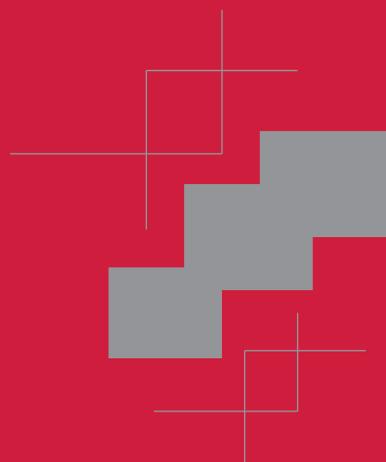




Fundación
Impuestos y
Competitividad

RENTAS DEL TRABAJO: PROPUESTAS DE DINAMIZACIÓN DE SU RÉGIMEN FISCAL



RENTAS DEL TRABAJO: PROPUESTAS DE DINAMIZACIÓN DE SU RÉGIMEN FISCAL

Con la colaboración de:

AED
ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA DE
DIRECTIVOS

EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

Edición: **Junio 2020**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-09-20531-8**

Depósito Legal: **M-13753-2020**

AUTOR*
CUATRECASAS

El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las distintas personas o entidades mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora.

* Este libro es fruto de un trabajo colectivo, con participación de colaboradores externos y profesionales de todos los patronos de la Fundación Impuestos y Competitividad, si bien la autoría se atribuye a Cuatrecasas como firma coordinadora del proyecto.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	11
PRIMERA PARTE: CONSIDERACIONES GENERALES	
Capítulo I. EL MERCADO DE TRABAJO, SU FUTURO.	
CONSIDERACIONES FISCALES.....	19
<i>María José López Alvarez- Ramon Casero</i>	
<i>UNIVERSIDAD PONTIFICIA DE COMILLAS. ICADE</i>	
1. INTRODUCCIÓN. UN CAMBIO DE PARADIGMA	21
2. DEMANDA Y COMPOSICIÓN DEL EMPLEO	22
3. NUEVAS FORMAS DE TRABAJO: TRABAJO TÍPICO VS. ATÍPICO	29
4. CONSIDERACIONES FISCALES.....	36
5. PROPUESTAS DE MEJORA.....	62
Capítulo II. EL TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN EL IRPF., SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE MEJORA	65
<i>Rosa Galapero</i>	
<i>UNIVERSIDAD DE EXTREMADURA</i>	
1. INTRODUCCIÓN	67
2. REGULACIÓN EN NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.....	72
3. LAS TENDENCIAS INTERNACIONALES	81
4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA	94

Capítulo III. UNA VISIÓN CUANTITATIVA DEL PAPEL DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN EL IRPF ESPAÑOL.....	101
<i>Antonio Jesús Sánchez Fuentes</i> <i>Instituto Complutense de Estudios Internacionales, (ICEI-UCM) & GEN UVigo</i>	
1. INTRODUCCIÓN	103
2. DATOS	104
3. LA REALIDAD DE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA ESPAÑOLA, DENTRO DEL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA	106
4. RENTAS DEL TRABAJO EN EL IRPF ESPAÑOL, UNA DESCRIPCIÓN CUANTITATIVA DE SU EVOLUCIÓN RECIENTE	122
5. CONCLUSIONES	142
6. REFERENCIAS.....	142
SEGUNDA PARTE: CUESTIONES DE ESPECIAL INTERES	
Capítulo IV. INDEMNIZACIONES POR DESPIDO	147
<i>Antonia del Rio Novo, KPMG</i>	
1. INTRODUCCIÓN	149
2. EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES.....	150
3. APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR RENTA IRREGULAR....	164
4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA	170
Capítulo V. RENTAS POR TRABAJO EN EL EXTRANJERO	173
<i>Gonzalo Fernández de Lorenzo y Abraham Díaz García EY</i>	
1. INTRODUCCIÓN	175
2. RÉGIMEN LEGAL APLICABLE.....	179
3. PRINCIPALES REQUISITOS PARA APLICAR LA EXENCIÓN: TRABAJOS EN EL EXTRANJERO PARA UNA ENTIDAD NO RESIDENTE.....	189
4. PROPUESTAS DE MEJORA.....	196

Capítulo VI. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE LOS ADMINISTRADORES	209
<i>Abigail Blanco Vázquez, GARRIGUES</i>	
1. INTRODUCCIÓN	211
2. RÉGIMEN VIGENTE DE TRIBUTACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IRPF	212
3. PROPUESTAS DE MEJORA.....	246
4. BREVES CONCLUSIONES.....	248
Capítulo VII. RENTAS EN ESPECIE Y RETRIBUCIONES PLURIANUALES	251
<i>Gloria Marín Benítez, Ángela González Felgueroso y Alberto Artamendi Gutiérrez, URIA MENENDEZ</i>	
1. INTRODUCCIÓN	253
2. RENTAS EN ESPECIE. RÉGIMEN VIGENTE	253
3. RENTAS IRREGULARES. RÉGIMEN VIGENTE.....	266
4. PROPUESTAS DE MEJORA.....	271
5. CONCLUSIONES	282
Capítulo VIII. RÉGIMEN DE LOS IMPATRIADOS	283
<i>Esther Hidalgo Villar y María López Fernández, BAKER MCKENZIE</i>	
1. INTRODUCCIÓN	285
2. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL (ARTÍCULO 93 LIRPF)	285
3. PROPUESTAS DE MEJORA CON ATENCIÓN AL DERECHO COMPARADO	302
4. CONCLUSIONES, Y RECOMENDACIONES	309
Capítulo IX. TRATAMIENTO DE LA PREVISIÓN SOCIAL	315
<i>Eva Pons Aranzana, Borja Montesino-Espartero Velasco y PwC Tax & Legal</i>	
1. INTRODUCCIÓN	317
2. DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA ACTUAL	319
3. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO DE BENEFICIOS FISCALES EN OTROS PAÍSES.....	332
4. ASPECTOS MEJORABLES	335
5. PROPUESTAS DE MEJORA.....	341

Capítulo X. RETENCIONES A CUENTA EN EL CASO DE PLURALIDAD DE REMUNERACIONES EN UN GRUPO MULTINACIONAL.....	345
<i>Elisa Martín del Yerro, Aitor Juara Pemán, Tamara Gallarreta Corral y Antonio Vidal Lorenzo, DELOITTE</i>	
1. INTRODUCCIÓN Y RÉGIMEN VIGENTE	347
2. SISTEMA DE RETENCIONES: FUNDAMENTOS, FINALIDAD Y NATURALEZA	350
3. OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIONES EN EL CASO DE SERVICIOS PRESTADOS EN EL SENO DE UN GRUPO INTERNACIONAL DE EMPRESAS – NORMATIVA, JUSPRUDENCIA Y DOCTRINA	354
4. ASPECTOS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA	360
5. PROPUESTAS DE MEJORA	377
6. CONCLUSIONES	380
 CONCLUSIONES GENERALES: 50 PROPUESTAS DE MEJORA.....	385
<i>Javier Ragué Santos de Lamadrid, CUATRECASAS</i>	

ABREVIATURAS

CV: Contestación a consulta vinculante, formulada ante la Dirección General de Tributos, de conformidad con el artículo 89 de la Ley General Tributaria

CCVV: Contestaciones a consultas vinculantes, conforme al artículo 89 de la Ley General Tributaria

DGT: Dirección General de Tributos

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora 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)

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

LSC: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

RIRNR: Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

RIRPF: 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 RD 304/2004, de 20 de febrero)

TRIRNR: 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

INTRODUCCIÓN

Atendido el conjunto de trabajos promovidos por la Fundación Impuestos y Competitividad desde su Constitución, en el ejercicio 2011, se echaba en falta la consideración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De ahí que no sea sorprendente la inclusión de este proyecto en el Plan de Actuaciones de la Fundación para 2019.

El proyecto asume un análisis parcial, muy parcial cabe afirmar incluso, ya que se ha centrado en la consideración del tratamiento de las Rentas del Trabajo y respecto de éstas, en una visión intencionadamente sesgada; ya que no se analizan todas las cuestiones ligadas a ese componente de renta.

El objetivo general de la Fundación es la revisión crítica del sistema tributario, con la finalidad última de contribuir a la posible mejora del mismo, y ello dando especial relevancia a la competitividad de nuestra economía. Y es esa particular visión, consecuente con su compromiso de actuación en pro del interés general, la que ha presidido este trabajo de investigación.

Son sobrados los motivos o justificaciones para el estudio y las distintas partes de este, pudiendo destacar el notabilísimo peso que dentro de la recaudación obtenida por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las rentas del trabajo; así como el interés técnico y aplicativo de aspectos concretos del régimen fiscal que les es propio, tales como el tratamiento de impatriados y expatriados, el de las rentas en especie y las rentas irregulares, el de las indemnizaciones por despido, las retribuciones de los administradores, las previsiones especiales sobre sistemas de previsión social, o la incidencia del régimen de retenciones sobre ciertas situaciones.

La mejor manera de reflejar la significación de las rentas del trabajo, dentro de nuestro sistema tributario es una consideración sobre cifras estadísti-

cas, que pretenden expresar el papel que la recaudación sobre dichas rentas tiene en el conjunto del sistema español de ingresos públicos; facilitando una panorámica general del mismo y una comparativa con los principales países de nuestro entorno.

Esa consideración “cuantitativa” se ha pretendido completar con dos visiones complementarias y generales de las rentas del trabajo, en el primer caso con un interesante esbozo sobre los retos y perspectivas de futuro que el mercado laboral afronta con algunas respuestas y bastantes más preguntas sobre qué solución dará la fiscalidad para ellos; la segunda con la difícil pretensión de un juicio general sobre la fiscalidad del trabajo, pretensión que lleva a la inevitable mención del régimen de las cotizaciones a la Seguridad Social, que no tipificado jurídicamente como impuesto, tiene sin duda esa conceptualización desde una óptica económica y hacendística. Desde luego, bastante dificultad entraña lo estrictamente tributario como para pretender solventar otras cuestiones, pero ello no obsta a alguna mínima consideración al respecto.

Junto a esas consideraciones generalistas, el proyecto ha promovido una valoración detenida de aspectos particulares del régimen fiscal de las rentas del trabajo y en la selección de los asuntos se ha tratado de atender a regímenes especialmente sensibles para la competitividad de nuestra economía. Siendo bueno recordar que desde la perspectiva de la Fundación, un primer elemento de esa competitividad es la existencia de una razonable seguridad jurídica, previsibilidad, en la aplicación del sistema tributario.

Así las cosas, se pone énfasis en los regímenes de impatriados y expatriados, pues resulta fundamental de cara a la competitividad un modelo tributario que facilite la movilidad internacional de las empresas y también, claro está, del personal al servicio de éstas, tanto con vistas a facilitar la actividad internacional de las empresas residentes en España, como para dar acogida a nuevas inversiones y proyectos empresariales en territorio español de las empresas que residen en terceros países.

También se ha abordado el tratamiento de las rentas irregulares y en especie, cuyo perfil normativo es determinante de la renta neta disponible de los trabajadores por cuenta ajena y, en última instancia de los costes empresariales y de la mayor o menor capacidad de las empresas para contratar e incentivar a los “mejores”. Pudiendo exacerbar la importancia de contar con los mejores, cuando se aborda la consideración de la fiscalidad

de la remuneración de los administradores, terreno éste, junto con el específico de la “Alta dirección” abonado a la polémica, con vaivenes relevantes, que han trasladado una nota de inseguridad significativa; y ello no solo para la fiscalidad del perceptor, sino también y mucho para la de las empresas pagadoras, con frecuentes posicionamientos administrativos y jurisdiccionales propicios a un trato más gravoso de dichas rentas en comparación con el de las demás rentas del trabajo en el impuesto personal de sus perceptores, y asimismo al reiterado rechazo de la deducibilidad de tales pagos, cuestión que no afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero si y mucho a la fiscalidad de las “rentas del trabajo”, generando una indudable inseguridad sobre el régimen aplicable.

Dentro de las rentas irregulares tiene especial protagonismo el régimen de las indemnizaciones por despido, al que la incidencia de la crisis y las modificaciones recientes del régimen laboral han dado notable protagonismo. En este ámbito se observa una línea de actuación administrativa rigurosa, que ha venido a modificar significativamente la fiscalidad efectiva aplicada a estas remuneraciones, cuyo tratamiento tiene una incidencia relevante en la fiscalidad personal, pues en ocasiones las situaciones de despido conllevan pagos de importancia, trascendentes para la situación patrimonial del perceptor, que con frecuencia queda definitivamente fuera del mercado de trabajo, lo que hace fundamental el tratamiento atribuido a las indemnizaciones percibidas.

Esa misma zozobra para cuando termina la vida laboral, es la que preside las especialidades del régimen de previsión social que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla; potenciando las soluciones de cobertura privada como complemento del sistema público de pensiones. Sin duda las negras expectativas sobre la viabilidad de éste último incrementan el interés sobre un análisis detenido de las opciones que la regulación actual ofrece y sobre la idoneidad y suficiencia de las mismas; siendo indiscutible el impacto que esta cuestión tiene para el trabajador a lo largo de todo su periodo de vida activa, en decisiones de ahorro, inversión, prolongación de la vida laboral...

Compañero permanente de las rentas del trabajo, no podía obviarse alguna reflexión puntual sobre el régimen de las retenciones a cuenta, referido a situaciones particulares que enlazan con la visión general que preside el proyecto.

Es el deseo del Patronato de la Fundación que este proyecto, en su conjunto, arroje propuestas que mejoren la seguridad jurídica en el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo y contribuyan a dinamizar nuestra economía, propiciando una fiscalidad personal que permita la captación y retención del talento, fundamental para mejorar la productividad de nuestro sistema empresarial; y propicie reflexiones orientadas a la búsqueda de soluciones adecuadas en el terreno fiscal a los numerosos retos que el futuro plantea para las rentas del trabajo.

.....

Para cumplir los objetivos expuestos la Fundación Impuestos y Competitividad ha combinado, como es costumbre en sus proyectos, la labor de los profesionales de las firmas que componen su Patronato junto con la de colaboradores externos, procedentes en este caso de la Academia.

Para el tratamiento de las consideraciones generales – Primera Parte del trabajo- se ha contado con la colaboración de:

- los profesores **D^a María José López Álvarez** y **D. Ramón Casero Barrón**, de las áreas de Derecho Laboral y Tributario respectivamente de la Universidad Pontificia de Comillas ICADE, para el análisis sobre el futuro del mercado de trabajo;
- la profesora **D^a Rosa M^a Galapero Flores**, de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura, para el análisis fiscal general de las rentas del trabajo; y
- el profesor **D. Antonio Jesús Sánchez Fuentes**, de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid, que lo hace como responsable del equipo investigador del Instituto Complutense de Estudios Internacionales, para el análisis estadístico.

Para los análisis específicos de la segunda parte se ha contado con profesionales de los Patronos, según el siguiente detalle, de materias y autores:

- indemnizaciones por despido, **D^a M^a Antonia del Rio Novo** (KPMG)
- rentas por trabajo en el extranjero, **D. Gonzalo Fernández de Lorenzo** y **Abraham Díaz García** (EY)

- rentas de los administradores, **D^a Abigail Blanco Vázquez** (GARRIGUES)
- rentas en especie e irregulares, **D^a Gloria Marín Benítez, D^a Ángela González Felgueroso y D. Alberto Artamendi Gutiérrez** (URÍA MENÉNDEZ)
- régimen de impatriados, **D^a Esther Hidalgo Villar y D^a María López Fernández de Mesa** (BAKER MCKENZIE)
- previsión social, **D^a Eva Pons Aranzana y D. Borja Montesino-Espartero Velasco** (PwC)
- retenciones a cuenta, **D^a Elisa Martín del Yerro, D. Aitor Juara Peman, D^a Tamara Gallarreta Corral y D. Antonio Vidal Lorenzo** (DELOITTE)

De la propuesta y redacción de las conclusiones generales se hace cargo **D. Javier Ragué Santos de Lamadrid** (CUATRECASAS)

Junto a los autores de las distintas ponencias, y conforme al modelo habitual de trabajo siempre atento a la suma de opiniones de distinta procedencia, se ha contado con la participación en las mesas de debate de destacados representantes del ámbito académico así como del de la Administración Tributaria.

Entre los primeros se incluyen **D. Gaspar de la Peña Velasco**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y **D. Florián García Berro**, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

Entre los que prestan sus servicios a la Administración Tributaria figuran, **D. Manuel de Miguel Monterrubio**, Subdirector General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (DG de Tributos, Ministerio de Hacienda), **D^a María Luz Gómez López**, Subdirectora General de Estadísticas (Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, A.E.A.T.) y **D. Jesús Juan Roda Díez**, miembro de la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección (Delegación Especial de Hacienda de Madrid, A.E.A.T.)

Por último, del ámbito del sector Asociativo, en representación de la Asociación Española de Directivos se contó con la participación de **D^a Mónica Sevilla González**, (GARRIGUES)

La participación en las mesas de debate de todos ellos –profesionales de los patronos o vinculados a otras instituciones–, se realizó en todo caso a título particular sin que las opiniones vertidas en las mismas representasen la

opinión de las instituciones en las que prestan sus servicios; y sin que su participación en las mesas de debate implique que personalmente asumen como propias las valoraciones y conclusiones de este trabajo, por más que su aportación haya sido relevante para el mismo y por ello, digna de reconocimiento y gratitud.

Las conclusiones finales tratan de recoger la posición más ampliamente compartida por los autores y principalmente por los profesionales de las distintas firmas que integran el Patronato de la Fundación Impuestos y Competitividad y que han participado en el proyecto.

Por su labor de coordinación –extensiva a la determinación del índice y estructura de la obra y a la coordinación general de contenidos– y por el protagonismo en la redacción de las conclusiones generales, se atribuye la autoría de este trabajo a CUATRECASAS, sin perjuicio del reconocimiento a la labor de los distintos ponentes y colaboradores.

Agradecimiento expreso merece la colaboración en el proyecto asumida por la Asociación Española de Directivos, concretada en el oportuno Convenio de Colaboración, y cuya participación responde, en palabras de Albert Collado, presidente de la comisión jurídico-fiscal de AED y socio de Garrigues:

“... al interés de los directivos, que lideran las organizaciones empresariales por los importantes retos que el tratamiento de las rentas del trabajo debe afrontar en los próximos años.

Retos que se enmarcan en un contexto de transformación del mundo empresarial marcado por la digitalización, la constante transformación de los modelos organizativos y la globalización y que hacen que regular adecuadamente las relaciones laborales entre las personas físicas -no sólo de los directivos, sino del conjunto de colaboradores de una organización- y las empresas sea un aspecto fundamental para la competitividad del país y también para el desarrollo profesional de los ciudadanos españoles y extranjeros residentes, tal y como recoge el estudio”

PRIMERA PARTE
CONSIDERACIONES GENERALES

CAPÍTULO I

EL MERCADO DE TRABAJO, SU FUTURO. CONSIDERACIONES FISCALES

Ramón Casero Barrón y María José López Álvarez

Univ. Pontificia Comillas-ICADE

1. INTRODUCCIÓN. UN CAMBIO DE PARADIGMA

Asistimos a cambios profundos –y cada vez más acelerados– en el ámbito tecnológico, económico y social, que impactan de lleno en la dinámica de las relaciones laborales. La globalización y la digitalización principalmente, aunque no sólo, están transformando las condiciones y la forma en la que trabajamos y obligan a revisar la propia concepción del hecho “trabajo”, por lo que se habla ya de una Revolución Industrial 4.0¹.

En este escenario es difícil, por no decir imposible, aventurar el alcance real de todos estos cambios, pero sí es importante tener presente que, como en cualquier otro proceso, existen riesgos e incertidumbres –y así se apuntan insistentemente desde las posiciones más pesimistas– pero también oportunidades para mejorar la calidad de vida y de empleo de las personas².

El resultado, con todo, estará condicionado en buena medida por la gestión adecuada de esos cambios por parte de una gobernanza³, que habrá de ser eficaz e inclusiva, y en la que está llamada a tener un peso cada vez mayor las instancias supranacionales, limitando la capacidad regulatoria y decisoria de los sistemas internos.

Con estas premisas, se esbozan a continuación aquellos aspectos que, dentro de las transformaciones que vive el mundo del trabajo, pueden tener una mayor incidencia en el ámbito fiscal.

-
- (1) En detalle, *El futuro del Trabajo*, informe CES, Madrid, 2018, *El futuro del Trabajo: cien años de la OIT*, XXIX Congreso Anual de la Asociación española de Derecho del Trabajo y SS, Ministerio de Trabajo, Migraciones y SS, Madrid, 2019.
 - (2) Sin duda que el confinamiento causado por el COVID 19, con el recurso extensísimo al teletrabajo y la utilización frecuente de otras soluciones para la gestión en remoto de las actividades profesionales constituye una situación idónea para evaluar la incidencia de los nuevos avances tecnológicos en el trabajo y su desarrollo y de los cambios que ello puede causar en el modelo tradicional; sin embargo la fecha de cierre de este documento solo permite mencionar el evento y su indudable interés a estos efectos.
 - (3) Entendiendo por tal el conjunto de instituciones, normas y procedimientos que deben permitir una eficaz y eficiente toma de decisiones en estructuras complejas.

2. DEMANDA Y COMPOSICIÓN DEL EMPLEO

Desde hace ya algún tiempo, la estructura de los mercados de trabajo se está viendo alterada de forma significativa por diversos factores de largo recorrido que, previsiblemente, seguirán teniendo en el futuro una marcada influencia en el nivel y características de la ocupación, sembrando dudas sobre su evolución. Entre ellos, a los efectos que ahora interesa, pueden destacarse los siguientes:

2.1. INNOVACIÓN Y CAMBIO TECNOLÓGICO

La introducción de tecnologías disruptivas en los sistemas productivos está cambiando la organización del trabajo y ofrece múltiples posibilidades para el desarrollo de nuevos modelos de negocio. La automatización, la robotización, el *big data*, la inteligencia artificial o el internet de las cosas permiten simplificar muchos procesos, no sólo en tareas rutinarias y manuales sino igualmente en otras de mayor complejidad intelectual. Ello favorecerá, entre otras cosas, un incremento sin precedentes de la productividad, que puede tener efectos positivos en el bienestar social y en la mejora de las condiciones laborales. En términos de empleo, sin embargo, existe el temor de que estos avances supongan una destrucción de puestos de trabajo⁴ que incremente los ya de por sí elevados niveles de desempleo. Estamos ante un debate complejo en el que confluyen múltiples variables y es probable que, como ha ocurrido en otros momentos históricos, los pronósticos más fatalistas no lleguen a cumplirse. En lo que coinciden, no obstante, la mayor parte de los estudios es que la sustitución de mano de obra que trae consigo la digitalización puede llegar a compensarse por otras vías nuevos nichos de empleo⁵ o reducción de horas de trabajo, por ejemplo, pero requerirá, en todo caso, un período de transición y de adaptación. Durante el mismo, los trabajadores desempleados precisarán apoyo para la ad-

(4) El Foro Económico Mundial calcula una pérdida de 5,1 millones de puestos de trabajo entre 2015 y 2020, *The Future of Jobs: skills and workforcestategyforthe fourth industrial revolution*, 2016, Global Challenge Insight Report.

(5) Se apunta, así, que pueden abrirse oportunidades de empleo en la industria del ocio (puesto que, a priori, la reducción de horas de trabajo puede incrementar la demanda de estos servicios), los servicios de cuidados, la economía verde o la economía circular, vid. *El futuro del trabajo*, informe CES, p. 58.

quisición de nuevas competencias que les permitan reciclarse en el mercado de trabajo. Y algunos de ellos, por edad, capacidad u otras circunstancias, es posible que no lo logren⁶. Se perfila, así, al menos a medio plazo, un panorama de empleo *escaso, precario y polarizado*, en el que subsistirán los trabajos no fácilmente automatizables: puestos técnicos especializados llevados a cabo por trabajadores altamente cualificados, por un lado, y tareas manuales no rutinarias asumidas por trabajadores con baja cualificación por otro (servicios de limpieza, atención a dependientes, por ejemplo)⁷.

Ello supone un desafío, en primer término, para los sistemas de protección social, que habrán de estar en condiciones de hacer frente a estas necesidades crecientes, garantizando un umbral mínimo de protección para todos los ciudadanos. Una de las propuestas encaminada a este fin, que repunta en los últimos años, es el denominado “subsidio universal”, “renta básica” o “ingreso mínimo de subsistencia”, como fórmula redistributiva que garantice unos ingresos mínimos en situaciones de necesidad⁸. Se ha objetado, con todo, que la percepción incondicionada de un subsidio, aunque sea en cuantía reducida, puede suponer un desincentivo claro para el trabajo. Esta parece ser también una de las conclusiones que se extraen del proyecto piloto llevado a cabo en Finlandia: tras la concesión de 560 € mensuales libres de impuestos durante dos años a 2.000 desempleados de entre 25 y 58 años escogidos al azar, se ha constatado que el programa no contribuyó a mejorar el nivel de empleo de los beneficiarios, pero sí ayudó a alcanzar un mayor bienestar y sensación de justicia social. En nuestro sistema, más allá de la propuesta programática de algún partido político, se han implantado hasta el momento algunas medidas puntuales dirigidas a colectivos particularmente vulnerables. Entre las más recientes, la prevista por el RDL 8/2019⁹, que amplía a los 52 años el subsidio ya existente para los des-

(6) MERCADER UGUINA, J.R. El futuro del trabajo en la era de la digitalización y la robótica, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 37 se refiere a los “permanentes inempleables”, personas formadas, pero con ninguna posibilidad de encontrar un empleo en un mercado de trabajo con un desempleo estructural.

(7) El futuro del trabajo, informe CES, cit. p. 96.

(8) El futuro del trabajo que queremos: un diálogo global, informe OIT, Ginebra, 2017.

(9) RDL 8/2019, 8 de marzo de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral de la jornada de trabajo. Se fija un subsidio con una cuantía equivalente al 80% del IPREM, 430,27 € mensuales, que podrá percibirse hasta el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación. Y se incrementa la cuantía de la cotización por la contingencia de jubilación durante la percepción del subsidio del 100 al 125% del tope mínimo de cotización.

empleados mayores de 55 años, y mejora algunas de sus condiciones. Pero debe hacerse notar que los beneficiarios mantienen en este caso su compromiso de búsqueda activa de empleo durante la percepción del mismo, y para acceder a la prestación ha de acreditarse un período de cotización previo equivalente al que otorga el derecho a la pensión de jubilación.

Una alternativa distinta puede ser vincular este tipo de subsidios a modalidades de trabajo informal no remunerado, como el trabajo doméstico al que luego se hará referencia, o trabajo voluntario en el sector de la economía social que dé respuesta a necesidades sociales (en una comunidad de vecinos o una asociación cívica, por ejemplo)¹⁰. Se podría, así, impulsar por esta vía la creación de empleos alternativos que redunden en beneficio de la sociedad y resulten satisfactorios para los individuos, que no sólo obtienen ingresos de su trabajo, sino igualmente reconocimiento, habilidades y *status*. Nos encontramos, sin embargo, ante una noción mucho más abierta de “trabajo”, que excede la concepción economicista y productiva tradicional, y que habrá de venir acompañada, seguramente, de un cambio cultural de mayor calado.

En cualquier caso, no puede obviarse que las mayores dificultades para la articulación de estas fórmulas provienen de su financiación. La capacidad recaudatoria de los Estados se está viendo limitada en la medida en que las rentas salariales, que constituyen la base fundamental de los sistemas tributarios, se reducen paulatinamente, no sólo por el incremento del desempleo, sino por la proliferación, como luego se expondrá, de fórmulas de trabajo atípico.

Para paliar esta pérdida de ingresos se ofrecen soluciones diversas, como gravar con un impuesto la introducción en la empresa de nuevas tecnologías. Hacer que los robots “coticen” podría reducir el ritmo de automatización¹¹, para dar un período más prolongado de adaptación, y contribuiría a sufragar los costes sociales del cambio (por ejemplo, con la creación de un

(10) Vid. MERCADER UGUINA, J.R. El futuro del trabajo..., cit. p. 41.

(11) Como se ha señalado, en nuestro sistema no parece viable limitar de forma directa el derecho de los empresarios a incorporar estas nuevas tecnologías en base a los derechos constitucionalmente reconocidos de propiedad privada (art. 33 CE) y libertad de empresa (art. 38 CE), vid. DEL REY GUANTER, S. (dir.) Inteligencia artificial y su impacto en los Recursos Humanos y en el marco regulatorio de las relaciones laborales, proyecto Technos Cuatrecasas, La Ley, Madrid, 2018, p. 236.

fondo para la capacitación de los trabajadores afectados). Pero se incrementaría el coste y la presión para la empresa y no pueden descartarse efectos indeseados (así, que las empresas ante la necesidad de incrementar la productividad opten pese a todo con mayor rapidez por la sustitución del trabajo humano por máquinas)¹².

En esta misma línea, en nuestro sistema se reabre con cierta regularidad el debate sobre la posibilidad de suprimir los topes máximos de las bases de cotización¹³. Si todos los trabajadores cotizaran por la totalidad del salario que perciben, podría elevarse la recaudación de la Seguridad Social hasta en 4.400 millones de euros anuales. En un escenario de polarización del empleo, en el que los trabajadores altamente cualificados verán incrementados sus salarios, una medida como ésta puede resultar atractiva. Pero son numerosos, igualmente, los inconvenientes que plantea, algunos de gran calado. La mayor carga que este incremento entraña para el factor trabajo, unida a la que ya supone la progresividad del IRPF, podrían tener un efecto acumulado de difícil asunción, lo que ha llevado, en ocasiones, a proponer precisamente una reducción de estas cotizaciones. Por otra parte, si se “destopan” las bases máximas, habría que replantear probablemente una modulación del importe máximo de las pensiones para mantener la contributividad del sistema, de forma que la cuantía de la pensión responda al esfuerzo de cotización realizado¹⁴. Por tanto, habría de evaluarse con detenimiento –y prudencia– la ventaja real, a medio y largo plazo, de la supresión de estos topes.

No parece, en fin, factible ni realista acometer iniciativas de este tipo sin una reforma previa del régimen tributario¹⁵. Las perspectivas de futuro que se dibujan ponen en cuestión la sostenibilidad financiera de los sistemas de protección social, pero, más allá de ello, obligan, igualmente, a una refle-

(12) El futuro del trabajo que queremos..., cit.

(13) Para 2019, la base mínima de cotización se sitúa en 1.050 € mensuales y la máxima en 4.070 €.

(14) Si se destopan las bases máximas de cotización sin subir la cuantía máxima de las pensiones, los trabajadores percibirían el 50% menos de lo que les correspondería con arreglo a sus cotizaciones.

(15) En esta línea, vid.informe OCDE Basic income as a policy option: can it add up?, mayo, 2017.

ción más profunda sobre la redistribución de la renta, en orden a reducir las desigualdades y asegurar una cierta cohesión social.

2.2. RETO DEMOGRÁFICO

El progreso técnico y la mejora de las condiciones de vida han supuesto un incremento exponencial de la población mayor de 60 años que, según los datos de Naciones Unidas, crecerá más del doble en las próximas décadas, pasando de 841 millones en 2013, a 2.000 millones en 2050¹⁶. En España, como en el resto de los países europeos, este fenómeno es si cabe más acusado, debido al “invierno demográfico”¹⁷ que atravesamos, con una población envejecida. Desde la perspectiva que estudiamos, ello tiene distintas implicaciones:

- La creciente dificultad para garantizar el sistema público de pensiones ha llevado a un incremento legal de la edad mínima de jubilación y a otras iniciativas para prolongar la vida profesional activa. Recientemente, sin embargo, siguiendo la petición de los agentes sociales, se ha reintroducido la posibilidad de que los convenios colectivos establezcan la jubilación forzosa, una vez cumplida la edad que da acceso a la pensión de jubilación y cumpliendo ciertos requisitos¹⁸.
- La economía de la tercera edad, *silver economy*, con necesidades y hábitos de consumo específicos, puede erigirse en un potente elemento de creación de empleo, que absorba parte de los excedentes de mano de obra que se generarán con la automatización de la empresa.
- El envejecimiento de la población es uno de los desencadenantes principales de la que se ha denominado “crisis de los cuidados”¹⁹,

(16) Vid. MERCADER UGUINA, R.J. El futuro del trabajo..., cit., p. 33.

(17) Mientras la población juvenil en Europa no llega a los 80 millones de personas (15,6 %), las personas mayores de 65 años casi alcanzan los 100 millones (19,2 %). Todos los países de la Unión Europea están por debajo del nivel de reemplazo generacional (2,1) pero España e Italia están en situación de natalidad crítica (1,34), vid. Informe sobre la evolución de la familia en Europa, 2018, Instituto de Política Familiar, www.ipfe.org.

(18) RDL 28/2018, 28 de diciembre.

(19) Vid. El futuro del trabajo, informe CES, p. 133.

que deberá afrontarse en los próximos años por los sistemas de protección social. Los cambios en las estructuras familiares tradicionales –debilitamiento de los vínculos afectivos, incorporación de la mujer al trabajo, reducción del número de hijos– dificultan extraordinariamente el cuidado de larga duración de mayores y dependientes. La atención de estas situaciones conlleva una carga adicional para las instituciones de protección social, pero representa una oportunidad para profesionalizar estas tareas de cuidado y dinamizar el mercado de trabajo, incrementando la tasa de empleo.

2.3. LA PARTICIPACIÓN LABORAL DE LAS MUJERES

La laboralización de las mujeres alcanza ya a todos los estratos sociales y profesionales y se ha convertido en un fenómeno global, con las particularidades propias de la realidad socio-económica de cada país²⁰. Para los años venideros, pueden apuntarse algunas de las tendencias marcadas por este proceso:

- La incorporación de las mujeres al ámbito profesional termina con la división tradicional de roles –que atribuye al hombre las funciones productivas y a la mujer las reproductivas– que había permitido contar con trabajadores “liberados” de cargas familiares. Ello obliga inexcusablemente al reconocimiento a los trabajadores de derechos de conciliación para facilitar la atención a las obligaciones domésticas. En el ámbito comunitario, la conciliación ha ido ligada durante mucho tiempo a la discriminación laboral de la mujer y la maternidad, pero, en los últimos tiempos, está ya siendo objeto de consideración independiente. Así, el Pilar Europeo de Derechos Sociales suscrito en 2017 recoge entre sus principios el derecho de los ciudadanos al equilibrio entre vida profesional y privada; igualmente, se ha aprobado la Directiva 2019/1158, 20 junio relativa a la conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los pro-

(20) Como acertadamente señala la OIT: “...ya no puede afirmarse de manera creíble, en ninguna región ni con respecto a ningún grupo de ingresos, que las diferencias en cuanto al empleo entre las mujeres y los hombres obedecen al hecho de que las mujeres no quieren trabajar fuera de su hogar”, vid. el informe publicado con ocasión del 8 de marzo, “Un paso decisivo hacia la igualdad de género. En pos de un mejor futuro del trabajo para todos”.

genitores y los cuidadores²¹. Nuestro ordenamiento avanza en esta misma dirección y tras el RD 6/2019, 1 de marzo se profundiza en dos elementos clave en esta materia: corresponsabilidad y fórmulas de trabajo flexible.

En cualquier caso, las políticas de conciliación exceden el ámbito de la empresa e implican directamente a los poderes públicos, ya que comprometen aspectos sumamente sensibles como la atención y cuidado de menores y dependientes o el descenso de las tasas de natalidad. Es precisa, pues, una labor coordinada que afronte este problema con una perspectiva global.

- La actividad laboral de las mujeres limita los recursos de las familias para la atención, sobre todo a largo plazo, de menores, mayores y dependientes, lo que, como ya se ha dicho, obligará a reforzar los servicios de protección social. Por otra parte, y sin perjuicio de ello, es una realidad que el trabajo doméstico y de cuidados no remunerado sigue realizándose mayoritariamente por las mujeres²². En un contexto de alto desempleo como el que hemos esbozado, el reconocimiento y dignificación de estas tareas –sea con una renta o subsidio, o con el acceso a prestaciones sociales– puede ser una alternativa para reducir la discriminación que sufre la mujer y garantizar, a la par, el cuidado de esos colectivos vulnerables dentro del entorno familiar. En este sentido trabaja la OIT que, en la 19ª Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo de 2013 ha adoptado una resolución innovadora al definir como modalidad laboral el trabajo no remunerado para el cuidado de personas²³.

(21) DOUE 12 julio 2019. La norma comunitaria contempla previsiones en relación con el permiso por paternidad, el permiso parental y las fórmulas de trabajo flexible con un plazo máximo de transposición de 2 agosto 2022.

(22) Las estimaciones del Programa de Naciones Unidas para el desarrollo (PNUD) sitúan el valor económico de los servicios domésticos no remunerados, con base en su coste de mercado, entre el 20 y el 60% del PIB en 2015, vid. El futuro del trabajo, informe CES, cit., p. 35.

(23) OIT, Care work and care jobs for the future of decent work, Ginebra, 2018, p. 16.

3. NUEVAS FORMAS DE TRABAJO: TRABAJO TÍPICO VS. ATÍPICO

Los cambios económicos y tecnológicos de las últimas décadas han transformado la organización y el entorno empresarial y, con ello, el desenvolvimiento de las relaciones de trabajo, modificando su naturaleza. Por un lado, las transformaciones de los modelos productivos (con la aparición, por ejemplo, de las cadenas globales de suministro) han incrementado la presión sobre la productividad y, especialmente a raíz de las crisis económicas, han llevado al abandono de los sistemas tradicionales de organización del trabajo (taylorismo, fordismo) en pos de una mayor flexibilidad en la gestión empresarial (se extiende la producción *just in time* que permite al empresario reducir costes ajustando la actividad a los pedidos y no a las expectativas de demanda)²⁴.

En paralelo, la digitalización de la economía facilita enormemente las comunicaciones y la transmisión de la información. La conectividad que se logra con las redes sociales y otras herramientas digitales ha permitido que los trabajadores puedan desempeñar su prestación con mayor autonomía, sin sujeción a un espacio físico concreto, ni a horarios y jornadas determinadas por la empresa. Esto tiene indudables ventajas, porque aporta una flexibilidad que posibilita, por ejemplo, que el trabajador pueda organizar su actividad con más libertad y dedique tiempo a la conciliación familiar. Pero existen también algunos riesgos, entre ellos, el de sobreexposición, al no estar claramente dibujadas las fronteras entre el trabajo y la vida privada. De igual forma, la utilización de estas tecnologías cuestiona la afectación de derechos fundamentales del trabajador, como la intimidad, en la medida en que la empresa pueda acceder y controlar las herramientas puestas a disposición de aquél para la actividad profesional. Prueba de ello son las iniciativas recientes que ha adoptado el legislador en nuestro ordenamiento en relación con estos problemas: la LOPD (LO 3/2018) regula por primera vez en nuestro sistema el derecho de desconexión digital (art. 88) y establece igualmente limitaciones para garantizar el derecho a la intimidad en el uso de dispositivos digitales en la empresa (art. 87) así como en relación con los dispositivos de videovigilancia y grabación de sonidos en el lugar de trabajo (art. 89).

(24) Como se ha señalado, las aspiraciones de flexibilidad de los empleadores se enmarcan en una “economía que funciona veinticuatro horas al día, siete días a la semana, globalizada y altamente competitiva”, Comunicación interpretativa de la Directiva 2003/88/CE (DOUE 24 mayo 2017).

En este contexto de flexibilidad y dinamismo, las estructuras tradicionales a partir de las cuales se articula el trabajo pierden peso frente a otras alternativas menos rígidas, que puedan adaptarse con mayor rapidez a los cambios. Proliferan, así, formas de trabajo atípico por contraposición al trabajo “típico”, esto es, el que se lleva a cabo por tiempo indefinido y a jornada completa en el marco de una prestación de servicios subordinada. Suelen englobarse como tipos de trabajo atípico figuras dispares, desde los contratos temporales, los contratos suscritos a través de ETT, la contratación a tiempo parcial o lo que se denominan relaciones ambiguas, cuando las obligaciones y derechos de las partes no están claramente definidas o existen vacíos o lagunas en la regulación como ocurre, en determinadas circunstancias, con el trabajo por cuenta propia²⁵. Es, ahora mismo, denominador común de todas ellas la mayor precariedad y el menor nivel de protección que comportan para el prestador del servicio. A nuestro juicio, no obstante, deben diferenciarse aquellas que se desarrollan dentro del ámbito laboral frente a las que lo hacen extramuros del mismo.

3.1. MEDIDAS DE FLEXIBILIDAD LABORAL

Para hacer frente a estos retos, en el ámbito comunitario se ha acuñado el concepto de flexiseguridad. Se entiende por tal el conjunto de procesos normativos e institucionales que llevan a revisar las reglas de colocación y salida de los trabajadores y de gestión interna de la empresa, procurando a la par garantizar la protección de los trabajadores, especialmente en lo relativo a los riesgos laborales, la formación y recualificación profesional y el apoyo asistencial durante los períodos de “transición” –desempleo e inactividad– impulsando políticas de empleo activo²⁶. Nuestras últimas reformas legislativas, en particular la Ley 3/2012, avanzan por esta senda y han supuesto un revulsivo importante para dar respuesta a las crecientes demandas de flexibilidad empresarial. A los efectos que ahora interesan pueden hacerse las siguientes consideraciones:

- En materia de contratación, la contratación temporal sigue estando sometida a un principio de causalidad. Durante la crisis económica, se han impulsado algunas modalidades de contratos tempo-

(25) El futuro del trabajo, informe CES, cit. p. 77.

(26) Libro Verde de la Comisión “Modernizar el Derecho Laboral para afrontar los retos del siglo XXI”, Bruselas 22-11-2006, COM (2006), 708 final.

rales para el fomento de empleo (eventual de primer empleo joven) y se han flexibilizado las condiciones de otros, como en el caso de los contratos formativos, si bien estas medidas se vinculaban a una tasa de desempleo superior al 15%, por lo que han sido derogadas tras el RDL 28/2018. No obstante, las cifras de temporalidad, que se habían reducido durante la crisis, empiezan a repuntar y han reabierto el debate sobre el abuso en la contratación temporal y la precariedad y mayor vulnerabilidad de estos trabajadores. Así lo atestigua el largo e intenso debate cruzado sobre la indemnización de los trabajadores interinos entre el TJUE y el TS²⁷. Lo cierto es que la empresa siempre va a tener necesidades estructurales de mano de obra temporal y es previsible que, según se extiendan algunos de los métodos más novedosos de organización del trabajo –*agile scrum*, por ejemplo– estas demandas se incrementarán. Nuestro ordenamiento contempla otras alternativas para facilitar a la empresa la adecuación a las necesidades cambiantes de la demanda, como los contratos a tiempo parcial, con la posibilidad de pactar horas complementarias, o la distribución irregular de la jornada de los contratos ordinarios. Y, en este sentido, se observan iniciativas similares en los ordenamientos de nuestro entorno, como los contratos de cero horas británicos²⁸ o el contrato de trabajo *agile* italiano²⁹.

-
- (27) Citando únicamente las resoluciones más relevantes de este proceso: STJUE 14 septiembre 2016 (Diego Porras 1), Auto TS 25 octubre 2017, STJUE 21 noviembre 2018 (Diego Porras 2), STS 13 marzo 2019.
- (28) Contratos en los que el empleador no está obligado a ofrecer un número mínimo, ni predeterminado, de horas de trabajo al trabajador. Conllevan habitualmente una mayor disponibilidad para el trabajador y una menor protección social (por ejemplo, durante bajas por enfermedad).
- (29) El art. 18.1 de la Ley n.81/17 promueve el trabajo ágil (*smartwork*) como “*una forma de ejecución del contrato de trabajo asalariado, establecida por acuerdo entre las partes, también con formas de organización por fases, ciclos y objetivos y sin restricciones precisas de tiempo o lugar, y con el posible uso de herramientas tecnológicas para la realización de la actividad laboral. El cumplimiento de la prestación se realizará en parte dentro de las instalaciones de la empresa y en parte fuera sin una ubicación fija, dentro de los límites de la jornada laboral máxima, diaria y semanal, establecidos por la ley y por la negociación colectiva*”. Pese a lo prolijo de la previsión legal, debe destacarse que no se trata tanto de un tipo de contrato específico, como de una cláusula de flexibilidad que puede introducirse en el contrato; y, en cualquier, caso requiere siempre el consentimiento individual del trabajador, vid. ¿Trabajo a distancia? La definición de trabajo ágil en la ley y en los convenios colectivos: superposiciones, posibles distinciones y una primera comparación, Cairoli, S. Revista Española de Derecho del Trabajo, núm. 218/2019.

Es preciso, en todo caso, garantizar unas condiciones mínimas para que estas opciones no se conviertan en cauces para la desprotección del trabajador. A este respecto, se han formulado también algunas propuestas que están teniendo eco en círculos económicos y políticos, como es la del contrato único. En esencia, estas posturas defienden, con distintas variantes, subsumir las modalidades contractuales existentes en un único contrato de trabajo indefinido, descausalizando la extinción y con una indemnización por despido creciente a partir del primer año. A nuestro juicio, la implementación de un sistema como éste debería realizarse desde un planteamiento riguroso, para evitar la vulneración de derechos constitucionales subyacentes- derecho al trabajo (art. 35), derecho a una tutela judicial efectiva (art. 24), –y valorando los diferentes intereses en juego– como los “derechos adquiridos” de los trabajadores con un contrato en vigor anterior- así como posibles efectos indeseados- con menor control, es posible que la rotación en tareas poco cualificadas se incremente y se genere, a medio o largo plazo, una bolsa de precariedad y marginación.

Creemos, en definitiva, que no se trata tanto de restringir o penalizar la contratación temporal y otras fórmulas de flexibilidad, como de ordenarlas y regularlas para buscar un equilibrio entre las demandas de la empresa y los derechos de los trabajadores, de forma que puedan constituir alternativas viables frente a otras posibilidades de trabajo atípico desregulado, por ejemplo en el ámbito del trabajo por cuenta propia.

- Las demandas de flexibilidad alcanzan ya también al contrato de trabajo típico –indefinido, a jornada completa. La distribución irregular de la jornada de trabajo (art. 34.2 ET) o la modificación sustancial de condiciones de trabajo (art. 41 ET) son algunos ejemplos de flexibilidad interna, que requieren del trabajador una mayor disponibilidad y adaptación a las circunstancias de la empresa. En este sentido, puede tener interés la propuesta de creación de un Fondo de capitalización, que aparece incluida en la “Agenda del cambio” del Gobierno³⁰. En ella se promueve “la implantación gradual de un

(30) “Hacia una economía inclusiva y sostenible”, febrero 2019.

sistema de cuentas individuales de capitalización para la movilidad a través de la creación del fondo correspondiente”. Dicho Fondo permite a los trabajadores hacer efectivo el abono de las cantidades acumuladas a su favor en los supuestos de despido improcedente, de movilidad geográfica, para el desarrollo de actividades de formación o en el momento de su jubilación. Como se ha señalado³¹, este fondo liberaría al empresario del pago de, al menos, una parte de la indemnización en el momento de la extinción; mientras que, por otra parte, puede incentivar la movilidad de trabajadores, que no “perderían” su expectativa de indemnización en caso de despido improcedente al cambiar de empresa.

3.2. TRABAJO POR CUENTA PROPIA: MICROAUTÓNOMOS Y FALSOS AUTÓNOMOS

La aparición de nuevos modelos de producción en una sociedad altamente tecnificada cuestiona las categorías sobre las que se asienta el Derecho del Trabajo y aboca a la búsqueda de otras alternativas en el trabajo por cuenta propia. Frente a la dependencia, subordinación y conflicto característicos de la relación laboral se vislumbran ahora relaciones en la empresa basadas en la autonomía, la coordinación y la participación³². El control que el empresario ejerce sobre el trabajador laboral, sustentado en la presencia física, puede ejercerse ya a distancia por otras vías, aprovechando las herramientas digitales. Y recompensar resultados que contribuyan a los objetivos de la empresa parece mucho más lógico que premiar un esfuerzo que puede no contribuir al éxito del negocio³³.

Un ejemplo de estas nuevas realidades lo encontramos en el trabajo prestado a través de plataformas digitales, que ponen en contacto a demandantes y oferentes de servicios en múltiples actividades (*on-demand economy, gig economy*). Aunque no todas estas plataformas tienen el mismo funcionamiento –algunas son totalmente colaborativas como bla, bla, car– se han planteado problemas en muchas de ellas, en relación con el vínculo jurídico

(31) GARCIA-PERROTE ESCARTÍN, I, La gobernanza de las relaciones de trabajo, en *El futuro del Trabajo: cien años de la OIT*, cit., p. 231.

(32) MERCADER UGUINA, J.R. *El futuro del trabajo en la era...*, cit. p.112.

(33) THOMSON, P. *Nuevas formas de trabajar en la empresa del futuro*, Fundación BBVA, www.bbvaopenmind.com.

que une al prestador del servicio con dichas plataformas (Uber, Glovo o Deliveroo por citar algunas de ellas). Son diversas las singularidades que pueden detectarse en estas actividades: la organización y planificación de los encargos es, así, llevada a cabo por un algoritmo, que ajusta la oferta y la demanda y adjudica los servicios; se parte de la plena voluntariedad en la prestación del servicio, ya que los profesionales deciden, en principio, cuándo y durante cuánto tiempo se conectan a la aplicación y si aceptan o no el servicio que se les ofrece; y el control sobre la calidad del servicio se realiza a través de las valoraciones de los clientes, que podrán llegar a condicionar la permanencia del profesional en la plataforma³⁴.

Estas condiciones particulares, y novedosas, diluyen los límites entre el trabajo por cuenta ajena y por cuenta propia y pueden generar mayor incertidumbre en cuanto al cumplimiento de derechos y obligaciones, como ha apuntado la Comisión Europea³⁵. A este respecto, hay que tener en cuenta que en determinados ámbitos –las denominadas zonas grises– las fronteras entre la prestación de servicios laboral y la que pueda realizarse en el marco de una relación civil o mercantil no tienen perfiles claramente delimitados. Los criterios para la calificación son esencialmente indiciarios y ello explica que, como ha ocurrido en el caso de Glovo, se hayan producido resoluciones judiciales divergentes en un corto espacio de tiempo con presupuestos muy similares³⁶. Y, en fin, las condiciones de prestación de servicios difieren sensiblemente según los casos lo que, en un momento dado, puede inclinar la balanza hacia la laboralidad (así, la exigencia de un tiempo mínimo de conexión o la posible desvinculación de la plataforma derivada de la falta de aceptación de servicios o de valoraciones negativas de los usuarios pueden evidenciar un mayor control y, por ende, una subordinación típica de la relación laboral). Hay que contar, además, con que la aplicación de la presunción laboralidad (art. 8.1 ET) y la posición tradicio-

(34) MERCADER UGUINA, J.R. El futuro del trabajo en la era..., cit. p.90, GINES I FRABRELLAS, A.- GÁLVEZ DURÁN, S. Sharing economy vs. uber economy y las fronteras del Derecho del Trabajo: la (des)protección de los trabajadores en el nuevo entorno digital, Indret 1/2016.

(35) Comunicación de la Comisión Europea, Una agenda europea para la economía colaborativa, COM (2016), 356 final.

(36) La SJS núm. 17 de Madrid de 11 enero 2019 califica como TRADES a los repartidores de la empresa Glovo, mientras que la SJS núm. 33 de Madrid de 11 febrero 2019 llega a la conclusión de que son trabajadores por cuenta ajena.

nalmente tuitiva de nuestros tribunales son un caldo de cultivo propicio para alcanzar esta solución. Es cierto que, en determinados momentos, ello ha podido dar lugar a recalificaciones abusivas de prestaciones de servicios realizadas en condiciones ambiguas, o que las propias partes habían considerado como no laborales. Pero, de igual forma, ha servido para otorgar la debida tutela a “falsos autónomos” en situaciones fraudulentas de laboralidad encubierta.

Más allá de la situación de confusión e inseguridad creada en torno a estas nuevas formas de trabajo, lo cierto es que las mismas responden, en muchos casos, a patrones que tienen difícil encaje en una relación laboral clásica. Parece recomendable, pues, articular soluciones que se adapten a estas realidades. En nuestro sistema, así, se ha querido dar cobijo a este trabajo “atípico” en la figura del TRADE, un autónomo económicamente dependiente introducido en su día por la Ley 20/2007 del Estatuto del Trabajo Autónomo, que ha tenido, sin embargo, una acogida más bien discreta y ha pasado prácticamente desapercibido³⁷. En esta línea, no obstante, parecen avanzar igualmente otros ordenamientos cercanos, en los que se incentiva el trabajo autónomo, y se establecen regulaciones dentro del mismo a partir de aspectos tales como la vinculación con un único cliente, la percepción de la mayor parte de los ingresos de un único cliente o la participación en los riesgos de la actividad³⁸. Se parte del presupuesto de que el trabajo autónomo conforma actualmente una categoría heterogénea y diversa, en la que coexisten situaciones muy diferentes (el autónomo-empre-

(37) Se exige para ser TRADE estar ante: un trabajador autónomo (persona física que realiza una actividad profesional habitual por cuenta propia); que acredite una dependencia económica frente a un cliente en al menos el 75% de sus ingresos; que no tiene a su cargo trabajadores por cuenta ajena; que desarrolla su actividad con criterios organizativos propios; no ejecuta la prestación de manera indiferenciada con la plantilla del cliente.

El TRADE cuenta con una regulación específica en la que se establecen, entre otros, ciertos derechos en materia de jornada y descansos, se limitan las causas que justifican la extinción de la relación y se reconoce el derecho a percibir una indemnización por daños y perjuicios en supuestos de extinción.

(38) En Bélgica se habla del autónomo “solo”, una figura equiparable a nuestro TRADE. En Francia, se promueve el trabajo autónomo tras la modificación del Código de Trabajo, que presume la no laboralidad de las personas físicas inscritas en un registro mercantil de oficios y trabajos por cuenta propia, vid. VEGA RUIZ, M.L. Trabajo, relación de trabajo y Derecho del Trabajo ¿crisis o renacimiento?, en *El futuro del trabajo: cien años de la OIT...* cit., p. 91.

sario o autónomo-independiente clásico junto a modalidades atípicas más recientes como el autónomo-dependiente o los emprendedores)³⁹. Pero es preciso, con todo, que estas nuevas modalidades de prestación de servicios no se conviertan en sinónimo de precariedad y desprotección para el trabajador. La OIT defiende, así, desde hace algún tiempo el “trabajo decente”, que garantice unas condiciones mínimas al margen de etiquetas jurídicas. Y en el ámbito comunitario, se ha impulsado una propuesta de Directiva relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles en la Unión Europea⁴⁰ con la finalidad de garantizar un nivel de protección universal básico en las formas contractuales existentes y futuras, incluyendo por tanto las no convencionales, y establecer el marco jurídico para una evolución positiva futura de nuevas formas flexibles de empleo.

Así las cosas, en nuestro sistema parece necesaria una revisión de la figura del TRADE para dotarla de mayor efectividad⁴¹. Y es preciso, igualmente, acometer una reforma en profundidad del sistema de protección social de los autónomos, comenzando por el régimen de cotización⁴².

4. CONSIDERACIONES FISCALES

4.1. ENCUADRAMIENTO NORMATIVO DE LA TRIBUTACIÓN DEL TRABAJO PERSONAL

Nuestro antecedente del que ahora conocemos como Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante), se denominó Contribución

(39) Como se señala más adelante, Eurofound identifica hasta cinco categorías de trabajadores autónomos, que ponen de manifiesto las diferencias de calado que existen entre ellos.

(40) Propuesta de Directiva 21-12-2017 relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles en la Unión Europea, COM (2017) 797 final.

(41) Actualmente hay aproximadamente 10.200 TRADES inscritos como tales en el registro del Ministerio de Trabajo, si bien, a partir de los datos de la EPA, se calcula que podría haber hasta 350.000 autónomos que cumplen los requisitos para ser TRADE.

(42) La DA 2ª RDL 28/2018 aplaza una vez más la aplicación de lo previsto en la Ley 20/2007 Estatuto Trabajo Autónomo para que los trabajadores por cuenta propia puedan ejercer su actividad a tiempo parcial, vid. ARAGÓN GÓMEZ, C. Propuestas de reformas legislativas, en materia de Seguridad Social, para hacer emerger el trabajo autónomo irregular (Ventajas de la incorporación al ordenamiento español de la experiencia francesa del CESU, Doc. Lab. núm. 107, 2016.

sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria⁴³ (aprobada mediante Ley de 27 de marzo de 1900), y que después daría lugar a la Contribución General sobre la Renta, en el año 1932.

Se trataba de un impuesto personal y subjetivo, y era personal en el sentido de que las diversas rentas que una persona obtenía se convertían en unidad jurídica, precisamente por su imputación al sujeto perceptor. Y no se definía en ese texto normativo, sino que simplemente se hacía una enumeración de los elementos constitutivos de la misma. Por ello, todos los ingresos, prestaciones y utilidades que a ella afluirían en el período de la imposición, deducidos los gastos, pero no las liberalidades, se consideraban renta.

Junto a este impuesto siempre coexistió el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, en el que se refundió, por un lado, la Tarifa I de la Contribución de Utilidades (en el que se refundieron impuestos sobre sueldos, asignaciones y honorarios) y, por otro lado, la Contribución de Comercio y profesiones, en lo que respecta a las rentas que procedían del ejercicio de profesiones, oficiales o liberales⁴⁴.

Este impuesto sometía a tributación, en consecuencia, todos los emolumentos y remuneraciones, cualquiera que fuera su denominación, concepto o razón de devengo, que se derivaban directa o indirectamente de un trabajo, servicio, u ocupación lucrativa.

Por lo tanto existía una formulación genérica que se refería a la renta obtenida por una persona, y cuyo origen era el trabajo, concepto genérico que era objeto de especificaciones, y que se referían a la naturaleza de la ocupación y al carácter eventual o periódico de las remuneraciones obtenidas.

(43) Como decía el autor UBIERNA Y EUSA, José Antonio: *Impuesto de Utilidades*, Manuales Reus. Volumen V, Hijos de Reus, Editores, Madrid 1911, p.1, es inexacta la denominación que se aplica a este tributo porque llega a considerar el esfuerzo y trabajo humano como un bien mueble. Aunque de todas formas se someten a tributación los beneficios que reportan a los ciudadanos los productos de su trabajo.

(44) SAINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*. Tomo III: La imposición sobre la Renta, p. 350 y ss., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963. Realmente se trata de un impuesto a cuenta (o impuesto de producto) que servía como impuesto a cuenta de la Contribución General sobre la Renta (es decir, sería a modo de lo que en la actualidad se conoce como retenciones a cuenta, o imposición de producto), aunque realmente el Impuesto General funcionaba como un gravamen complementario, por lo que los impuestos de productos se convertían en impuestos definitivos en la mayoría de los casos.

Y en ese impuesto se establecía, en referencia exclusiva a los profesionales, que se debía satisfacer adicionalmente una cuota fija o licencia, para poder ejercer la profesión, aspecto que nada tiene que ver con el presupuesto de obtención de renta⁴⁵.

En nuestro actual IRPF, los rendimientos del trabajo personal (independientemente de su calificación como trabajo dependiente o independiente) se encuentran definidos en el artículo 15 de la Ley 35/2006 cuando establece que tendrán esa calificación cuando deriven del trabajo personal y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas. Y por ello, entonces hay que analizar el artículo 27 de la misma ley, que nos brinda el concepto de rendimientos de actividades económicas, al decirnos que son aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital, conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Y después de esa definición genérica, recoge una lista de supuestos que se consideran actividades económicas, así se refiere a la actividad de prestación de servicios y al ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

En consecuencia, si en un primer momento las rentas provenientes del trabajo personal se sometían de un modo uniforme, es a partir de la reforma del IRPF cuando se introduce un diferente régimen tributario a las rentas que provienen del trabajo dependiente de aquellas que provienen del trabajo independiente o autónomo, al equipararse a las rentas de actividades económicas o empresariales.

De este modo, una vez establecida la diferente calificación que pueden tener los rendimientos que derivan del trabajo personal (sin distinguir en el concepto de trabajo personal), habría que tener en cuenta ahora la repercusión que pueda tener en el fenómeno del trabajo en la actualidad o en un futuro a corto plazo, y si es del todo prudente seguir manteniendo la distinta clasificación de las rentas aunque provenga del trabajo personal principalmente, o por el contrario, como en el pasado, sería oportuno de *lege ferenda* establecer un único régimen para las rentas que provienen casi en su totalidad del trabajo personal.

(45) Y que sería nuestro actual Impuesto sobre Actividades Económicas (Sección Segunda).

4.2. LAS NUEVAS TENDENCIAS EN LA PRESTACIÓN DEL TRABAJO PERSONAL Y SU INCIDENCIA EN EL CUADRO NORMATIVO

Con las nuevas tendencias en el mundo del trabajo, cada vez se incrementa el número de trabajadores que obtiene rentas fuera del ámbito de aplicación de la relación típica laboral⁴⁶, y posiblemente esta tendencia esté motivada, entre otros factores, por el tratamiento o régimen jurídico dispar entre las rentas del trabajo dependiente y las rentas derivadas de esas relaciones no típicas de trabajo, y que se asemejan al trabajo desempeñado por un trabajador autónomo o por un trabajo autónomo a través de una fórmula societaria (es decir, la oposición típica entre relación laboral y contrato de prestación de servicios, que da lugar también a la elección de la forma organizativa del individuo, trabajador frente a trabajador autónomo o trabajo independiente a través de una forma societaria)⁴⁷.

Y ello, a pesar de que no existe una clara tendencia en los estados miembros de la OCDE en el porcentaje medio de los trabajadores por cuenta propia respecto al total que conforma el empleo en el período que va desde el año 2005 al año 2016, se ha apreciado un incremento sustancial en diferentes países como Holanda, Eslovaquia e Inglaterra (países que son objeto del trabajo de la OCDE del que se da noticias en estas páginas). Además, y a pesar de que se ha escrito de un modo profuso sobre el crecimiento de las economías denominadas de plataforma y de los trabajadores de la econo-

(46) En el presente trabajo se va a seguir muy de cerca el trabajo *OECD Taxation Working Papers: Taxation and the future of work: How tax systems influence choice of employment form* (a cargo de Anna Milanez y Barbara Bratta), 2019.

(47) En España la organización a través de fórmulas societarias de determinadas actividades profesionales se recalifica desde la óptica de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (es decir, la calificación de las rentas del socio no se califican como rentas derivadas del trabajo dependiente sino como rendimientos de actividades económicas), así el artículo 27.1 de la Ley establece: “...No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados”.

mía de plataforma⁴⁸, algunos países han incrementado el número de trabajadores autónomos como resultado de incentivos fiscales y regulatorios recogidos en sus propios sistemas legales, más bien que a consecuencia de los cambios tecnológicos⁴⁹.

Hasta la fecha ha sido imposible medir la fuerza laboral en la economía de plataforma, computando el trabajo de plataforma en los actuales informes relativos a la fuerza del trabajo y del servicio doméstico. Existen determinados proyectos *ad hoc*, aunque las diferencias respecto a la definición de la plataforma, del período de tiempo cubierto, y diferencias de metodología de investigación hacen difícil estimar o valorar con un análisis de comparación. Así, por ejemplo, algunos informes cubren exclusivamente las rentas del trabajo derivadas de las plataformas (es decir, las tecnologías que permiten a los usuarios vender su trabajo, como por ejemplo alquiler de conductor, o trabajando desde un lugar remoto en el tratamiento de datos), mientras que otros también incluyen las rentas que se derivan del capital en el mundo de las plataformas (esto es, las tecnologías que permiten a los usuarios vender o alquilar activos, como por ejemplo un apartamento o bienes usados o de segunda mano)⁵⁰.

Y como valoración de conjunto, la mejor evidencia indica que el trabajo en la economía de plataforma todavía representa una muy pequeña cuota

(48) INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES: *R124 Green Budget: February 2017: Chapter 7. Tax, legal form and gig economy*, a cargo de Stuart Adam, Helen Miller and Thomas Pope, Londres 2017. Este trabajo pone de manifiesto (p. 3 y sección 7.2) que posiblemente esta forma de organización del trabajo que se denomina atípica (gig por referencia a la forma en que se organiza un grupo de músicos en el que cada uno realiza una tarea por separado) realmente existía ya en el pasado, donde los trabajadores autónomos asumían tareas (gigs) equivalentes y usaban plataformas operadas por terceras personas (así pone el ejemplo de un salón de peluquería, que normalmente no suele contratar a peluqueras, sino que el salón funciona como una plataforma, y los clientes o consumidores alcanzan acuerdos con las peluqueras que son trabajadores autónomos), por lo que quizá la única diferencia es ahora el utilizar herramientas tecnológicas que hacen que las relaciones se incrementen de un modo cuantitativo. Además, se pone de relieve que realmente las nuevas tecnologías quizá lo que hacen es facilitar o hacer más sencillo la operativa de un trabajador autónomo.

(49) En el mismo sentido IFS: *R124 Green Budget 2017: Chapter 7...*, *op.cit.*, p. 12.

(50) OECD: *op. cit.*, p. 23 y 24.

sobre el total del trabajo (menos del uno por ciento)⁵¹. Existen indicadores que ponen en evidencia su rápido crecimiento, pero todavía hay señales que su crecimiento se ha etiquetado en tiempos recientes⁵².

4.3. DEFINICIÓN RESTRINGIDA DE LAS DIFERENTES CATEGORÍAS DE TRABAJADOR AUTÓNOMO EQUIPARADO EXCLUSIVAMENTE AL TRABAJO PERSONAL

Pero quizá, entonces, sería necesario, y teniendo en cuenta el impacto mínimo que tienen todavía las economías de plataforma, y a pesar de ello, si no obstante sería prudente establecer un régimen único en el ámbito tributario para las rentas que proceden del trabajo personal, y así previamente a una posible tipología o clasificación, sería oportuno definir qué se entiende por trabajadores por su propia cuenta o autónomos, y que son aquellos trabajadores que trabajando por su cuenta o beneficio y solo o en conjunción con otros socios, asumen un tipo de trabajo que se define como un trabajo de un autoempleado y que no contrata sobre una base regular cualquier empleado para trabajar en un período de tiempo de referencia⁵³.

(51) OECD: *op. cit.*, p. 24 viene a decir que las fuentes o recogidas de datos incluye entrevistas presenciales, operadores telefónicos, o a través de mecanismo *on line*, también datos administrativos como las bases de datos fiscales o de entidad bancarias, y, más recientemente, sobre la base de las preguntas que se incluyen en los informes sobre la fuerza del trabajo y el servicio doméstico.

(52) OECD: *op. cit.*, p. 24. Por su parte un informe de una consultora viene a decir que en el año 2016 el 15 por ciento de los trabajadores autónomos en Europa y Estados Unidos habían usado una plataforma digital J. Manyika, S. Lund, J. Bughin, K. Robinson, J. Mischke and D. Mahajan, *IndependentWork: Choice, Necessity, and the Gig Economy*, McKinsey Global Institutereport, October 2016, <http://www.mckinsey.com/global-themes/employment-and-growth/independent-work-choice-necessity-and-the-gig-economy>

(53) OECD: *op. cit.*, p. 16 que cita un informe del año 1993 de la OIT. En España la clasificación del trabajador autónomo se encuentra recogida en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo, y así establece su artículo 1 una definición genérica del siguiente tenor: “*las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena. Esta actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial*”. En esta definición genérica se incluyen los familiares que no tengan la condición de trabajador por cuenta ajena pero que desempeñen actividades o trabajos de forma habitual.

Y dentro de esta definición, va a ser muy útil distinguir entre las diferentes categorías de trabajador autónomo. Así, siguiendo a Eurofound⁵⁴ se identifican cinco categorías de trabajadores autónomos: empresarios (es decir, que contratan a personas mediante una relación laboral); profesionales liberales tradicionales; artesanos, comerciantes y agricultores; trabajadores autónomos en ocupaciones técnicas o cualificadas pero que no tienen regulación legal y, por último, trabajadores autónomos en ocupaciones o sectores no cualificados.

Los empresarios son trabajadores autónomos que realizan una actividad económica o empresarial con la ayuda de trabajadores. Por su parte, los profesionales liberales son trabajadores por cuenta propia que para desempeñar su ocupación necesitan cumplir con una serie de requisitos, en concreto establecidos en leyes o reglamentos y códigos deontológicos y a menudo pasar unos exámenes para formar parte de un colegio profesional, que son corporaciones de derecho público. Ellos llevan su actividad en solitario o en asociación con otros profesionales y con la ayuda de un número limitado de trabajadores, en cualquier caso. Entre estos profesionales se incluyen médicos, abogados, etc. Los artesanos, comerciantes y agricultores suponen las formas tradicionales de trabajadores autónomos. Estos trabajadores se distinguen porque suelen desempeñar su actividad económica con miembros de su familia y con la posibilidad de un número de empleados. Y finalmente, las otras dos categorías enumeradas en el párrafo anterior se distinguen porque realizan su actividad económica sin la ayuda de empleados.

Algunos trabajos⁵⁵ ponen de manifiesto que en diversos estados, a pesar de una categorización establecida en las leyes fiscales y laborales, estas categorías se ven sometidas a una presión continua. Y así, bajo las leyes fiscales y de empleo actualmente vigentes, actividades económicas similares o equivalentes se pueden calificar o incluir en diferentes formas o categorías legales, creando incentivos financieros y regulatorios para optar por una categoría frente a otra.

(54) OECD: *op. cit.*, p. 16 que cita a EUROFOUND: *Self-employed workers: industrial relations and working conditions*. Publication Office of the European Union, Luxembourg, 2010.

(55) OECD: *op. cit.*, p. 29

Dentro de las categorías legales⁵⁶ que existen en diferentes países sobre trabajadores autónomos nos encontraríamos con la persona física⁵⁷ y las *S corporations (small business corporation)* que son sociedades cerradas que hacen la elección de estar sometidas a un régimen de atribución de rentas, en el sentido de que la sociedad no va a estar sometida al impuesto sobre sociedades, y la cuenta de pérdidas y ganancias de la compañía se va a dividir y atribuir a cada uno de los socios, que tributará por ella en su impuesto personal sobre la renta⁵⁸.

En algunos países nos encontramos con otras categorías legales de trabajadores autónomos como pueden ser los trabajadores económicamente dependientes (o trabajadores sobre una base de coordinación continua, o cuasi trabajadores autónomos en Hungría o trabajadores en el Reino Unido), y cuyo común denominador es que no son del todo completamente autónomos. Aunque esta categoría se ha introducido en esos países normalmente para garantizar una serie de derechos, beneficios y garantía de protección,

-
- (56) INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES: *Who are business owners and what are they doing?* junio de 2019, en colaboración con el ESRC (Economic and Social Research Committee) y ESCoE (Economic Statistics Centre of Excellence) y a cargo de Jonathan Cribb, Helen Miller y Thomas Pope. En este informe se viene a decir que el entendimiento de los propietarios de negocios (en la terminología que se utiliza en el estudio) se ha visto limitada porque los datos disponibles en las bases de datos tradicionales no se han tratado de un modo correcto. Los propietarios de negocios se clasifican en: *sole traders* (es decir, la persona que se considera trabajador autónomo, *self-employment*), teniendo en cuenta, además, a los que superan un mínimo de 100.000 Libras esterlinas, que es el umbral establecido en el Reino Unido (al igual que en IVA) respecto a su tributación por IRPF; *partners* que sería una persona que forma parte de una sociedad de personas, que en el Reino Unido no posee personalidad jurídica, y compañías de un propietario gestor donde el socio es a la vez el administrador y director de la compañía, o dos personas poseen las mismas características.
- (57) En este tipo de categoría se va a incluir normalmente las personas que prestan sus servicios a través de plataformas digitales (así OECD: *.op. cit.*, p. 22 que a su vez cita PRASSL AND RISAK: *“Uber, Task rabbit & Co: Platforms as Employers? Rethinking the Legal Analysis of Crowdwork” Comparative Labor Law & Policy Journal*, vol. 37, págs..619-651).
- (58) En nuestro país se encontrarían en este supuesto la aplicación del régimen de transparencia fiscal a los profesionales y que se derogó. En España se consideran trabajadores autónomos, cuando cumplen los requisitos de la definición genérica, a los socios industriales de sociedades regulares colectivas y de sociedades comanditarias; los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común.

aún se puede decir que no tiene impacto en materia de la ley fiscal⁵⁹, quizá, en España, alguna muy limitada reducción en base imponible tiene en cuenta a este tipo de trabajador para equipararlo en su tratamiento tributario al que se dispensa a los trabajadores dependientes.

Este tipo de trabajador se caracteriza fundamentalmente por no tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes (con algunas excepciones); no ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente; disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de las de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente; desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente y percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquélla.

A su vez se hace una exclusión de la figura del trabajador económicamente dependiente en los supuestos de titulares de establecimientos o locales comerciales e industriales y de oficinas y despachos abiertos al público y los profesionales que ejerzan su profesión conjuntamente con otros en régimen societario o bajo cualquier otra forma jurídica admitida en derecho.

Por último, dentro de las estructuras societarias, donde se incluyen además los propietarios y gerentes a la vez de una sociedad que limita la responsabilidad, estas personas se consideran trabajadores desde una perspectiva contractual⁶⁰. Ahora bien, desde una perspectiva regulatoria, se

(59) En España su regulación se encuentra en la Ley 20/2007, cuando en su artículo 11 los define como aquéllos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

(60) En España se consideran trabajadores autónomos, cuando cumplen los requisitos de la definición genérica, a quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa,

pueden considerar como empleadores que también trabajan para su propia empresa⁶¹. Un factor clave de los propietarios gerentes es que ellos pueden elegir la forma a través de la que van a obtener sus rentas (es decir, o como rentas del trabajo o como rentas que se convierten en rentas del capital, en concepto de dividendos o de ganancias de capital)⁶².

cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

(61) Es necesario señalar que a efectos de IVA se dan una serie de pautas para considerar a una persona como trabajador dependiente o como empresario o profesional y que se recogen en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 18 de octubre de 2007, C-355/06, Van der Steen), y en la contestación del Comité de IVA a pregunta formulada por el Estado español (*working paper* nº 786, de 28 de enero de 2014).

(62) En la actualidad existen determinados autos de admisión de recursos de casación en los que se cuestiona si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados. Y si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados. Así RCA/6108/2017 y 5977/2018 (ES:TS: 2018:5152A y ES:TS: 2019:161A, respectivamente) y RCA872/2019 (ES:TS:2019:5292A).

A este respecto, es muy ilustrativa la normativa del Reino Unido, que viene recogida en la legislación sobre intermediarios, y más conocida como IR 35 (publicada en el *Inland Revenue 45 Tax Bulletin* de febrero de 2000, así como en la página web del *Inland Revenue* del Reino Unido de Gran Bretaña, y sucesivamente actualizada, y cuya última modificación entrará en vigor en el año 2020), se aplicará cuando el trabajo personal se presta a través de un intermediario. Por intermediario, la legislación se refiere a la propia compañía de servicios de un trabajador, pero también a una sociedad de personas (*partnership*), a una sociedad de gestión de servicios o a una persona física. La consecuencia de esta regulación es que el impuesto y la contribución a la Seguridad Social se tienen que deducir de los honorarios que paga el cliente y pagarse directamente al Tesoro Público.

Este tipo de estructuras de trabajo a través de intermediarios son frecuentes en los siguientes casos: personal médico; ejecutivos relevantes de grandes compañías; personal del sector de la abogacía y de la auditoría; trabajadores de la construcción; contratistas en el campo de las tecnologías de la información; contratistas en el campo de la ingeniería...

La legislación IR35 se puede aplicar a las denominadas *composite companies* (utilizadas por determinado tipo de trabajadores, y donde la actividad se descompone en una serie de tareas, siendo que cada trabajador tiene asignada unas tareas o cometidos concretos, y se acuerdan distribuciones de dividendos en función de las distintas tareas asumidas) que realmente las Autoridades fiscales británicas consideran como esquemas de elusión de impuestos.

Y dependiendo de los países, la parte que corresponde al trabajo personal con respecto a la retribución del capital puede variar⁶³.

De todo este esfuerzo clasificatorio entiendo que se debe hacer la distinción básica entre empresarios, artesanos, comerciantes y agricultores, porque contratan a trabajadores o a personas de su entorno familiar, y, por otro lado, los trabajadores autónomos en el sentido de aquellos que ejercen una actividad que básicamente va a ser profesional (por ello se distinguen de una actividad empresarial) y que no contratan a trabajadores o, en su caso, a un grupo muy reducido de ellos.

La literatura es muy abundante al respecto, pero a modo de sistematización se puede consultar *House of Commons Library: Managed Services Companies*, por Antony Seely. *Briefing Paper Number 4301*, 13 junio 2018. También la importante sentencia en la jurisdicción británica *Christianuyi Ltd and Others v The Commissioners for HM Revenue and Customs* [2019] EWCA Civ 474(Court of Appeal).

En España se puede ver CASERO BARRÓN, Ramón: Capítulo dedicado a los aspectos fiscales de la expatriación en la obra colectiva: *La expatriación de trabajadores*, Aranzadi, 2012.

(63) En España sería el artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando establece: “6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales”.

En definitiva, en este esfuerzo clasificatorio se estaría intentando deslindar el desempeño de actividades donde al final la nota esencial de diferenciación es el trabajo personal.

Y quizá con esta nota o esfuerzo de clasificación, donde el énfasis se otorga al trabajo personal, como así ha sido en la legislación histórica, desde un análisis del sistema tributario, incluyendo como no puede ser menos, las contribuciones a la Seguridad Social, la conclusión que se puede alcanzar es que no existe justificación para que exista un régimen tributario distinto para los trabajadores dependientes frente a los que son las fórmulas organizativas del trabajador autónomo, pues ello atentaría contra el principio de un buen diseño de un sistema tributario en el sentido de equitativo, así como que redundaría en pérdidas de recaudación, como, no por ser último menos importante, la pérdida de sostenibilidad del sistema de protección social.

Entonces, lo que habrá que analizar es si siempre ha sido así, es decir, que exista un tratamiento dispar o diferente entre las rentas del trabajo dependiente y el trabajo autónomo en sentido amplio, y cuál es su justificación.

4.4. JUSTIFICACIÓN DE UN TRATAMIENTO TRIBUTARIO DISTINTO ENTRE LAS RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE Y LAS PROCEDENTES DEL TRABAJO AUTÓNOMO

En la actualidad, la justificación que se da para un tratamiento distinto se encuentra en una variedad de justificaciones que quizá no tengan razón de prosperar⁶⁴.

Así se coloca la justificación del riesgo mayor que asume el trabajador autónomo: incertidumbre del trabajo; pérdidas de inversión y una presión competitiva por todas partes. Por ello, se podría razonar que el trabajador autónomo debería afrontar deudas fiscales menores, como contrapartida por los mayores riesgos asumidos⁶⁵.

(64) Pioneros en este campo son los siguientes trabajos: FREEDMAN, Judith and CHAMBERLAIN, Emma: "Horizontal Equity and the Taxation of Employed and Self-Employed Workers", *Fiscal Studies* February 1997, vol. 18, n° 1, 87-118. También INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES: *Employed or Self-Employed? Tax Classification of Workers and the Changing Labour Market*, a cargo de Judith FREEDMAN (Tax Law Review Committee) en *TLRC Discussion Paper* n° 1.

(65) OECD: *op. cit.*, p. 10 y ss.

Como corolario de lo anterior, precisamente por esa mayor incertidumbre del trabajo, al disfrutar el trabajador dependiente de una mayor protección social o derechos laborales existiría razón para considerar que estos trabajadores deberían soportar una mayor tributación. De todas formas, y como contrargumento, realmente esa mayor protección de la parte débil en la relación laboral implicará un coste para la empresa, pero nunca se trata de un beneficio que se reciba de las Administraciones Públicas.

Respecto a la justificación basada en que el trabajador dependiente goza de unos mayores beneficios sociales que los trabajadores autónomos, en este supuesto quizá sí existiría una justificación para una mayor tributación de las rentas del trabajo con la finalidad de financiar esos mayores beneficios. Ahora bien, en el caso de España, donde esos beneficios están íntimamente vinculados al sistema de previsión social del sistema público de pensiones, y donde el nivel contributivo es distinto, quizá no exista razón a su diferenciación o tratamiento dispar⁶⁶.

Otra de las causas de justificación de un tratamiento diferente viene del hecho de que los costes asociados al trabajo son diferentes en función de si se trata de una relación laboral o de un trabajador autónomo. De esta forma, en las legislaciones fiscales las deducciones o gastos deducibles para llegar al rendimiento neto del trabajo dependiente son muy limitadas frente a las deducciones o gastos deducibles que se permiten para llegar al rendimiento neto de un trabajador autónomo, y ello porque en un trabajador autónomo existe un patrimonio empresarial (así por ejemplo las herramientas especializadas de un dentista o de un fontanero).

De todas formas, quizá en este punto es donde se encuentra la gran di-

(66) Habría que tener en cuenta que la diferencia de niveles de contribución a la Seguridad Social entre los diferentes grupos de trabajadores provienen de un modo atávico de pensamiento en el sentido de que el trabajador autónomo (en un sentido amplio donde se incluye al empresario persona física) obtiene unas rentas más elevadas (o llega a ser titular de un patrimonio o capital) que le permite tener un ahorro con el que hacer frente a las contingencias del futuro, mientras que la previsión social para el trabajador dependiente es más necesaria, de ahí que gran parte de su compensación se tenga que dedicar a cubrir esas contingencias de futuro. Lo cierto, sin embargo, es que en la actualidad el trabajador autónomo no se diferencia de un modo sustancial o esencial del trabajador dependiente, porque no llega a poseer un patrimonio o capital que le garantice una percepción de rentas de un modo indefinido.

ficultad de conseguir un tratamiento uniforme de las rentas derivadas del trabajo personal, y por ello nos adentraremos en su tratamiento técnico en el punto siguiente.

Así se pone de relieve el complejo tratamiento de las rentas del capital, o mejor dicho de las rentas mixtas precisamente porque en el trabajador autónomo parte de las rentas provienen del capital o patrimonio que utiliza para el desarrollo de su actividad, por lo que se podría distinguir qué parte de la renta es retribución del capital, y someterse a los mismos tipos de tributación que las restantes rentas del capital, y qué parte procede del trabajo personal.

Adicionalmente, otra causa para ese tratamiento diferente (en este caso de agravación para las rentas derivadas del trabajo autónomo) se encuentra en razones de evasión o de oportunidad de planificación fiscal. Y ello por el diferente sistema de retenciones que se afronta, donde las rentas del trabajo dependiente siempre están sometidas a retención o ingresos a cuenta, mientras que las rentas derivadas de la realización de una prestación de servicios, al no estar sometido a retención supondría un mayor grado de libertad a la hora de declarar o no esas rentas. Sin embargo, en España, a diferencia de otros países, sí existe una obligación de información de aquellas operaciones realizadas con terceras personas que superan una determinada cuantía, lo que supone necesariamente que existen menores posibilidades de evasión.

Y lo que realmente se pone de manifiesto es si esas diferencias de tratamiento conducen o no a una quiebra del principio de neutralidad en la toma de decisiones económicas, puesto que posiblemente se esté rediseñando una determinada situación de hecho para así caer de lleno en el concepto o calificación que supone un mayor ahorro de impuestos o un menor pago de impuestos⁶⁷.

(67) En el mismo sentido VIÑUELA DÍAZ, Julio: Introducción a MIRRLEES, James: *Diseño de un sistema tributario óptimo*. Informe Mirrless, p. XXXIII. Editorial Universitaria Ramón Areces con la colaboración de la Fundación Ramón Areces. Madrid, 2011. Introducción y traducción Julio Viñuela Díaz, cuando establece: la base imponible incluye todo tipo de remuneraciones del trabajo, cualquiera sea la forma en que se presenten. Introducir una discriminación entre los distintos tipos de rentas sería injusto para los que no perciben rentas del tipo beneficiado e incentiva el arbitraje fiscal entre distintas formas de percepción de rentas en perjuicio del Tesoro. En el mismo sentido ver el capítulo 19 sobre Gravamen de las pequeñas empresas, del Informe Mirrless, ya citado, y redactado por C. Crawford y Judith Freedman.

El Informe Mirrlees⁶⁸ en materia de pequeñas empresas es contundente cuando establece: “Si el gravamen de la renta generada por estas actividades difiere sustancialmente dependiendo de la forma legal adoptada, es probable que el sistema impositivo tenga un impacto importante sobre la forma en que se estructuran las pequeñas empresas. Si no existen buenas razones para favorecer una forma legal sobre otra, estas distorsiones debieran evitarse. Esto requiere que el Impuesto sobre la Renta Personal dé un tratamiento similar a la renta que percibe un trabajador por cuenta ajena y un autónomo y, asimismo, que el sistema en su conjunto trate de modo análogo a las rentas obtenidas por las pequeñas sociedades y por las pequeñas empresas que no adopten la forma legal de sociedad”.

De todas formas, es relevante advertir que cualquier reforma en materia de tributación de las rentas del trabajo personal, bien desempeñado como empleado, bien como trabajador autónomo o bien a través de fórmulas societarias, se sitúa en el punto donde convergen diferentes partes del sistema tributario, así en materia de base imponible y de tipo de gravamen del impuesto sobre la renta de las personas físicas (incluyendo la tributación de los dividendos y de las ganancias de capital), las contribuciones a la Seguridad Social y el impuesto sobre Sociedades. Es decir, la tributación de las diferentes formas legales de llevar a cabo el trabajo personal se tiene que afrontar desde el contexto de todo el sistema tributario.

4.5. RAZONAMIENTOS TENDENTES A UN TRATAMIENTO TRIBUTARIO UNITARIO SUPERADOR

En el pasado, como ya se ha puesto de manifiesto para España, donde existía un tratamiento uniforme para las rentas que proceden del trabajo personal, pero siguiendo la doctrina italiana, que lo ha estudiado en mayor profundidad, y de cuyas obras se han hecho eco nuestra doctrina tributaria del tercio último del siglo pasado, básicamente a través de las traducciones de sus grandes obras clásicas, se residenciaba y justificaba un más beneficioso tratamiento a las rentas del trabajo personal⁶⁹, frente a las rentas que proceden del capital.

(68) Mirrlees: op. cit., p. 489.

(69) Voz: *Redditi (imposta)*, en la Enciclopedia del Diritto, tomo XXXIX, p. 167 y ss., a cargo de Marco MICCINESI y la voz *Lavoro (diritto tributario)*, tomo XXIII, p. 585 y ss., a cargo de PUOTI.

En Italia siempre ha sido patente el tratamiento discriminatorio cualitativo entre las diversas clases de rentas consistentes en la diferenciación y tratamiento más oneroso a efectos tributarios que se reserva a aquellas rentas en razón de la fuente de origen y de una mayor o superior capacidad contributiva⁷⁰. Y ese tratamiento diferente incluso se plasmó entre las rentas derivadas del trabajo dependiente frente a las rentas derivadas del trabajo autónomo⁷¹.

Y las razones teóricas que se han dado para sostener esa discriminación cualitativa han sido las siguientes⁷²: 1) la menor estabilidad de las rentas del

-
- (70) La discriminación cualitativa de las rentas no es un fenómeno nuevo del ordenamiento y siempre ha sido una constante del sistema impositivo en la institución del tributo sobre la riqueza mobiliaria (en Italia introducido con la ley de 14 de julio de 1864, y que precisamente es antecedente de nuestra Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria), aunque a lo largo del tiempo hayan cambiado los medios y las modalidades seguidas para actuarla. Así en un inicio esa discriminación se ha referido a asegurar una mayor incidencia de la presión fiscal sobre las rentas del capital o mixtas del capital y el trabajo respecto a las rentas procedentes del trabajo puro (sea dependiente o autónomo), en razón a la reconocida idoneidad menor de estas últimas rentas para soportar un tributo.
- (71) Hay que recordar que en el año 1924 en Italia se dividió las rentas del trabajo dependiente y las rentas del trabajo autónomo en dos tipos o categorías, otorgando a la segunda categoría una tributación mayor por la posibilidad de evasión, aunque en seguida se procedió a reunificar el tipo de gravamen dada la incongruencia de la justificación ofrecida. De todas formas, la discriminación permanecía debido a la sobreimposición a favor de los entes locales, por lo que la tributación era mayor para las rentas de los profesionales respecto a las rentas provenientes del trabajo dependiente (y que en nuestra legislación sería la licencia que se exigía a los profesionales). En España como ya se ha visto en el punto 1, las rentas del trabajo autónomo se agravaban por la imposición de lo que fue la licencia fiscal, y que se eliminó (ya transformada en el Impuesto de Actividades Económicas) con la exención para aquellas actividades económicas cuyo importe de cifra de negocios era inferior a 2,5 millones de euros (donde obviamente se tenía que incluir todos los trabajadores autónomos). Otra discriminación de la que se tratará posteriormente era en relación con el sometimiento del patrimonio de un trabajador autónomo al Impuesto sobre el Patrimonio, aunque ya se puede adelantar la exención que se establece en el Impuesto sobre el Patrimonio para los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta (artículo 4 Ocho de la Ley 19/1991).
- (72) Los autores que tradicionalmente se han referido a esta materia son EINAUDI: *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema d'imposte sulreddito consumato. Saggio di una teoría dell'imposta de dotta esclusivamente dal postulato dell'uguaglianza* (1912) en *Saggio sulrisparmio e l'imposta*, Turín, 1965; STEVE: *Lezioni di scienza dellefinanze*, Padua, 1976; COSCIANI: *Instituzioni di scienza delle finanze*, Turín, 1971.

trabajo respecto a las rentas que derivan en todo o en parte del capital, que desde un punto de vista tendencial es perpetuo, frente a la producción de las rentas del trabajo que depende de la fuerza física y psíquica del hombre que se resiente por varias razones (enfermedad, muerte, etc.), y que por lo tanto lo hacen temporal, y que requiere para mantener constante el flujo de la renta de la necesidad del ahorro ante la extinción en un momento dado de la vida laboral. En este orden de ideas, y centrado sobre la menor disponibilidad de las rentas del trabajo, la discriminación cualitativa se ha argumentado, aunque como menor intensidad, en estos dos razonamientos: así, en primer lugar, como prohibición de la doble imposición del ahorro (en particular con referencia al ahorro al que presumiblemente se ve obligado el trabajador a realizar y que representa la indisponibilidad de esas renta⁷³) o, en segundo lugar, como necesaria depuración de la renta del trabajo de la cuota destinada a garantizar una duración y uniformidad análoga a la renta del capital.

En otro orden de ideas, la discriminación cualitativa ha estado justificada sobre la base del sacrificio o esfuerzo que la renta del trabajo comporta en lo atinente a su obtención, porque implica tiempo y energía del sujeto que no está presente en las rentas del capital, por lo que la discriminación cualitativa de la renta se refiere a la atribución de relevancia fiscal al coste subjetivo en el que se incurre para la producción de la renta.

También se sostiene la discriminación por la presencia absorbente o relevante del componente patrimonial en las rentas del capital o las rentas

(73) En la teoría moderna de la Hacienda Pública en materia de ahorro nos encontramos que frente a un impuesto sobre la renta comprensivo o global (que somete a una misma tarifa progresiva toda renta independiente de su fuente generadora), se está plasmado en su vertiente positiva un impuesto dual, donde las rentas de ahorro se someten a una tributación inferior (normalmente proporcional) a la que se someten las rentas del trabajo. También hay que tener en cuenta que para determinados tipos de ahorro (los que provienen de las rentas del trabajo personal) por su componente de previsión social, tienen un tratamiento o comportamiento de un impuesto sobre la renta gastada o consumida, que lo será en el momento de la jubilación. La renta que se ahorran y los rendimientos del propio ahorro no se someten a tributación sino cuando se usan para su consumo (se puede analizar MIRRLEES, James: *op. cit.*, capítulo 13, p. 309 y ss). Respecto a la literatura sobre un impuesto dual se puede consultar por todos a SORENSEN, P: *Dual Income Taxes: A Nordic Tax System*. Economic Policy Research Unit (EPRU) University of Copenhagen Department of Economics, EPRU Working Paper Series (2009).

mixtas de capital y trabajo; el poseedor de un patrimonio disfruta de unas condiciones económicas mejores respecto al rentista que no dispone de ese patrimonio.

La doctrina sin embargo ha sido contraria a proponer una discriminación interna entre las distintas rentas que provienen del trabajo personal, en el sentido de agravar las rentas provenientes de rentas profesionales, y ello porque en su confrontación en ambos tipos de rentas se dan las características, aunque quizá más acentuadas en las rentas del trabajo dependiente, de precariedad y consiguiente menor disponibilidad de la riqueza producida, que es lo que usualmente se ha invocado en la confrontación entre rentas del trabajo y las rentas del capital.

Con el tiempo, sin embargo, los argumentos basados sobre la precariedad de las rentas del trabajo han perdido progresivamente eficacia, por un lado, a causa de la siempre más intensa tutela acordada, aunque sea desde el punto de vista asistencial y de previsión social, a las rentas del trabajo. Y, por otro lado, como consecuencia de la evolución económica y financiera, que ha determinado una extraordinaria mayor variedad y movilidad de la actividad comercial y de la forma de inversión del capital, que ha introducido correlativamente elemento de riesgo y de inestabilidad de tal forma para privar a las rentas del capital de las características propias de certeza y perdurabilidad que han tenido siempre las rentas del capital inmobiliario.

Por ello, quizá la razón o justificación de esa discriminación cualitativa de las rentas se encuentre en el reconocimiento de la presencia de un patrimonio. Y por lo que es necesario, entonces, el poder analizar esa discriminación cualitativa desde la óptica del principio de capacidad contributiva.

Es decir, si la tributación diferente de rentas de igual cuantía tiene justificación en una diversa capacidad contributiva. Y la respuesta es afirmativa desde un punto de vista del principio de capacidad contributiva sobre todo por la específica relevancia que adquiere el componente patrimonial. Y ello porque una idéntica entidad de la renta no se corresponde automáticamente con un igual esfuerzo económico, que se acrecienta en las rentas del capital y mixto por la ventaja que se añade a la renta derivada del capital, de tal modo diversa y más intensa es la capacidad contributiva. A la misma conclusión se llega si se interpreta la capacidad contributiva como manifestación del disfrute de servicios públicos, de cuyo disfrute la renta y el patrimonio serían índices reveladores, se sostiene sin embargo que a pro-

pósito de la relación entre el concurso del trabajo en la producción de la renta y el disfrute de los servicios públicos sería inversamente proporcional, es decir, la aportación de este último a la formación de la riqueza es tanto menor (disfrute de servicios públicos) cuanto mayor es la incidencia de la actividad del trabajo⁷⁴.

Y así se ha puesto de manifiesto por el Tribunal Constitucional italiano mediante sentencia de 25 de marzo de 1980⁷⁵, que ha articulado la motivación de la sentencia negando la existencia de una concreta y diferente capacidad económica del trabajo autónomo, tal como se acoge en el artículo 53 de la Constitución italiana (que sería el artículo 31.1 de nuestra Constitución), ya que no existe otro motivo válido de discriminación (no necesariamente extrafiscal, cual la diversidad en lo referente a la determinación de la base imponible y a su recaudación) distinto de la capacidad contributiva⁷⁶.

La sentencia viene a decir que la única razón aceptable de discriminación desde un punto de vista constitucional es la exigencia de gravar el componente patrimonial⁷⁷ y que ha negado que se encuentre de un modo significativo en la mayor parte de los rendimientos del trabajo autónomo lo que supone que se predique la ausencia total en toda la categoría de rendimientos del trabajo autónomo.

(74) GRIZIOTTI: *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milán 1953, y del mismo autor: *Il potere finanziario e il diritto finanziario*, en *Studio di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II, Milán, 1956, p. 71 y ss.

(75) Sentencias 42/1980 (ECLI:IT:COST:1980:42)

(76) En este sentido MARONGIU, G.: *Sulla legittimità costituzionale della sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati: la c.d. "Sofoc"*, en *Dir. prat. Tribut.*, 1985, II, 597 s. Citado en la Enciclopedia del Diritto, p. 177 Tomo XXXIX. En palabras del Tribunal Constitucional italiano (FJ 4 de la sentencia ya citada): "Las notas distintivas del trabajo autónomo en su confrontación con el trabajo dependiente son patentes, tanto en el plano del Derecho Tributario como en el plano del Derecho Civil. Pero la discriminación cualitativa de la renta no implica que las respectivas fuentes de producción sean diversas; adicionalmente, se requiere –para demostrar la legitimidad constitucional– que a esa diversidad corresponda una capacidad contributiva concreta y diferenciada...".

(77) FEDELE, A.: *La "discriminazione" dei redditi di lavoro autónomo e i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, en *Giur. it.*, 1980, p. 1797 y ss, citado en la Enciclopedia del Diritto, p. 178, Tomo XXXIX, pone de relieve justamente que el razonamiento del Tribunal es un razonamiento más bien axiomático, aunque sustancialmente exacto.

En segundo lugar, se ha observado por el Tribunal Constitucional italiano que es del todo inadecuado la equiparación de las rentas del trabajo con las rentas empresariales⁷⁸, donde existe una renta mixta, con un componente de renta del trabajo y un componente de renta procedente del capital o patrimonio, y ello porque las rentas del trabajo autónomo se encuentran en una zona gris o intermedia entre lo que son rentas de un emprendedor y las rentas que caen seguramente en el lado de las rentas del trabajo, y será una labor del legislador el distinguir los casos en que procede la equiparación, sin que sea constitucional el que haya una absoluta asimilación de las rentas del trabajo autónomo a las rentas de actividades económicas. Es decir, tendría que existir desde un punto de vista normativo una exacta definición del componente patrimonial⁷⁹, para de esa forma someterlo al gravamen de rentas de actividades económicas o empresariales⁸⁰.

-
- (78) En palabras del Tribunal Constitucional italiano (FJ 4) es necesario distinguir, al igual que se hacen en las clasificaciones internacionales a las que se han aludido anteriormente, entre rentas del trabajo autónomo (y especialmente de las rentas del profesional) y las rentas empresariales. Y ello a pesar de que puede ser arduo establecer las categorías concretas de actividad laboral que se encuadran como actividad empresarial o que caen de lleno en el campo del trabajo autónomo intenso, y que también es difícil adoptar los criterios que componen el concepto de empresa y de emprendedor, como ocurre en la ley tributaria. Pero lo cierto es que es necesario distinguir el trabajo autónomo como género y el profesional liberal como especie, por un lado, y, por otro lado, la actividad singular de una empresa comercial (o jurídicamente asimilada o asimilable a ella). Sí es verdad, que estas dos realidades se interfieren o interrelacionan, y así el ejercicio de la profesión puede incluir un aspecto de organización en forma de empresa, o en palabras del Tribunal Constitucional italiano, que determinadas actividades profesionales requieren hoy de una organización de base empresarial, aunque se enfatiza que el profesional no es un empresario, precisamente por el carácter personal de la prestación, la característica forma y medida de su compensación o remuneración, y el diverso riesgo que se asume por el empresario respecto al prestador de un trabajo intelectual.
- (79) El Tribunal Constitucional italiano (FJ 5 de la sentencia citada) establece que por, otro lado, la experiencia común demuestra que falta un componente patrimonial significativo en la mayor parte de las rentas que provienen del trabajo autónomo (aunque tampoco faltan excepciones a esta manifestación). Y de hecho los bienes instrumentales generalmente necesarios para producir este tipo de rentas no tiene la naturaleza y dimensión económica que se le puede atribuir a las rentas de actividad empresarial.
- (80) Muchas veces se consigue ese carácter de sometimiento del componente patrimonial mediante la posibilidad de la deducción del gasto que se corresponde con el gasto del trabajo (así por ejemplo en nuestro Impuesto sobre Sociedades, como ya se ha puesto de manifiesto al transcribir el artículo correspondiente de la Ley del Impuesto).

Debido, entonces, a esa casi falta de patrimonio en las actividades ejecutadas por el trabajador autónomo, es por lo que necesariamente, como propuesta, no existirán costes asociados derivados de ese patrimonio, que incidan en la formación de la base imponible. O mejor dicho, los costes en los que se incurran se recuperarán vía el incremento del precio de esos servicios, pero nunca tendrán relevancia a efectos tributarios⁸¹.

También otra alternativa se podría considerar, quizá de un modo más meditado, así para aquellos trabajadores que usan un equipo costoso, la posibilidad vendría por el hecho de desglosar su factura en dos conceptos: uno por su trabajo personal y el otro componente sería el reembolso de gastos por la utilización de una máquina propiedad de un tercero (siendo que la renta por la utilización de ese capital sería una renta de capital para ese tercero que facturaría al cliente final), lo que en definitiva se asemejaría a una sociedad que explota un equipo o a modo de cuenta en participación para la utilización de un equipo que puede reportar una renta.

También la posibilidad de considerar que la utilización de equipos o patrimonio puede tener la conceptualización por lo que respecta a su contraprestación de renta del capital, que permite la deducción del gasto por la utilización de ese equipo, aunque para ello sería necesario que la conceptualización de la renta obtenida por el trabajador autónomo se considerara como renta el trabajo personal, y no como renta de actividades económicas.

Ahora bien, y frente a esta argumentación, hay que decir que el patrimonio será importante en el trabajador autónomo cuando es empresario, pero nunca en la definición que proponemos de trabajador autónomo donde lo relevante en la tributación será el trabajo personal⁸². E incluso en

(81) En sentido contrario VIÑUELA DÍAZ, Julio: Introducción a MIRRLEES, op. cit., p. XXXIII, cuando establece: Por otro lado, la base debiera excluir la totalidad de los gastos necesarios para la obtención de ingresos, ya que no forman parte de los beneficios del trabajo. Y así se viene recogiendo en la totalidad de las legislaciones que tratan este tema.

El Tribunal Constitucional italiano (FJ 7 en la sentencia citada) establece la distinción sobre la base de la ley del impuesto sobre la renta vigente en Italia al momento de dictarse la sentencia entre los gastos inherentes al ejercicio del arte o profesión de los gastos por la adquisición de los bienes instrumentales.

(82) La utilización de un patrimonio se considera un factor determinante cuando es esencial y suficientemente importante para prestar el servicio y, en consecuencia, afecta a la sustancia del contrato. También hay que distinguir entre equipo esencial en el sentido de

aquellos profesionales donde existe un patrimonio, quizá lo importante es tener en cuenta que lo que se somete a tributación es la renta procedente del trabajo personal, y si para el desempeño de ese trabajo personal existe la necesidad de conseguir un patrimonio, lo que se somete a tributación es la renta procedente de ese trabajo personal.

Así desde esa óptica se podría considerar como gasto relacionado con el trabajo personal los gastos de sanidad, los gastos de suministros (internet, telefonía, electricidad..) en un porcentaje determinado (cuando sean inseparables de los consumos privados) y los gastos equivalentes a dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. En España se puede ver el artículo 30.2 5º de la Ley del IRPF.

Con esta aproximación se está intentando evitar los problemas intrínsecos a toda clasificación o calificación, y que son aprovechados por los contribuyentes para explotar las diferencias de tributación⁸³. Y esos problemas se intentan solventar con otras normas, por ejemplo, en el Reino Unido con la norma IR35 (ya mencionadas a pie de página y que tratan de prevenir que una persona física pueda simular su contrato de trabajo a través de su consideración como contratista independiente).

Por ello, entiendo que la categoría trabajo personal no se puede someter a presión o tensión, porque es una definición o concepto que en modo alguno es artificial, o que sea susceptible de alteración.

grandes elementos de lo que serían las herramientas de mano o utensilios o elementos instrumentales, o elementos materiales de escasa cuantía (aunque esta distinción algunas veces puede ser difícil de apreciar como en el sector de la construcción). Aunque adoptada desde una perspectiva de distinguir entre un trabajador dependiente y un trabajador autónomo, quizá se pueda utilizar la jurisprudencia inglesa existente para analizar el grado de importancia de los equipos o de un patrimonio para la prestación de un servicio, así Privy Council en el caso *Lee Ting Sang v Chung Chi-Keung* [1990] 2AC at p.383; *ReadyMixed Concrete (South East) Ltd v The Minister of Pensions and National Insurance* [1968] 2 QB 497y *Hall v Lorimer* [1994] STC 23.

- (83) Y ello porque creada una calificación concreta, o una categoría concreta con la finalidad de solventar un problema, automáticamente aparece un nuevo agujero o un nuevo problema. Si la definición se refina, rápidamente la nueva definición vendrá a estar sometida a nueva presión. Además, muchas veces las diferentes conceptualizaciones tratan de solventar un problema concreto sin que esa distinción o diversidad tenga una completa justificación en los principios del sistema.

Como alternativa, otra solución que se recoge en el informe Mirrlees al que continuamente se hace referencia en este trabajo, y como consecuencia de ese componente mixto de las rentas del trabajador autónomo, que provienen del trabajo y del capital, sería someterlas a ambas al mismo tipo de gravamen marginal (y así removiendo distorsiones sobre las fuentes de rentas), aunque ello no resultaría atractivo y tendría que venir acompañado de reformas importantes en las bases imponibles del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades mediante el diseño de esa base imponible para evitar desincentivos al ahorro y la inversión. Y ello se consigue recogiendo en la normativa una deducción íntegra (tanto a nivel de la persona física como a nivel societario) de las cantidades ahorradas o de las cantidades invertidas. Técnicamente se podrán instrumentar cualquiera de las dos siguientes alternativas:

- Las cantidades ahorradas o invertidas se deducen de la base imponible en el momento en que son ahorradas o invertidas. Esta es la técnica que se aplica en materia de contribuciones a planes de pensiones en el IRPF o en aquellos casos donde las inversiones empresariales se permiten deducirlas en el primer año en su totalidad (por ejemplo la libertad de amortización en las empresas de reducida dimensión).
- Se concede una deducción anual para una tasa de retorno (excluido el componente de riesgo) del capital previamente ahorrado o invertido. Se trataría de la deducción de la tasa de retorno (en sus siglas inglesas RRA *rate of return allowance*) para el tratamiento del ahorro o la deducción por fondos propios de la sociedad (en sus siglas inglesas ACE) para el tratamiento de la inversión empresarial, deducciones que están vigentes en algunos países de nuestro entorno (Italia, aunque parece que se va a suprimir próximamente, Bélgica).

Con estas deducciones se permite aumentar el tipo de gravamen de los dividendos y ganancias de capital en el IRPF, y así se consigue alinear el tratamiento impositivo general de los beneficios distribuidos y de la renta de los asalariados

Y para alinear el tratamiento impositivo de las inversiones realizadas por las empresas sin forma de sociedad con el de las sociedades sería, además, apropiado permitir la RRA en el IRPF para cubrir los activos afectos a la actividad por los trabajadores autónomos y sociedades de personas (*part-*

nerships). Esto podría ponerse en práctica sobre una base opcional, de forma que los autónomos con pocos activos afectos a la actividad pudieran elegir la renuncia a la RRA, a cambio de un sistema simple de suministro de información fiscal; es decir, podrían elegir que se les gravara toda su renta como renta del trabajo si prefirieran este sistema.

Un sistema tributario de este tipo podría eliminar la mayoría de los incentivos existentes para que las pequeñas empresas adoptaran determinadas formas legales exclusivamente por razones impositivas y para que los propietarios gerentes de pequeñas sociedades perciban su remuneración en forma de beneficios distribuidos y no como sueldos y salarios.

4.6. REFORMAS DE LOS BENEFICIOS FISCALES PARA ALCANZAR AL TRABAJO PERSONAL DE UN MODO GENERAL

Respecto a los beneficios fiscales, existen determinados de ellos que están diseñados en exclusiva para las rentas derivadas del trabajo dependiente y deberían, en consecuencia, ampliarse a las nuevas formas de desempeño del trabajo personal, es decir, al trabajador autónomo.

De esta forma, en la actualidad existen determinadas retribuciones en especie que o bien no se consideran propiamente como tales retribuciones o quedan exentas de tributación, por ejemplo, las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado; la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado; la prestación de servicios de educación; la potenciación de la utilización de servicios públicos de transporte colectivo o sus formas de prestación indirecta.

Y todo este conjunto de incentivos o beneficios fiscales se tendrían que contemplar desde la vertiente del trabajo personal como supuestos de minoración o reducción en la base imponible de las rentas del trabajo autónomo (así, por ejemplo, respecto a la formación profesional de la propia persona), o por el uso de servicios sociales, como por ejemplo guarderías o cuidados por dependencia, o como deducciones en la cuota, así por ejemplo por la utilización de servicios públicos de transportes colectivo.

Y desde un punto de vista de las deducciones en actividades de investigación y desarrollo, sería interesante potenciar (antes que una reducción del tipo de gravamen de las pequeñas empresas) la introducción de una im-

portante deducción en actividades de investigación y desarrollo para las pequeñas empresas (más generosa que la otorgada a las grandes empresas), siempre que haya evidencia concluyente de que se obtendrán unos rendimientos sociales más elevados que los generados por las grandes empresas, o un tratamiento más generoso en el IRPF de las inversiones que financian algunos tipos de empresas más pequeñas (como ya existen en nuestro sistema impositivo).

Importante, pero ya desde un plano más general, sería el introducir una deducción por hijos, incrementada cuando el hijo es menor de 5 años, y decreciente cuando el hijo tiene 5 o más años, tal como propone el Informe Mirrlees, o lo mismo respecto a la prolongación de la vida laboral, que también se contempla en el Informe Mirrlees, y que en España incomprensiblemente se eliminó en una de las reformas últimas del impuesto.

4.7. LA ROBÓTICA Y LAS CUESTIONES DE ÍNDOLE TRIBUTARIA QUE PLANTEA EN EL IRPF

Por último, y respecto a la inteligencia artificial, o mejor dicho de la robótica, son múltiples los documentos y propuestas formuladas, entre las que se incluyen su equiparación con los humanos, pero lo que es indudable es que la tributación tiene que venir precisamente de la distinción del trabajo personal, la renta que se obtenga a través de la robótica lo será como una renta de un capital, y nunca como una renta del trabajo personal.

En consecuencia, la propuesta que se puede hacer es precisamente la de someter a tributación la renta que genera ese capital, que normalmente lo será en sede del Impuesto sobre Sociedades, puesto que no existe capacidad tributaria en una máquina⁸⁴, y siempre hay que estar al componente

(84) OBERSON, X.: *“Taxing robots? From the emergency of an electronic ability to pay to a tax on robots or the use of robots”* *World Tax Journal*, mayo 2017. También Parlamento Europeo: *European Civil Law Rules in Robotics*, 2017, y donde se especifican las características de los “smart robots” o robots de última generación, y que se concretan en la capacidad de adquirir autonomía a través de los sensores y mediante el intercambio de información con su medio ambiente (interconectividad) y el análisis de esa información; la capacidad de aprender a través de la experiencia y la interacción; la forma del soporte físico de los robots y la capacidad de adaptar su comportamiento y acciones al medio ambiente. Es curioso observar que algunos autores consideran que la capacidad del aprender espontáneo podría ir más allá de los límites de este aprendizaje (o aprendizaje

volitivo de acaparación, propio exclusivamente del ser humano. La voluntad como presupuesto de toda decisión humana, ya puesta de manifiesto en tiempo de Schopenhauer, y que a su vez se recoge en nuestros Códigos civiles cuando la fuente de las obligaciones (en consecuencia de los derechos entre los que se encuentran los derechos de contenido económico) es el contrato, y en el contrato entra en juego indudablemente la voluntad de comprometerse, que a su vez está amparada en la libertad como autonomía de la voluntad, circunstancia que está ausente de cualquier máquina por muy inteligente que sea.

Por ello, como he avanzado, entiendo que el sometimiento a tributación de los robots lo será como capital, y sus rentas serán rentas procedentes de la utilización de un capital en una actividad empresarial, y ello a pesar de que determinadas actividades, por ejemplo en el mundo de las ciencias de la salud, tradicionales de un trabajo personal o profesional, pasen a desempeñarse en un ámbito empresarial. Aunque hay que decir que es lo que ya está ocurriendo desde hace bastantes años, donde actividades típicamente profesionales pasan a convertirse en actividades económicas o empresariales.

También se ha propugnado por algunos autores gravar específicamente esa renta cuya fuente es el robot para de este modo compensar los salarios de los trabajadores cuya actividad se reemplaza, a modo de “salario imputado” o “renta imputada”, que se destine a compensar la falta de cotización a la Seguridad Social, o para financiar una renta básica universal⁸⁵.

supervisado), en el sentido del diseño y desarrollo del software (y se pone el ejemplo de la máquina Alpha Go de Google que ganó al campeón mundial de Go, cuando los programadores no llegaron a explicar la decisión particular que adoptó el robot que le aseguró ganar la partida, dado que los parámetros a tomar en cuenta para esa decisión no se habían programado). Esta noticia está tomada de VARONA, Daniel: “La responsabilidad ética del diseñador de sistemas en inteligencia artificial” Revista de Occidente, julio-agosto 2018, que dedicó un monográfico a la inteligencia artificial, p. 113.

(85) SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo: “La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límite del Derecho Financiero y Tributario”, p. 82. Quincena Fiscal nº 12, junio de 2019, que cita entre otros a BENSOUSSAN, J.: *Droit des robots*, Larcier 2015.

5. PROPUESTAS DE MEJORA

1. La innovación y el cambio tecnológico van a incidir negativamente, al menos a corto y medio plazo, en el nivel de empleo. En este contexto, se propone que los subsidios de renta básica se vinculen a situaciones puntuales de necesidad en colectivos particularmente vulnerables, y a trabajos informales no remunerados (trabajo doméstico, trabajo voluntario en economía social). Igualmente, la financiación de los sistemas de protección social requerirá una revisión de los regímenes tributarios, sostenidos fundamentalmente hasta el momento por las rentas salariales del trabajo convencional.
2. La incorporación de la mujer al trabajo plantea como exigencia ineludible la consolidación de los derechos de conciliación del trabajador. Pero tiene también otras implicaciones, siendo uno de los factores determinantes, junto con el envejecimiento de la población, de la “crisis de cuidados” que se producirá en los próximos años. Los sistemas de protección social deben prepararse para hacer frente a esta contingencia y debería darse, en paralelo, un mayor reconocimiento al trabajo doméstico.
3. La transformación de los modelos productivos y la digitalización de la economía están provocando un claro retroceso del trabajo típico (contrato laboral, indefinido, a jornada completa) frente a otras modalidades de trabajo atípico que ofrecen mayor flexibilidad, entre ellas el trabajo por cuenta propia. Se propone una revisión de la figura del TRADE para dotarla de mayor efectividad así como del sistema de protección social de los autónomos.
4. Desde un punto de vista tributario, el trabajo personal, independientemente de su calificación como trabajo dependiente o como trabajo autónomo, tiene que tener el mismo tratamiento a efectos tributarios, y para ello se debería proceder a realizar un esfuerzo clasificatorio donde se distinga el empresario del trabajador autónomo, y, entre otras notas de identificación, se encontraría la de si es una persona que contrata o no a personas bajo el esquema de una relación laboral⁸⁶.

(86) En España esta idea se encuentra en el supuesto de la calificación de las rentas procedentes del alquiler de bienes inmuebles o bien como rentas de capital inmobiliario o bien como rentas de actividades económicas.

5. Adicionalmente, también desde un punto de vista tributario, se eliminaría el impuesto sobre el patrimonio, y ello porque la tributación de ese patrimonio (que es una de las causas que justifican el diferente tratamiento de las rentas del trabajo dependiente del trabajo autónomo) se conseguiría precisamente por la falta de deducción de los gastos asociados al patrimonio afecto a la realización de actividades profesionales, puesto que los únicos gastos deducibles para la formación de la base imponible de la persona física serían todos los relacionados exclusivamente con el trabajo personal.

En consecuencia, la realización de actividades económicas, que requieren de un patrimonio, se someterían a tributación o bien como empresario (donde sí se permitirían la deducción de todos los gastos necesarios), o bien por el Impuesto sobre Sociedades, siendo que las rentas del trabajo personal siempre estarían sometidas por su propia naturaleza al impuesto sobre la renta de las personas físicas, de un modo uniforme. Ello supondría que las rentas procedentes de ese patrimonio se someterían como rentas del capital, que a su vez podría tener la calificación de rentas de dividendos.

Como alternativa a la propuesta anteriormente mencionada, y para alinear el tratamiento impositivo de las inversiones realizadas por las empresas sin forma de sociedad con el de las sociedades se permitiría un gasto en el IRPF para cubrir los activos afectos a la actividad por los trabajadores autónomos y sociedades de personas (*partnerships*). Esto podría ponerse en práctica sobre una base opcional, de forma que los autónomos con pocos activos afectos a la actividad pudieran elegir la renuncia a ese gasto, a cambio de un sistema simple de suministro de información fiscal; es decir, podrían elegir que se les gravara toda su renta como renta del trabajo si prefirieran este sistema.

6. Dentro de esa propuesta a la equiparación en el terreno tributario de las distintas formas jurídicas de desempeñar el trabajo personal, entiendo que una reforma que se tendría que asumir por el legislador se centra en otorgar a todos los trabajadores, sean dependientes o autónomos, los mismos beneficios fiscales que actualmente ostentan los trabajadores dependientes en materia de retribuciones

en especie, o bien porque se consideran como supuestos donde no hay renta o porque se exceptúan de gravamen. Y ese beneficio fiscal se tendría que diseñar o bien como reducción o gasto en la base imponible o como deducción en cuota.

7. Por último, y ya más en clave de política fiscal general, se tendrían que incentivar por el legislador aquellas actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica que se efectúan por pequeñas empresas en mayor medida que la actualmente existente en el Impuesto sobre Sociedades, así como la deducción por hijos o la deducción por prolongación de la vida laboral, que incomprensiblemente desapareció de nuestra legislación de IRPF recientemente.

CAPÍTULO II

EL TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN EL IRPF. SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE MEJORA

Rosa Galapero Flores
Universidad de Extremadura

1. INTRODUCCIÓN

El IRPF sigue siendo el tributo con mayor capacidad recaudatoria y sin duda el de mayor repercusión social, tanto es así que en nuestro país las reformas fiscales se suelen asociar erróneamente con las modificaciones de dicho impuesto.

La imposición sobre la renta constituye uno de los pilares en todo sistema tributario que se precie de serlo, por no decir el pilar fundamental. La riqueza gravable, la capacidad económica que se demuestra al obtener renta, es tan evidente que no hay sistema tributario moderno que prescindiera de su gravamen en cualquiera de sus modalidades de exteriorización. Así, la obtención de renta, el enriquecimiento patrimonial que significa, es sustento de buen número de impuestos, algunos de los cuales se identifican como tales impuestos sobre la renta, pero otros huyen de esta denominación.

En primer lugar, debe destacarse su carácter de impuesto personal. Esto le confiere, tradicionalmente, un papel particular como instrumento esencial para alcanzar las metas redistributivas demandadas del sistema impositivo desde el ámbito de la equidad. La flexibilidad de su estructura de gravamen le permite cumplir esta función de forma adecuada, reflejando aquellas circunstancias personales y familiares que permiten satisfacer un reparto equitativo de su carga de acuerdo con las valoraciones sociales del legislador⁸⁷.

En segundo lugar, al tener la renta personal como objeto de imposición, el IRPF constituye una fuente principal de ingresos públicos. Desde el punto de vista de la suficiencia financiera, los impuestos sobre la renta personal

(87) VVAA “La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro”, en la obra colectiva **Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo**, Dir. Miguel Marín, FAES, 2013.

constituyen una de las principales aportaciones, si no la principal, al presupuesto de ingresos en cualquier país desarrollado. Se trata, además, de un poder recaudatorio de carácter universal, dada la generalidad que posee la renta para el espectro poblacional como magnitud gravada.

La combinación de estos factores –potencial recaudatorio y poder redistributivo–, junto con su forma de exacción general, directa, lo convierten en un tributo con un alto grado de percepción social, lo que en cierto modo lo ha situado como un eje de la política pública en todas las democracias desarrolladas.

Sin embargo, esta trascendencia cuantitativa no puede pasar por alto su incidencia sobre el sistema económico. Al gravar directamente la renta de todas las fuentes, sus efectos sobre el comportamiento de los individuos que prestan sus factores para su obtención no son despreciables y pueden distorsionar sus decisiones económicas. Desde el principio impositivo de neutralidad, es objetivo del diseño de un buen impuesto sobre la renta personal, precisamente, conseguir hacer mínimas estas posibles distorsiones sobre el comportamiento. Así, un impuesto de este tenor debe:

- Tratar de evitar las interferencias sobre el mercado de trabajo, tanto desde el lado de la oferta como del lado de la demanda.
- Asegurar que los contribuyentes mantienen un volumen de renta disponible suficiente para garantizar un desarrollo pleno de sus iniciativas de consumo y ahorro, elementos fundamentales para el nivel de bienestar.

En definitiva, un buen impuesto sobre la renta personal debe ser respetuoso con el principio de eficiencia económica, exigencia que desde una perspectiva macroeconómica equivale a solicitar su no beligerancia con el crecimiento económico estable, base primordial para la creación de empleo.

Desde esta misma óptica macroeconómica, debe resaltarse la importancia que el impuesto tiene desde una perspectiva activa, a través del principio de flexibilidad, que mediante la adecuada autorregulación del grado de presión fiscal debe permitir evitar la agudización de las fases de ralentización del crecimiento económico y la destrucción del empleo y la caída de la inversión, así como contribuir al control del nivel de precios en las fases de máxima expansión.

En todo caso, la opción elegida por cualquier sociedad respecto del modelo de imposición sobre la renta personal debe asegurar un tributo de gestión sencilla y económica. Este requisito supone ahorrar al máximo todos los costes derivados de su aplicación, tanto los de cumplimiento que afectan a los propios contribuyentes, como los administrativos que ha de soportar la Administración Tributaria. Se trata de una máxima inevitable en un contexto de recursos escasos. Sin alcanzar esta meta, valores del tributo ya comentados, como la generalidad en su aplicación y, por ende, su poder redistributivo efectivo, serán difíciles de hacer realidad, sin ocultar las inevitables consecuencias financieras derivadas de ese incumplimiento fiscal. Todos estos valores hacen del IRPF un instrumento de la política tributaria y, evidentemente, de la política económica, fundamental para cualquier sociedad desarrollada. En este sentido, la preocupación por contar con un diseño adecuado de este impuesto constituye una cuestión de preocupación habitual de los gobiernos responsables, a la que nuestro país no ha permanecido ajeno en los últimos veinte años, con independencia de su ideología política⁸⁸.

En el sistema tributario español nos encontramos con tres impuestos sobre la renta global obtenida por sujetos pasivos bien distintos: la persona física residente en España, IRPF; la persona jurídica residente en España, IS; y el no residente, ya sea persona física o jurídica, IRNR. Como bien ha indicado ALBI IBAÑEZ⁸⁹: “La carga tributaria se distribuye entre los agentes económicos (individuos, familias y entidades) de acuerdo, en cuanto al grueso de la recaudación impositiva, con unos índices que se consideran tradicionalmente herramientas adecuadas para medir la capacidad de pagar impuestos. Estos índices son: renta (consumo más ahorro), el consumo (sobre el que se pueden aplicar impuestos personales directos, teniendo en cuenta el gasto anual de consumo, e indirectos, como el IVA), o la riqueza. En la práctica, los sistemas fiscales, e incluso los propios gravámenes sobre la renta, tienden a mezclar criterios de renta y consumo, con un menor uso del índice de riqueza que se aplica, principalmente, en el caso de las herencias y donaciones y en los impuestos municipales sobre inmuebles”

(88) VVAA “La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro”, en la obra colectiva **Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo**, Dir. Miguel Marín, FAES, 2013.

(89) **Reforma fiscal**, Civitas, Thomson Reuters, 2013, Pamplona, pág. 17.

De todos los impuestos citados, sólo dos son pilares del sistema tributario, el IRPF, primero y principal, y el IS, hoy día el cuarto en importancia recaudatoria, tras el IVA y los clásicos impuestos especiales.

A lo señalado anteriormente hay que añadir que el IRPF es clave para la aplicación del principio de corresponsabilidad fiscal, que es uno de los principios sobre los que se asienta el sistema de financiación autonómica.

En este trabajo vamos a centrarnos en el IRPF, y en concreto en una de las fuentes de renta que más afecta a los ciudadanos, los rendimientos del trabajo personal.

Los impuestos sobre las rentas ganadas proporcionan más ingresos que cualquier otra forma de imposición en la mayoría de los países de la OCDE. Junto con el sistema de previsión social y el de créditos fiscales, soporta el mayor peso de la redistribución de los recursos desde los hogares más ricos a los más pobres, como puede leerse en el Informe Mirrlees⁹⁰.

A través del gravamen de las rentas del trabajo se obtiene un 80% de la recaudación del IRPF en España. Dentro de las personas físicas que tributan por rendimientos del trabajo personal se encuentran trabajadores en activo, jubilados y trabajadores en paro que cobran la prestación por desempleo.

El informe del “Índice de Competitividad Fiscal 2019”, a partir del Índice de Competitividad Fiscal internacional que elabora la Tax Foundation para 36 países desarrollados, incluido España, mide si el sistema fiscal de un país cumple con los dos objetivos claves que deben guiar el diseño de una buena política tributaria: competitividad y neutralidad. El ranking indica que España se encuentra en el puesto 23 de 36 en la clasificación general, y por lo tanto, muy por debajo de la media, de modo que solo un tercio de los países analizados tienen una peor competitividad que España.

Siguiendo el análisis realizado por Gregorio Izquierdo y Scott Hodge⁹¹: “En una escala de uno a diez, correspondiendo a 10 la situación mejor de competitividad fiscal, España tiene una calificación media de competitividad fiscal de 6, sensiblemente inferior al promedio de 6,6 que obtienen los

(90) James Mirrlees, **Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees**, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2011, pág. 53.

(91) <https://www.directivosyempresas.com/noticias/economia/indice-de-competitividad-fiscal-2019-iee-impuestos-politica-fiscal/>.

países de la UE en esta clasificación y muy alejado de los países con mejores prácticas, como Estonia que puntúa con un 10.

La utilización del indicador de presión fiscal (recaudación tributaria como porcentaje del PIB), para realizar comparativas entre distintos países y justificar subidas de impuestos o modificaciones del sistema tributario, supone realizar un análisis insuficiente, y, por lo tanto, erróneo, de las referencias necesarias para el diseño de nuestra política tributaria. Un punto de partida obligado en las comparaciones internacionales es considerar las implicaciones de las diferencias existentes en el nivel de renta entre países.

España tiene un esfuerzo fiscal (presión fiscal recaudatoria ajustada por nivel de renta) superior en un 10% al promedio de la OCDE. El problema se intensifica, además, por el superior peso de la economía sumergida en España con relación a la UE, lo que hace que el ratio de presión fiscal español que soportan los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones sea mucho mayor en España que en la UE.

Desde la perspectiva del potencial crecimiento a largo plazo y de la creación de empleo de un país, es muy relevante analizar de forma diferencial que la presión fiscal que soportan las empresas, la denominada presión fiscal empresarial, en España se sitúa en el 10,5% frente a un 9,3% de la UE.

Además, la proporción de la recaudación procedente de las empresas españolas, según Eurostat, es un 30,4%, muy superior al promedio de la UE, que es un 26,2%. En este contexto, según el nuevo indicador del IEE, "la presión fiscal normativa sobre el Impuesto sobre Sociedades en España es de un orden de un 16% superior a la media de la UE". Por ello, si queremos utilizar comparativas internacionales para el diseño de nuestro sistema tributario, es más razonable reducir el peso de la estructura tributaria del Impuesto sobre Sociedades en España que lo contrario.

Es más prioritario intentar converger en nivel de renta con Europa antes que en nivel de recaudación relativo en términos de PIB. Pretender tener la presión fiscal recaudatoria superior de economías más prósperas y ricas que la española, puede tener el efecto de agravar las diferencias de renta con estos países y perjudicar nuestra convergencia real. En este sentido, debemos mejorar la competitividad de nuestro sistema tributario, para que deje de ser un lastre y se convierta en un catalizador de crecimiento con el objetivo de aproximarnos a los actuales niveles de desarrollo de la UE."

2. REGULACIÓN EN NUESTRO SISTEMA IMPOSITIVO DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

2.1. CÓMO SE PRODUCE EL GRAVAMEN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN LA ACTUALIDAD

Partiendo de la relevancia del IRPF, el gravamen de las rentas del trabajo ocupa un lugar crucial en el diseño de un impuesto que grava las rentas ganadas, no sólo por su fuerte capacidad de generar ingresos, sino también porque, junto con las transferencias sociales, ha de soportar, por su eficacia, el mayor peso para ajustar la distribución de la renta.

Un gravamen óptimo sobre las rentas del trabajo es el que permitiera lograr los objetivos recaudatorios y redistributivos deseados con la mínima distorsión de los incentivos al trabajo.

La característica fundamental de quien ejerce un trabajo por cuenta ajena es la ajenidad, es decir, trabaja para otro que le paga su trabajo en dinero o especie, siendo lo más habitual el pago en dinero. Los rendimientos del trabajo derivan directamente del trabajo o indirectamente como es el caso de la pensión de jubilación o prestación de desempleo⁹².

Cómo se lleva a cabo este gravamen viene establecido en la ley reguladora del impuesto, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que en sus artículos 17 a 20 establece cómo se calculan los rendimientos netos gravables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las características que deben reunir los ingresos para ser calificados como rendimientos del trabajo personal a efectos de su gravamen en el IRPF son:

- Se considera como rendimiento íntegro del trabajo cualquier “contraprestación o utilidad”⁹³, esto es, cualquier tipo de remuneración,

(92) En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J., en **Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y Parte especial. II. Derecho Presupuestario**, Thomson Reuters, 23 ed., 2019, pág. 452.

(93) En torno a la utilización de estos términos por parte del legislador, la doctrina ha señalado que hubiera bastado con el empleo del término contraprestación donde también se consideran incluidas las posibles utilidades derivadas del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria. “Rendimientos del Trabajo. Rentas especie (arts. 16 a 18 y 43-44) en la obra de AAVV, **Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

en esta definición se encuentran recogidos expresamente tanto las retribuciones dinerarias como las percibidas en especie, que a juicio de MENENDEZ MORENO⁹⁴, se trata de “una indicación totalmente prescindible, si se tiene en cuenta el viejo aforismo jurídico que reconoce que donde la Ley no distingue no se debe distinguir, con lo que sin indicación expresa al respecto resulta evidente el sometimiento al Impuesto de todos los rendimientos, sea cual sea la forma dineraria o en especie, en que se materialicen”. La percepción de las retribuciones en especie del trabajo personal tiene un límite, forman parte del salario y no pueden superar el 30 por 100 de las percepciones salariales del trabajador⁹⁵. No obstante, la regulación de este tipo de retribuciones se encuentra en preceptos distintos, artículos 43 y 44, a los que regulan los rendimientos del trabajo. Esto implica que no únicamente se pueden recibir retribuciones en especie que provengan del trabajo personal, sino se trata de un tipo de retribución encuadrable en el resto de rendimientos.

- Tanto los ingresos dinerarios como los rendimientos en especie provienen de una relación laboral, directa o indirecta entre el pagador de los rendimientos y el receptor. Esto es, en palabras de MUÑOZ DEL CASTILLO⁹⁶, que “se trata de un trabajo dependiente o por cuenta ajena lo que conlleva, a su vez, que el empleador asume el riesgo de su actividad el empleado debe cumplir con los cometidos que se le asignan, percibiendo por ello una remuneración”. La

y al Impuesto sobre la Renta de No residentes, Cuatrecasas, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 283; MENENDEZ MORENO, escribe en torno a esta delimitación legal que se trata de una redundancia por tanto es innecesario repetir lo mismo con distintas palabras. “Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario”, en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 60.

(94) **El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, ob. cit., pág. 61.

(95) Artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores.

(96) En “Los rendimientos dinerarios del trabajo”, ob. cit., pág. 266. En términos semejantes PEREZ ROYO, I., que señala al respecto que: “La clave de bóveda del concepto no es, pues, que estos rendimientos provengan del trabajo del contribuyente, lo que puede darse también con ciertos rendimientos empresariales o profesionales-, sino del trabajo prestado por cuenta ajena “. En **Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, 3ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 88.

situación de dependencia entre el trabajador y el pagador de los rendimientos puede tener su base en una relación laboral o estatutaria.

- Se toma como referencia el carácter excluyente de los rendimientos que puedan ser encuadrados en la fuente calificada como rendimientos de actividad económica, lo que implica atribuir un carácter residual a los rendimientos del trabajo respecto de los rendimientos de actividades económicas⁹⁷.
- Tras esta definición el artículo 17 elabora una relación de retribuciones que tienen la consideración de rendimientos íntegros del trabajo personal, a título de ejemplo, lo que significa que en el caso de existir algún tipo de retribución que reúna las características que establece la normativa citada, también tendrán la consideración de retribuciones del trabajo, entre esta lista se encuentran los sueldos, salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, dietas y asignaciones para gastos de viaje. A continuación determina una serie de prestaciones que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, se trata de un imperativo legal, aunque alguna de las citadas pudiera encajar en otro supuesto de hecho del IRPF de los definidos en su ley reguladora, este es el caso de rendimientos de actividad en la normativa anterior, como son los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, así como los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de representantes de comercio. Pero esta matización no tiene sentido alguno por cuanto cuando se reúnan estas circunstancias sencillamente son rendimientos de actividad económica puesto que al darse la obtención de los rendimientos por cuenta propia, no puede haber relación de dependencia con un tercero mediante un contrato laboral o similar, porque ambas situaciones son excluyentes, o se es trabajador por

(97) En el mismo sentido se pueden consultar los trabajos de los profesores MUÑOZ DEL CASTILLO, en “Los rendimientos dinerarios del trabajo”, ob. cit., pág. 267 y MENENDEZ MORENO, “Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario”, ob. cit., pág. 61.

cuenta ajena o se obtienen rendimientos por cuenta propia⁹⁸. Ahora bien, como pone de manifiesto MENENDEZ MORENO⁹⁹ la alusión a esta situación no carece de fundamento, lo que sucede es que esta no ha sido la forma más clara de regularla.

Para la determinación del rendimiento neto reducido del trabajo que es la cantidad que va a integrar la base imponible por este concepto, veamos los gastos que son deducibles y las reducciones aplicables. No podemos olvidar que una parte de las reducciones se tienen en cuenta en el momento de calcular los rendimientos íntegros, es decir, antes de los gastos deducibles, mientras que otra parte se aplica después de minorar los rendimientos íntegros.

Las reducciones de los rendimientos íntegros se aplican en virtud del artículo 18 sobre los rendimientos irregulares.

Vamos a detenernos en los gastos deducibles establecidos en el artículo 19 donde se establecen una lista cerrada de cuáles son estos gastos deducibles: cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios; detracciones por derechos pasivos; cotizaciones a colegios de huérfanos o similares; cuotas a sindicatos; cuotas satisfechas a colegios profesionales con el límite establecido de 500 euros anuales; gastos en defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de quien recibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales; y la ley prevé un gasto generalizado de 2.000 euros, que se incrementa en determinadas situaciones.

Y por el último, sobre el rendimiento neto del trabajo calculado se aplicará, en su caso, la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley IRPF.

2.2. DESCRIPCIÓN CRÍTICA DEL RÉGIMEN ACTUAL

Cuando se analizan los datos de las declaraciones presentadas por el IRPF se constata que los rendimientos del trabajo son, con mucha diferen-

(98) De la misma opinión es PEREZ ROYO, I. En **Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, 3ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 91.

(99) "Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario", ob. cit., pág. 64.

cia, el principal componente de la renta total declarada, como ya hemos señalado a lo largo de este trabajo.

Como por todos es sabido, la última reforma que se llevó a cabo del IRPF, se realizó en el año 2014, y afectó a los rendimientos del trabajo en varios de sus parámetros.

Una de las deficiencias que se puede achacar al IRPF actual, y siguiendo a ALBI IBANÉZ¹⁰⁰, es que estamos ante un impuesto complejo, debería renovarse y hacerse un impuesto más sencillo y transparente, teniendo en cuenta que no podemos olvidar la inevitable complejidad de la tributación sobre la renta. También sería conveniente que el IRPF se configurara de forma que diera un impulso al crecimiento, la creación de empleo y la reducción del endeudamiento.

Es un impuesto que recae sobre numerosos contribuyentes quienes, a causa de esa complejidad, no saben, en la mayor parte de las ocasiones, a qué se debe su cuota final o qué administración central o autonómica, recibe realmente su contribución. Justamente por su aplicación generalizada sobre los ciudadanos, y porque el respaldo de estos es imprescindible para su gestión, el IRPF debería ser más sencillo y transparente.

Partimos de un sistema tributario en el que existe una bifurcación operada en el IRPF entre renta del ahorro y resto de la renta general. Por todos es conocido, que las rentas del trabajo son las que soportan en toda su intensidad la progresividad del IRPF. Las rentas del trabajo de tamaño medio se gravan a tipos medios del 30% y superiores, rentas que cotizan a la Seguridad Social en torno a un 7% adicional, rentas que quedan disponibles para comprar y pagar el IVA y los impuestos especiales, el IBI y los demás impuestos locales, las tasas y los precios de toda clase, generando con frecuencia contribuciones personales globales que exceden del 50% de la renta anual obtenida. Por tanto, no es descabellado afirmar que el peso del IRPF, principal soporte del Estado del Bienestar, recae sobre la clase media trabajadora, a través del gravamen de los rendimientos del trabajo personal.

Se puede afirmar que nuestro IRPF recae de forma fundamental en las rentas salariales. El diseño del impuesto descansa en las rentas del trabajo.

(100) **Reforma fiscal**, ob. cit., pág. 268.

Además, si tenemos en cuenta la deficiente situación en el mercado laboral de falta constante de empleo y pérdida de cotizantes a la Seguridad Social, toda la recaudación recae entre menos trabajadores, es decir, que menos personas tienen que soportar la carga fiscal para poder llegar a los niveles de recaudación necesarios en nuestro sistema impositivo.

La regulación de los rendimientos del trabajo parecen buscar un incremento de la progresividad del IRPF, objetivo que tiene cierta lógica que se realice en la regulación de las rentas del trabajo que son, de lejos, la columna vertebral del impuesto. Tales modificaciones pueden resumirse del modo siguiente, como indicara TEJERIZO LÓPEZ¹⁰¹:

- 1) “En primer lugar, se establece una deducción general por gastos de 2.000 euros, se supone que para compensar aquellos en los que pueden incurrir los sujetos que obtienen rendimientos del trabajo y que son difícilmente justificables (por ejemplo, los que son obligados por el traslado al centro de trabajo, o los provocados por la búsqueda de trabajo). Con ello se evita también incrementar para estos perceptores de renta el coste fiscal indirecto que supondría tener que conservar las pruebas y justificantes de los gastos que hubieran tenido.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, la modificación me parece plausible.

- 2) En segundo término, se aumentan ligeramente las reducciones para los rendimientos de trabajo inferiores a 14.450 euros anuales, y se disminuyen (también ligeramente) para los rendimientos superiores a esta cifra.
- 3) Y, por último, aunque la modificación no se realiza en las normas que regulan los rendimientos del trabajo, sino en la determinación de la base liquidable, se ha eliminado la deducción hasta ahora existente por razón de la prolongación de la vida laboral a partir de los 65 años.

(101) TEJERIZO LOPEZ, J. M., “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2014. Principales novedades y análisis crítico”, **Carta Tributaria. Revista de Opinión**, N.º 8, Noviembre 2015, Editorial WOLTERS KLUWER.

Dejando de lado el efecto recaudatorio de la medida (que también habrá pesado a la hora de adoptarla), y buscando una explicación razonable, quizá el legislador ha pensado que esta deducción ha dejado de tener sentido una vez que por ley ya se ha establecido de forma obligatoria un aumento paulatino de la edad de jubilación. Esto es cierto, pero no lo es menos, primero, que está previsto que este aumento se realice de un modo lento y pausado y, segundo, que para multitud de casos sigue abierta la posibilidad de la jubilación voluntaria. Por ello, es posible que hubiera podido seguir teniendo sentido fomentar, a través de esta deducción, una prolongación voluntaria de la vida laboral, algo que por otro lado demandan los poderes públicos como uno de los medios para favorecer el mantenimiento del nivel actual de las pensiones públicas.”

2.3. LOS PROBLEMAS DE FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL CONDICIONAN CUALQUIER REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Para la realización de este epígrafe vamos a seguir el trabajo de GAS-CÓN CATALÁN¹⁰² quien de forma acertada indica que hablar de rendimientos del trabajo, obtenidos en forma de salario sueldo o cualquier otra denominación a las que hace referencia la legislación, implica tener que referirnos a las cotizaciones a la Seguridad Social.

Las cotizaciones sociales representan en España un 12% del PIB. Estamos en torno a la media europea, pero sólo Grecia tiene tasas de desempleo similares a las nuestras, así que, en la medida en la que las cotizaciones penalizan el factor trabajo, su reducción parece una prioridad siempre que seamos capaces de financiar adecuadamente el sistema de pensiones.

Este debate está interconectado, por supuesto, con el del futuro de las pensiones: una Seguridad Social que genere un déficit estructural permanente sólo será sostenible con más impuestos. Lo mismo sucederá si, para aliviar sus problemas de financiación, determinadas prestaciones pasan a financiarse por los Presupuestos Generales del Estado.

La reducción de las cotizaciones a cambio del aumento del IVA tiene importantes defensores porque favorecería la llamada devaluación competitiva, es decir, se impulsarían las exportaciones al disminuir los costes de

(102) **Propuestas para la reforma del Sistema Tributario**, La Ley Digital, (La Ley 932/2014).

producción de las empresas en nuestro país vía reducción de las cotizaciones sociales, mientras que la subida del IVA encarecería las importaciones.

No obstante, para algunos sectores estratégicos como el turismo o el comercio minorista la medida no sería precisamente favorable. Tampoco está claro que la evolución de la recaudación del IVA en el largo plazo vaya a ser tan positiva como la de las cotizaciones sociales, por lo que si la ecuación no se cumpliera no quedaría más remedio que volver a subir los tipos del IVA. Por otra parte, el IVA es un tributo cuya recaudación comparten el Estado y las Comunidades Autónomas de Régimen Común mientras que las cotizaciones sociales solamente financian la caja única de la Seguridad Social. Y no se puede olvidar que son las Haciendas Forales las que recaudan el IVA en el País Vasco y Navarra, por lo que el canje cotizaciones por IVA tendría importantes consecuencias en el modelo de financiación territorial e, incluso, pondría en entredicho el principio de caja común ya que parte de los recursos del sistema los deberían aportar, previos los acuerdos correspondientes, las Haciendas Forales.

Mal empezamos. Por si el Sistema Tributario no tuviese suficientes problemas, el sostenimiento futuro de la Seguridad Social o, al menos, de algunas prestaciones ahora sufragadas por ésta, pueden hipotecar su reforma.

Y no olvidemos que si algo influye, de forma determinante, en los empleadores a la hora de contratar trabajadores, son las cuantías a pagar por parte de aquellos en cotizaciones a la Seguridad Social.

La disminución de las cotizaciones sociales en la parte que corresponde a las aportaciones de los trabajadores no puede producirse; entre otras razones, porque el trabajador debe tener conciencia de que la pensión que perciba en un futuro no es gratuita y que tiene un coste. No debemos olvidar que nuestro sistema de pensiones se sustenta sobre la base que las pensiones a día de hoy se pagan con lo que se recaude por las cotizaciones a la Seguridad Social de los trabajadores activos.

Sobre las prestaciones por cotizaciones sociales, no soy partidaria de una integración de las cotizaciones sociales y las figuras impositivas, por cuanto, entre otros motivos, el destino de unas y otras recaudaciones es distinto. Mientras que los impuestos tienen como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos; la finalidad del sistema de previsión social es apoyar a los que están sin trabajo u obtienen ingresos bajos. Yo en este sentido creo que

será más lógico crear un único tributo sobre las rentas salariales, incluyendo rentas del trabajo y cotizaciones a la seguridad social. Pero sería algo totalmente nuevo, no parchear lo que ya está. Además, a esto añadido la siguiente propuesta: Propiciar el gravamen de las rentas empresariales por el IS, tratando de expulsar estas rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para lo cual se deberían eliminar las situaciones de clara ventaja que la regulación actual contempla todavía, con los regímenes de estimación objetiva de bases imponibles.

El sistema de previsión social establecido en nuestro país, cada vez tiene que ser más elevado, por cuanto los niveles de empleo son cada vez más bajos, el descenso en las tasas de empleo y la forma de equilibrar la desigualdad es aumentando las cotizaciones a la seguridad social, que no dejan de ser un gravamen sobre las rentas del trabajo, por cuanto disminuyen el poder adquisitivo del trabajador. Esto implica que las rentas del trabajo sufren una carga de gravamen excesiva para los trabajadores.

El diseño del gravamen de las rentas del trabajo tiene que ir unida necesariamente a la tasa de generación de empleo del país, no puede recaer la pérdida de empleo, sobre los trabajadores; que ven aumentado la carga fiscal que recae sobre sus rentas. Por lo que son necesarias medidas fiscales que fomenten la creación y mantenimiento de puestos de trabajo asalariados.

La presión fiscal se centra en la renta de los asalariados, especialmente en las rentas medias altas. Porque las rentas bajas gozan de deducciones y de un mínimo exento, que no puede considerarse bajo. Por tanto, se debe mantener el umbral de renta mínima exenta de gravamen, que fuera incrementándose cada año tomando como referencia el IPC.

Las cotizaciones a la seguridad social son muy elevadas, por tanto, las reformas, en la excesiva presión fiscal que recae sobre los rendimientos del trabajo, no vienen sólo de una reforma tributaria, sino de una reforma en las cotizaciones sociales. Por supuesto, en ningún caso de su eliminación. En torno al 60% de la fiscalidad sobre el trabajo es consecuencia del sistema de cotizaciones a la Seguridad Social español, muy por encima de la media de los países de la OCDE.

3. LAS TENDENCIAS INTERNACIONALES

En un entorno cada vez más competitivo, la racionalización del Sistema Tributario pasa por alinearlo con las tendencias internacionales¹⁰³.

Debemos plantear el modelo de impuesto sobre la renta deseable en España. A lo largo de los últimos diez años y en paralelo a las modificaciones producidas en el IRPF, se han barajado dos opciones clásicas en el ámbito académico para implementar una reforma fiscal en nuestro país. Por un lado, la aplicación de un impuesto lineal sobre la renta en España y, por otro, la dualización del impuesto sobre la renta¹⁰⁴.

La imposición lineal, se trata de una propuesta fuertemente debatida en el ámbito académico. El impuesto lineal (*flat tax*) se caracteriza por aplicar sobre una base imponible extensiva un único tipo marginal. La introducción de un mínimo exento en esa estructura impositiva asegura la existencia de progresividad.

Los potenciales costes recaudatorios, inasumibles en una situación presupuestaria como la actual, junto con las dificultades de su marketing político (ya que los principales perdedores se concentrarían en los contribuyentes de rentas medias), ha impedido hasta el momento su plena consideración como opción reformista aplicable en los países avanzados¹⁰⁵.

El impuesto lineal sobre la renta está funcionando razonablemente bien en países sin tradición fiscal donde no existen ganadores o perdedores post-reforma y no son evaluables los efectos distributivos positivos ni negativos que se derivan de un cambio tan trascendental (Estonia, Letonia, Lituania, Rusia, Serbia, Ucrania, Eslovaquia, Georgia y Rumania). En la práctica fiscal de los países avanzados, el modelo *flat tax* cabe considerarlo como indicador de una dirección fiscal deseable, si bien la mayoría de los países han sido

(103) Vamos a seguir el trabajo el trabajo realizado por VVAA **La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro**, ob. cit., págs. 79 y ss.

(104) VVAA, La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro, en la obra colectiva **Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo**, Dir. Miguel Marín, FAES, 2013.

(105) VVAA, La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro, en la obra colectiva **Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo**, Dir. Miguel Marín, FAES, 2013.

más cautos y han tendido a un aplanamiento de las tarifas hasta situarlas en 4, 3 y hasta 2 tramos. Estas razones fueron las que aparcaron esta propuesta como línea reformativa en España en la década anterior y parece no estar en la agenda política en estos momentos de necesidades recaudatorias.

En el segundo caso, la dualización de los impuestos sobre la renta del trabajo plantearía convertir nuestro actual modelo impositivo en un impuesto dual. Durante la última década las excepciones a una fórmula integral de tributación de las rentas, como la propuesta por Schanz-Haig-Simons y aplicable en España hasta 2006, han sido continuas y crecientes, especialmente para las rentas del capital. Como ejemplo, destacaríamos la aplicación de retenciones liberatorias para dividendos e intereses, las exenciones para ganancias de capital a medio/largo plazo, las exenciones para no residentes o las bases diferenciadas a tipos especiales, que han existido en nuestra legislación.

Los principales objetivos de la dualización son, por un lado, aligerar la tributación de las rentas del capital en un marco de fuerte movilidad internacional de capitales y con riesgos graves de defiscalización de estas rentas, y, por otro, simplificar al máximo la estructura de los actuales tipos, recurriendo a fórmulas casi proporcionales.

Su diseño técnico consiste en articular una tributación separada de las rentas en función de su procedencia, de forma que se aplique una tarifa de tipos impositivos progresiva sobre las rentas del trabajo, en sentido amplio, y un tipo único proporcional sobre las rentas del capital. Al mismo tiempo, se produce un acercamiento del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen aplicado a los rendimientos de capital en el impuesto.

Las experiencias más conocidas de este modelo son las aplicadas en Suecia (1991), Noruega (1998), y, con alguna variante, Holanda (2001), donde podríamos destacar como efectos positivos:

- Aumenta la neutralidad de la fiscalidad ante la inversión en activos alternativos.
- Reduce la posibilidad de articular economías de opción entre el IRPF y el IS.
- Reduce la fiscalidad del capital mobiliario para evitar la deslocalización.

Como efectos negativos, la introducción de problemas de inequidad horizontal al apartarse del modelo tradicional de tributación:

- Supone una reducción de la progresividad del impuesto.
- Plantea problemas de articulación práctica en los casos de rentas mixtas del trabajo y del capital.
- Puede favorecer la elusión fiscal por medio de la transformación de rentas del trabajo en rendimientos de capital, sin olvidar los problemas de transición de un modelo a otro.

El principal obstáculo sobre la dualización es la presión social ejercida por el debate progresividad/proporcionalidad, aplicado sobre todo al tratamiento diferenciado de rentas. A pesar de ello, la reforma del IRPF que se formula en 2006 ha transcurrido por el camino de lo que denominaríamos una dualización imperfecta del IRPF, al dejar fuera de la tributación del ahorro los rendimientos del capital inmobiliario y las rentas del ahorro afectas a actividades económicas, entre otras cuestiones¹⁰⁶.

Los sistemas tributarios modernos favorecen el crecimiento económico y ello significa reequilibrar el peso de los diferentes impuestos de manera que los que suponen mayores costes para la actividad económica, el empleo o el ahorro reduzcan su peso en favor de los impuestos indirectos, incluidos los que gravan los consumos indeseados o que producen externalidades negativas, y los tributos sobre la propiedad.

Dentro de las funciones de la política fiscal para alcanzar estos objetivos, debemos plantear el modelo de impuesto sobre la renta deseable en España.

Por otra parte, la equidad es irrenunciable, y más en un momento de fuertes sacrificios por los ciudadanos a causa de la crisis. Pero la equidad no sólo debe inspirar el diseño del Sistema Tributario sino también su aplicación práctica, puesto que de otro modo el fraude fiscal puede convertir dicho principio en papel mojado.

Tampoco se puede ignorar, con respecto a las reglas del juego internacionales, la necesidad de atraer bases imponibles, al menos de no perderlas, en un mundo globalizado en el que las grandes corporaciones tienen

(106) VVAA, La imposición sobre la renta personal en España: una propuesta a futuro, en la obra colectiva **Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo**, Dir. Miguel Marín, FAES, 2013.

cierto margen para situar sus ingresos y gastos y sus beneficios y pérdidas en las jurisdicciones más convenientes para sus intereses. Debe tenerse en cuenta que en la actualidad la configuración de la política tributaria no puede llevarse a cabo de forma independiente respecto de nuestras exigencias de política fiscal. Y estas, hoy en día, no son otras que las comunes a todos los Estados miembros de la Unión Económica y Monetaria Europea.

Por tanto, cualquier proceso de reforma tributaria ha de ser entendido bajo los parámetros de una política fiscal basada en los principios ortodoxos de la estabilidad presupuestaria establecidos tanto en el propio Tratado de la Unión como en el marco de funcionamiento institucional fijado por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y los protocolos y normas que lo regulan.

A la vista de las experiencias habidas en los últimos años en la mayoría de los países desarrollados, puede defenderse que las reformas tributarias modernas se orientan en la actualidad por la preponderancia del principio de eficiencia en la asignación de los recursos.

Sin renunciar a los valores constitucionalmente propugnados de equidad y solidaridad, la experiencia, tanto nacional como internacional, ha servido para mostrarnos de qué forma el papel redistributivo del sistema tributario se encuentra en realidad subordinado, en gran medida, a la capacidad de los impuestos para no cercenar la actividad económica.

De hecho, hemos asistido en las últimas dos décadas a un replanteamiento sobre el papel de los impuestos en relación con el principio de justicia distributiva, del que se ha concluido, con un elevado grado de consenso, en reconocer las limitaciones existentes en el sistema tributario, a la vez que se han reafirmado las potencialidades de otros instrumentos de la acción pública, más selectivos y orientados hacia la vertiente del gasto público. Las ganancias de eficiencia de esta forma de proceder en el ámbito de la equidad son enormes.

Si además tenemos en cuenta que los efectos de desincentivo que genera una excesiva progresividad formal terminan por erosionar la propia capacidad redistributiva del impuesto, no parece demasiado discutible que sin un nivel suficiente de actividad económica generadora de renta, el objetivo de redistribución en sí mismo no garantiza el acceso generalizado a niveles de bienestar social propios de países con elevados grados de desarrollo.

Sí parece más recomendable, en cambio, orientar la reforma de los sistemas tributarios, y en particular, de la imposición sobre la renta personal, hacia un respeto más exigente de la noción de equidad horizontal. Los tratamientos diferenciados injustificados en la distribución de las cargas impositivas de los contribuyentes se han mostrado en los últimos tiempos como uno de los principales factores condicionantes de la aceptación social de los impuestos y, en consecuencia, explicativo de su pérdida de generalidad efectiva. No obstante, la competencia fiscal internacional ha originado un proceso de desfiscalización de la rentas del capital al que haremos referencia en el capítulo correspondiente y que hay que asumir en espera de medidas de carácter internacional que pongan coto a esta práctica.

En un marco de política fiscal como el que se acaba de exponer parece razonable exigir que su diseño fomente los principales factores dinamizadores del crecimiento económico:

- El ahorro personal
- La inversión de iniciativa privada creadora de riqueza
- La oferta de trabajo
- La asunción de riesgos en la búsqueda de nuevas oportunidades de negocio empresarial
- La internacionalización de nuestro tejido productivo

Además, un modelo eficiente de IRPF debe evitar, con la eliminación de distorsiones, fenómenos de competencia fiscal desleal, protegiendo y no penalizando a los agentes productivos emprendedores y flexibles, como sucede con las pequeñas y medianas empresas.

Las políticas fiscales se miden por tanto en relación con cuatro prioridades: el estímulo de la inversión; el apoyo al empleo; la reducción de las desigualdades; la garantía del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.1. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONA FÍSICAS EN ALEMANIA

Para la realización de este epígrafe vamos a seguir el trabajo de Golpe

Saavedra, José Miguel Bustos y Hernández, Karen¹⁰⁷, quienes realizan una brillante exposición del gravamen de las rentas de las personas físicas en Alemania. Existen varios impuestos que afectan al importe de la renta obtenida por los contribuyentes. Los impuestos más importantes y, los que se analizarán en el presente capítulo, son los siguientes:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Einkommensteuer).
- Impuesto al culto (Kultussteuer) / Impuesto eclesiástico.
- Recargo de solidaridad (Solidaritätszuschlag o Soli).

El impuesto más importante es el Einkommensteuer. Es el impuesto más importante del país. Los motivos son, fundamentalmente:

1. Grava de forma directa la renta obtenida por el contribuyente del impuesto, esto es, por una gran parte de la población alemana.
2. Supone uno de los impuestos que más dinero recauda para el Estado.

El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se divide en varias fuentes de ingresos. Las fuentes de ingresos más rentables del impuesto son el «Impuesto sobre el salario» (*Lohnsteuer*) y el «Impuesto sobre los beneficios de capital» (*Kapitalertragsteuer o Abgeltungsteuer*). Además, existen otras fuentes de ingresos como son, por ejemplo, las que provienen de agricultura y silvicultura, de alquiler o de arrendamientos, de pensiones, etc.

A continuación, se analizarán en mayor profundidad el Lohnsteuer y el Kapitalertragsteuer por ser las fuentes de ingresos más importantes.

1.1. Impuesto sobre el salario (LOHNSTEUER)

El impuesto sobre el salario está formado por la contribución que realizan los trabajadores a través del pago de impuestos por la renta que obtienen como empleados por cuenta ajena. En el caso alemán, la empresa es la encargada de extraer la cantidad que corresponda de su salario bruto y transferirlo a la Delegación de Hacienda (*Finanzamt*) que corresponda.

(107) "La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados", edición nº 1, Editorial CISS, La Ley 2017.

Para determinar el cálculo del *Lohnsteuer* debemos tener en cuenta lo siguiente. Por una parte, las clases impositivas que puedan afectar a cada contribuyente de forma diferente. Por otro lado, el nivel de ingresos del sujeto pasivo del impuesto. En efecto,

1. Las clases impositivas en el Impuesto sobre el salario son las siguientes:

Para personas que no están casadas o son parejas de hecho,

a) Clase impositiva I o Steuerklassen I: En esta categoría se incluyen a los residentes en Alemania que sean divorciados (a partir del primer año), solteros o viudos (a partir del segundo año).

b) Clase impositiva II o Steuerklasse II: En esta categoría se incluyen a los residentes en Alemania que se encuentren divorciados, viudos o solteros, pero, a diferencia de la clase impositiva I, tenga uno o más hijos a cargo. En este grupo, para los contribuyentes incluye un importe de descarga de unos 1.908 euros al mes y una deducción por cada hijo de 7.008 euros al año.

Para personas que están casadas o son parejas de hecho,

c) Clase impositiva III y V o Steuerklassen III y V: En esta categoría se incluyen a las parejas (ambos residentes en Alemania) donde uno de los miembros de la misma gana más que su pareja. En el Steuerklassen III está el miembro de la pareja que gana más dinero y, por el contrario, el que gana menos dinero pertenece al grupo V. Es obligatorio que para pertenecer al grupo V, uno de los miembros de la pareja haya optado por el grupo III.

Por otra parte, también se incluyen en la clase impositiva III a aquellos contribuyentes que adquieran la condición de viudos en su primer año.

En la Steuerklasse V, a diferencia de la Steuerklasse III, no existe Grundfreibetrag pero sí existen exenciones menores y la retención que se aplica sobre la renta de trabajo es mayor.

d) Clase impositiva IV o Steuerklasse IV: En este grupo se incluyen a cónyuges residentes en Alemania, que ambos perciban salarios y

no pertenezcan a las clases impositivas III y V. Este es el caso habitual de dos cónyuges con salarios más o menos similares.

e) Clase impositiva VI o Steuerklasse VI: Se trata de un caso especial que se utiliza para aquellos contribuyentes que tienen varios trabajos ya que, los ingresos que perciba por los demás puestos de trabajo, están sujetos a este régimen.

No es muy habitual que se tenga varios trabajos en Alemania. No obstante, bastantes personas que tienen más de un empleo en Alemania suelen optar por el MINI JOB con el objeto de evitar tributar por estos ingresos ya que, el sueldo al que opta el trabajador no superaría, en términos generales, los 450 euros al mes y, por ende, no debería tributar por el mismo.

En otro orden de cosas, el impuesto se calcula según tablas del impuesto sobre el salario (*Lohnsteuertabellen*) que determinan el tipo de gravamen que se debe aplicar dependiendo del nivel de renta del salario y la clase impositiva del contribuyente determinado por su estado civil.

En consecuencia, tenemos un importe exento de tributación (tramo cero-«Nullzone») hasta 8.472 euros. A partir del cual, se tributará de forma progresiva.

Tramo cero o Nullzone. Hasta 8.472 euros.

Primer tramo o Erste Progressionszone: Desde los 8.472 euros hasta los 13.469 euros. El tipo de gravamen es del 14% y aumenta de forma progresiva hasta el 23,97%.

Segundo tramo. Desde los 13.469 euros hasta los 52.881 euros. El tipo de gravamen va desde el 23,97 % hasta el 42% (*Spitzensteuersatz*).

Desde los 52.881 euros hasta los 250.731 euros, tenemos un tipo de gravamen fijo del 42%.

A partir de los 250.731 euros, el tipo de gravamen fijo es del 45%. Este tramo se conoce como «el impuesto de los ricos» o «Reichensteuer». Como podemos apreciar, esta situación es muy similar a la que se produce en el IRPF en el sistema impositivo español.

3.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL REINO UNIDO «INCOME TAX»

El IncomeTax es el impuesto sobre la Renta que se aplica a todas aquellas personas que son *domiciled* (lo equivalente a residente fiscal en España de acuerdo con el art. 9 de la Ley del IRPF) en el Reino Unido¹⁰⁸.

El Income Tax se trata de un impuesto progresivo que grava todas las rentas obtenidas por los *domiciled* en el Reino Unido. Se trata de un impuesto de características similares al IRPF español. Esto es, se gravan rentas procedentes del trabajo (propinas, salarios, beneficios obtenidos por el desempeño de un trabajo como asalariado en una empresa en el Reino Unido), de la obtención de dividendos, intereses, alquileres, actividades económicas, etc.

El tipo de gravamen para aplicar a las diferentes rentas varía según el concepto de renta que obtenga el contribuyente. En consecuencia,

Para las rentas del trabajo

Para comprender el tipo de gravamen que podemos utilizar para las rentas del trabajo, lo primero es estudiar varios conceptos:

- Tax Code: El Tax Code es el código de impuestos de cada contribuyente. El Tax Code indica el dinero que puedes cobrar en Reino Unido sin pagar impuestos.
- PAYE: El PAYE o *pay as you earn* es el porcentaje de retención que el empleador te retiene de tu salario bruto para ingresarlo en la Administración Fiscal de UK.

El Tax Code es diferente para cada contribuyente y depende de varios factores como puede ser la situación familiar de la persona física o su sueldo, por ejemplo. Es decir, si por ejemplo, tu Tax Code es 11000L quiere decir que este individuo tiene un *personal allowance* (cantidad libre de impuestos) de 11.000 libras. La cantidad libre de impuestos mínima viene determinada por Estado Británico para cada año fiscal.

(108) Para la realización de este epígrafe vamos a seguir el trabajo de Golpe Saavedra, José Miguel Hernández Bustos, KarenLa fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados", edición nº 1, Editorial CISS, LA LEY 2017.

Por lo tanto, el tipo de gravamen se aplica a partir del *Tax Code*, es decir, a partir del mínimo exento. Por ejemplo, si la persona física tiene una renta de 20.000 libras anuales, tributará por la diferencia entre la renta obtenida y su taxcode al tipo de gravamen que corresponda.

Los tipos de gravamen para las rentas del trabajo son los siguientes:

- Las primeras 32.010 libras que pasen del *tax code* del contribuyente, se les aplicará un tipo de gravamen del 20%.
- Desde las 32.011 libras hasta las 150.000 libras que pasen del taxcode del contribuyente, se les aplicará un tipo de gravamen del 40%.
- Para rentas superiores a las 150.000 libras que pasen del *tax code* del contribuyente, se les aplicará un tipo de gravamen del 45%.

Por último, el NIN (National Insurance – el equivalente a la Seguridad Social Española), en términos generales y siempre que el individuo no tenga ningún subsidio o discapacidad, se aplicarán las siguientes retenciones a los ingresos semanales.

- Si la persona física tiene unos ingresos entre 111 y 805 libras, se le aplica una retención del 12% sobre el salario.
- Si la persona física tiene unos ingresos superiores a 805 libras, se le aplica una retención del 14% sobre el salario.

Para los dividendos

Se aplicará una tasa especial que irá desde el 10% hasta el 38,1% dependiendo del importe de ingresos recibidos.

Para las ganancias de capital

Para determinar el tipo de gravamen de las ganancias de capital hay que conocer la situación personal del contribuyente y si se trata de ganancias de capital obtenidas por la venta de un inmueble residencial e intereses devengados o por otros conceptos.

En términos generales:

- Si se trata de una ganancia de capital derivada de un inmueble re-

sidencia e intereses devengados, el tipo de gravamen varía desde el 18% al 28%.

- Si se trata de una ganancia de capital derivada de otro concepto, el tipo de gravamen varía desde 10% al 20%.

De igual forma que sucede en otros países, si una misma renta es gravada en varios países, se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional con el país que corresponda para evitar una doble tributación al contribuyente.

Otros datos de intereses sobre el Income Tax

1. Al igual que sucede en otros impuestos de características similares como el IRPF de España, en el Income Tax se pueden aplicar una serie de desgravaciones fiscales.
2. Normalmente, no se exige presentar el Income Tax a los trabajadores asalariados salvo que tenga otras rentas que el HMRC no conozca y el contribuyente quiera declarar.
3. Los extranjeros que no sean de la UE, el EEE o Suiza que quieran beneficiarse del *Not domiciled* deben obtener una visa, por ejemplo de inversionista.
4. Al finalizar el año fiscal (5 de abril), la empresa facilitará al empleado el modelo P60. En el mismo podrá ver todas las retenciones que se le han aplicado y, en el caso de que considere que existe algún error, puede ir a la oficina de Inland Revenue y solicitar su revisión.
5. La persona asalariada, solamente debe hacer la declaración de la renta cuando la *Inland Revenue* le envíe el formulario de la *tax return*.

3.3. EL CASO DE FRANCIA

De forma muy resumida el Impuesto sobre la renta de las personas funciona en Francia del siguiente modo: se distingue entre residente y no residente.

El sistema fiscal francés es territorial. Tanto los residentes como no residentes son gravados sobre sus ingresos originados en Francia, y sobre sus

ganancias derivadas de un negocio en Francia; en cambio, los ingresos originados fuera de Francia en general no pagan impuesto. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPP) tiene un tipo progresivo hasta el 45%, Por encima de 152.260 EUR el tipo es del 45%.

Deducciones y créditos de impuestos

Los deducibles incluyen gastos generadores de ingresos, contribuciones obligatorias a la seguridad social, costos de cuidado infantil, crédito al consumidor, costos de inversión y legales, pérdidas por el alquiler de bienes inmuebles y más. También se ofrecen incentivos y créditos para las compras de vivienda por primera vez y para mejoras en el hogar.

El ingreso imponible total se divide en el número de acciones ('partes') que refleja el estado civil del contribuyente y el número de dependientes. Los niños menores de 18 años y los niños discapacitados de todas las edades pueden ser reclamados como dependientes. Los niños de entre 18 y 21 años, así como los niños de entre 21 y 25 años que son estudiantes de tiempo completo, pueden ser solicitados como dependientes previa solicitud. El beneficio fiscal por cada media parte de hijos dependientes está limitado a 1.512 EUR (límite) para cada uno de los primeros dos hijos y 3.024 EUR por cada hijo adicional.

Los pagos de la pensión alimenticia a un ex cónyuge, y de la manutención de niños a menores de 18 años, realizados de acuerdo con las disposiciones de un acuerdo judicial, califican como gastos totalmente deducibles. Los pagos de manutención hechos a padres, abuelos, hijos mayores de 18 años o hijos casados califican como un gasto deducible (con un tope para niños), siempre que los beneficiarios estén necesitados y que la necesidad pueda demostrarse.

Regímenes especiales para los expatriados

Francia cuenta con generosos regímenes tributarios de expatriados para atraer inversiones extranjeras, especialmente en torno a seguros de salud, contribuciones complementarias de pensiones de jubilación y otras exenciones.

Impuesto sobre el patrimonio

Las ganancias sobre el capital generadas por la venta de bienes inmobiliarios son gravadas con una tasa fija del 19% (los precios de venta meno-

res a 15.000 EUR están exentos de este impuesto), además de recargos de seguridad social para residentes franceses del 15,5%. Las ganancias percibidas por la venta de un negocio son gravadas como ingresos de negocio. Las ganancias no comerciales, así como los activos mobiliarios (por ejemplo, valores, bonos, acciones), son gravados como ingreso ordinario. Desde 2018, se aplica un Impuesto sobre la renta inmobiliaria (IFI - en francés) de entre 0,5% y 1,5% a las personas con un valor neto de bienes inmuebles superior a 800,000 euros con varias exenciones (por ejemplo, un crédito de 75% sobre donaciones hasta 50.000 EUR). Los beneficiarios de la transferencia de una propiedad son gravados con el impuesto sobre sucesiones y donaciones entre 5% y hasta 40% del valor de la propiedad.

En Francia ha cambiado el modo de recaudación del IRPF, a partir del 1 de enero del 2019, se retiene un porcentaje a cuenta del impuesto en la nómina mensual de los trabajadores franceses. Aunque este sistema es la norma en numerosos países, entre ellos España, algunos expertos ven compleja su aplicación al modelo francés, que tiene en cuenta no sólo los ingresos individuales sino los del hogar, así como multitud de situaciones particulares a la hora de calcular el impuesto.

.....

Es difícil extraer conclusiones generales del análisis del Derecho Comparado, pero parece que en los tres Estados analizados el legislador busca variedad de soluciones para una mayor adecuación de la carga fiscal a la capacidad del contribuyente, según las distintas situaciones familiares; frente a un sistema español más parco a ese respecto.

De otro lado, los tipos marginales máximos de las tablas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son semejantes a las de España, lo que sucede es que en el caso español la aplicación del marginal máximo se produce para un nivel sensiblemente inferior de rentas. Se gravan en España a marginal máximo niveles de rentas medias; bastante más reducidas que las gravadas al marginal máximo en Alemania, Francia o Reino Unido.

4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA

En este epígrafe vamos a exponer, en primer lugar, las conclusiones; y a continuación, y para terminar, realizaremos una aportación como propuestas de mejora en la regulación de los rendimientos del trabajo personal.

Respecto de las conclusiones que queremos plasmar en este trabajo, señalamos que la fiscalidad es un elemento decisivo en la configuración de una sociedad justa y una economía sólida. Puede contribuir a corregir las desigualdades, no solo apoyando la movilidad social, sino reduciendo las desigualdades de renta que genera el mercado.

La política fiscal puede tener una gran influencia en las decisiones en materia de empleo, los niveles de inversión y la voluntad de expansión de los empresarios.

Las políticas fiscales se miden por tanto en relación a distintos parámetros, como son, entre otros, el apoyo al empleo; la reducción de las desigualdades sociales; la garantía del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

España necesita una reforma fiscal, comienza a haber un amplio consenso a favor. Llevamos demasiados años de producción normativa compulsiva sin un hilo argumental claro y ha llegado el momento de identificar los problemas de nuestro Sistema Tributario y de buscar soluciones globales.

En los años de fuerte crecimiento económico la recaudación tributaria crecía por encima del PIB nominal, lo que provocaba la falsa ilusión de que nuestro Sistema Tributario era eficiente, pero la crisis se ha encargado de despertarnos del sueño, así que tenemos otra reforma estructural por delante.

Una presión fiscal del 31 o 32%, que son los porcentajes en los que nos estamos moviendo en los últimos 4 años, es insuficiente para sostener nuestro Estado de bienestar.

Por otra parte, en los Estados sin política monetaria propia y con fuertes restricciones de gasto la política tributaria es cada vez más importante y no puede consistir en una espasmódica sucesión de Decretos-leyes sin visión de conjunto.

Una vía de solución sería fomentar el crecimiento de los ingresos tributarios a través de impuestos indirectos mediante una reforma que se oriente

al establecimiento de la imposición verde, por tanto, la pérdida recaudatoria que origine la reducción y simplificación del impuesto se debería compensar por otros tributos menos perjudiciales para la creación de empleo y el crecimiento económico.

Partimos del hecho que los impuestos sobre las rentas ganadas proporcionan más ingresos que cualquier otra forma de imposición en la mayoría de los países de la OCDE. Así lo ha indicado el Informe Mirrlees, añadiendo además que junto con el sistema de previsión social y el de créditos fiscales, soporta el mayor peso de la redistribución de los recursos desde los hogares más ricos a los más pobres.

Teniendo en cuenta la presión fiscal que soportan las rentas del trabajo, se podría llevar a cabo una reducción de las cotizaciones sociales como ya se propuso en la Comisión LAGARES. La Comisión propuso una apreciable reducción de las cotizaciones sociales de los empleadores que se compense con incrementos adicionales y equivalentes de la imposición indirecta, proceso conocido como “devaluación fiscal”. Las cotizaciones a la seguridad social son muy elevadas, por tanto, las reformas, de la excesiva presión fiscal que recae sobre los rendimientos del trabajo, no vienen sólo de una reforma tributaria, sino de una reforma en las cotizaciones sociales. Por supuesto, en ningún caso de su eliminación. En torno al 60% de la fiscalidad sobre el trabajo es consecuencia del sistema de cotizaciones a la Seguridad Social español, muy por encima de la media de los países de la OCDE.

Sobre las prestaciones por cotizaciones sociales, no soy partidaria de una integración de las cotizaciones sociales y las figuras impositivas, por cuanto, entre otros motivos, el destino de unas y otras recaudaciones es distinto. Mientras que los impuestos tienen como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos; la finalidad del sistema de previsión social es apoyar a los que están sin trabajo u obtienen ingresos bajos. Yo en este sentido creo que será más lógico crear un único tributo sobre las rentas salariales, incluyendo rentas del trabajo y cotizaciones a la seguridad social. Pero sería algo totalmente nuevo, no parchear lo que ya está. Cuando se indica que se debe simplificar el impuesto, sería una solución, pero visto desde un punto de vista realista, no es una solución cuya implementación sea posible, por cuanto, nos encontramos ante un tributo que grava distintos tipos de renta, y se debe arbitrar un sistema que englobe todas las posiciones, y esto no es sencillo. Una simplificación del

IRPF, supondría una modificación de la estructura del Impuesto, no unas meras reformas de contenido.

El sistema de previsión social establecido en nuestro país, cada vez tiene que ser más elevado, por cuanto los niveles de empleo son cada vez más bajos, el descenso en las tasas de empleo y la forma de equilibrar la desigualdad es aumentando las cotizaciones a la seguridad social, que no dejan de ser un gravamen sobre las rentas del trabajo, por cuanto disminuyen el poder adquisitivo del trabajador. Esto implica que las rentas del trabajo sufren una carga de gravamen excesiva para los trabajadores.

Alinear el IRPF con las tendencias internacionales implicará, cuando la situación presupuestaria lo permita, reducir su carga fiscal, lo que se debería conseguir mediante una combinación tarifa/incentivos que permita además su simplificación. No está de más recordar que los incentivos fiscales del IRPF tienen un coste recaudatorio anual sólo para el Estado de 15.500 millones, por lo que hay margen para racionalizarlos y utilizar el ahorro obtenido para reducir la tarifa. En particular, se debería evitar la utilización impropia del IRPF para canalizar ayudas públicas que deberían gestionarse mediante programas de gasto.

Tras las conclusiones expuestas, presentamos las siguientes líneas de actuación como propuestas de mejora del IRPF. Una reforma del IRPF debe alcanzar, varios objetivos entre los que destacan aumentar la equidad, mejorar la cohesión social, incentivar el crecimiento económico y atender a la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones públicas.

1. En el tratamiento de las rentas del ahorro se mantiene la dualización, para fomentar el ahorro en un marco de fuerte movilidad internacional de capitales y con riesgos graves de desfiscalización de estas rentas.

Confiando por otro lado en que los efectos de la transparencia informativa a nivel internacional reduzcan la opacidad de ciertos activos financieros e impulsen la efectiva tributación de las rentas con ese origen

La cohesión social pretende aumentarse con un tratamiento especial a favor de las personas dependientes y con los incentivos para la adquisición de viviendas, que también son objeto de reforma.

Además, la equidad también se pretende mejorar mediante medidas que persiguen, por una parte, un tratamiento más adecuado del envejecimiento de la población y, por otra, una mejor fiscalidad de la dependencia.

Por otro lado, sería bueno perseguir activamente el aumento de la tributación efectiva de las rentas procedentes de actividades económicas, eliminando los incentivos que supone el sistema de módulos y ampliando los mecanismos de control de las rentas de esta procedencia.

2. En el ámbito de las rentas del trabajo, se podría arbitrar un sistema de incremento de los gastos deducibles de carácter general. Me refiero en concreto a incrementar el gasto deducible que se refiere a 2.000 euros que prevé el artículo 19 LIRPF. Por tanto, podemos indicar que las rentas del trabajo personal, que soportan el grueso del IRPF, deben contener una más generosa y sencilla regulación de los gastos deducibles, que siguen siendo muy cicateros, y una menos compleja valoración de las rentas en especie.
3. En cuanto a los rendimientos irregulares del trabajo personal, la simplificación operada introduciendo una reducción del 30 o 40%, aunque no atiende al grosor del período de generación, beneficia a las rentas más altas. Este sistema es más sencillo que el método de la anualización. Aunque se producen demasiadas limitaciones y reglas especiales.
4. Reducción de la tarifa del IRPF. El crecimiento económico trata de alcanzarse mediante la simplificación de la tarifa anulando uno de sus tramos y la elevación de la cuantía de los restantes.

La presión fiscal se centra en la renta de los asalariados, especialmente en las rentas medias altas. Porque las rentas bajas gozan de deducciones y de un mínimo exento, que no puede considerarse bajo. Por tanto, se debe mantener el umbral de renta mínima exenta de gravamen, que fuera incrementándose cada año tomando como referencia el IPC.

Disminución del aumento de progresividad de la tarifa en el tramo de las rentas medias altas.

La rebaja en los tipos de gravamen de las rentas medias altas es necesaria, entre otros motivos, porque la pérdida de poder adquisitivo para este tipo de contribuyentes influye en el consumo, que es uno de los indicativos de aumento del PIB de los países.

5. Respecto a los tipos marginales, como bien ha indicado GASCÓN CATALÁN¹⁰⁹, “no sólo tenemos un problema de tipos marginales altos, en realidad la carga fiscal del impuesto es elevada en todos los tramos”. Esto es especialmente llamativo a la vista de nuestra tasa de desempleo porque el 80% de la recaudación del impuesto procede de las rentas del trabajo.

La bajada de los tipos de retención, generaría el conocido efecto sustitución, que es disponer de más dinero de su sueldo y no verlo reducido. No obstante, no sería justo no indicar que el sistema de retenciones en nuestro sistema impositivo puede ser considerado muy preciso, especialmente tras la última reforma del mismo.

6. No quiero terminar sin hacer referencia a que sin empleo no hay rendimientos del trabajo personal, y el sistema tributario también puede erigirse como un mecanismo decisivo para la creación de empleo.

En nuestro sistema tributario contamos con el artículo 38 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que pretende estimular creación de empleo asalariado para trabajadores discapacitados incrementando la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades. Proponemos que este tipo de incentivos fiscales se amplíe para trabajadores cuyas edades estén comprendidas entre 27 y 30 años; mujeres con edad superior a 40 años. Citamos estos ejemplos, por ser los colectivos de población que más dificultad presentan a la hora de encontrar empleo.

A mi juicio, nos encontramos en un momento económico, social, laboral en el cual se crean normas para incentivar el trabajo por cuenta propia; y no procede de la misma forma para los supuestos de generación y creación de empleo asalariado.

(109) “Propuestas para la reforma del sistema Tributario”, La Ley 932/2014.

Un sistema tributario claro y sencillo es un incentivo a la inversión y a la creación de empleo. Los inversores se retraen cuando no encuentran respuesta fiscal clara a sus planes de inversión. Poco hay más desincentivador que la oscuridad normativa. La maraña legislativa, generadora de sorpresas y arbitrariedades administrativas, es propia de países poco evolucionados. En la OCDE los sistemas tributarios han de ser claros y precisos¹¹⁰.

7. También se debe ir hacia la rebaja de la carga fiscal sobre las familias, reduciendo los tipos impositivos en la tarifa progresiva, especialmente los que se aplican a las rentas medias altas, las que se encuentran en una horquilla 50.000 – 95.000 euros.

No podemos olvidar, la necesaria actualización anual de la tarifa, mínimos personales y familiares y de los principales límites cuantitativos del impuesto con referencia a la inflación.

8. Por tanto, y como ya indicara GASCÓN CATALÁN¹¹¹: “El tributo se debería simplificar buscando la combinación tarifa/mínimos personales y familiares/incentivos que mejor permita conciliar el objetivo de simplificación con los fines recaudatorios y de política económica y tributaria que se persigan con el impuesto”. De esta forma, a nuestro juicio, se deben reducir al máximo los beneficios fiscales, no sólo los que afectan a los rendimientos del trabajo, sino los establecidos a lo largo de todo el IRPF para así poder disminuir la progresividad de la tarifa, es decir, si concedemos más beneficios fiscales, dejamos de recaudar y esta falta de recaudación se recupera gravando más las rentas que no disfrutaban de estos incentivos fiscales, que suelen ser las rentas medias altas procedentes del trabajo personal.

El sistema tributario español adolece de falta de coherencia, y de exceso de complejidad. Y por qué no decirlo, de una sobreimposición enmascarada en distintos supuestos de hecho de los tributos. Un exceso de beneficios fiscales que son un coste recaudatorio

(110) Guervós Maíllo, M^a. A., **Proyecto Docente e Investigador**, Universidad de Salamanca, 2018, págs. 305 a 313.

(111) **Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal**, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, 2013, pág. 311.

para el Estado y para las CCAA. No contamos un impuesto sobre la renta que sea proclive a la seguridad jurídica ni a la competitividad, entre otras cosas, por el exceso de complejidad que presenta.

Se debe tender en el sistema tributario español a mecanismos que suavicen la carga tributaria que recae sobre las rentas del trabajo. El diseño del gravamen de las rentas del trabajo tiene que ir unido necesariamente a la tasa de generación de empleo del país, no puede recaer la pérdida de empleo, sobre los trabajadores; que ven aumentado la carga fiscal que recae sobre sus rentas. Por lo que son necesarias medidas fiscales que fomenten la creación y mantenimiento de puestos de trabajo asalariados.

La presión fiscal se centra en la renta de los asalariados, especialmente en las rentas medias altas. Porque las rentas bajas gozan de deducciones y de un mínimo exento, que no puede considerarse bajo. Por tanto, se debe mantener el umbral de renta mínima exenta de gravamen, que fuera incrementándose cada año tomando como referencia el IPC.

Estos se merecen una legislación beneficiosa porque suponen el sustento económico y social de la mayoría de los ciudadanos, que están soportando el peso del gasto público.

CAPÍTULO III

UNA VISIÓN CUANTITATIVA DEL PAPEL DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN EL IRPF ESPAÑOL

Antonio Jesús Sánchez Fuentes

Instituto Complutense de Estudios Internacionales, (ICEI-UCM) & GEN-UVigo

1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo nace con la difícil tarea de sintetizar en cifras los principales elementos de un impuesto con una estructura compleja como el IRPF español. En concreto, dado el objeto de análisis central de este informe, nos centraremos de forma especial en las Rentas de Trabajo. Para ello, presentamos tanto cifras que permitan tener una “fotografía” de la situación actual como su evolución reciente, con el objetivo de entender mejor el momento presente. Asimismo, presentamos cifras que permitan identificar y anticipar los temas discutidos posteriormente en el resto del informe.

Para ello, iremos de lo general a lo específico en distintas dimensiones. En cuanto a lo geográfico, primero situaremos la realidad española dentro del contexto de la Unión Europea. A continuación, presentaremos las cifras relativas al conjunto de comunidades autónomas de régimen común (todas salvo País Vasco y Navarra) y, por último, presentamos una comparativa regional que ilustre sobre las discrepancias existentes en el tratamiento fiscal de la renta de sus residentes, una vez los gobiernos regionales han aumentado su actividad normativa dentro de las competencias asumidas en el mismo. Entre otros, la adaptación de las escalas de tipos, el mínimo personal y familiar y las deducciones autonómicas.

En cuanto a la estructura de liquidación del IRPF, este análisis recorrerá los distintos tiempos de la misma. O sea, empezaremos con la cuantificación de los rendimientos obtenidos por los contribuyentes hasta la posterior definición de bases y cuotas que, finalmente, permiten obtener (y estimar) Tipos Medios que nos permita identificar el nivel de esfuerzo exigido a través de la legislación actual.

Trabajaremos con los microdatos fiscales de la Agencia Tributaria (AEAT), publicados por el Instituto de Estudios Fiscales, con una periodicidad anual.

Estos microdatos fiscales –que incluyen más de dos millones de observaciones- de la Agencia Tributaria son una muestra de personas (y hogares) representativa de las declaraciones de IRPF presentadas en el territorio del régimen fiscal común (todas a excepción del País Vasco y Navarra). De cara a la comparativa internacional mencionada en el apartado posterior, se usarán las fuentes publicadas por organismos internacionales. En concreto, usaremos la base de datos “*Taxing Wages*” de la OCDE y los datos sobre imposición publicados por Eurostat, la agencia estadística oficial de la Unión Europea.

Afortunadamente, ni el objeto de estudio ni las fuentes aquí exploradas son totalmente novedosos. La literatura de esta área en los últimos años ha sufrido una evolución espectacular –ver Onrubia & Picos (2012, 2013), López-Laborda et al. (2018), López-López et al. (2019), entre otros– fruto de la lógica preocupación –académica, económica e institucional– por temas relacionados con la fiscalidad y de la disponibilidad de nuevas herramientas que hacen que análisis como el que se presenta aquí sea factible. Por un lado, los aspectos tecnológicos (en la era del Big Data) que permiten ya la creación y el manejo de bases de datos tan enormes como la que aquí se emplea. De forma intuitiva, somos capaces de guardar (y analizar) todas las casillas relevantes del formulario de liquidación del IRPF, un impuesto nada sencillo y con un proceso de liquidación muy detallado. Hace tan sólo un par de décadas, algo así quizás parecería ciencia ficción.

Nuestros resultados permiten afirmar con rotundidad que las Rentas del Trabajo (más aún si agregamos los Rendimientos de Actividad Económica) constituyen el principal componente de la renta gravable por el IRPF y que, por tanto, el impacto de modificaciones en el tratamiento fiscal de estos rendimientos será muy relevante no sólo para el funcionamiento de la economía (por los desincentivos e ineficiencias que se puedan generar) sino para el bienestar de los ciudadanos que lo enfrentan.

2. DATOS

Combinaremos dos fuentes estadísticas en este análisis. En primer lugar, de cara a la comparativa internacional introductoria, se usarán las fuentes publicadas por organismos internacionales. En concreto, usaremos la base de datos “*Taxing Wages*” de la OCDE y los datos sobre imposición publicados por Eurostat, la agencia estadística oficial de la Unión Europea. En segundo

lugar, trabajaremos con los microdatos fiscales de la Agencia Tributaria (AEAT), publicados por el Instituto de Estudios Fiscales, con una periodicidad anual. Estos microdatos fiscales –que incluyen más de dos millones de observaciones– de la Agencia Tributaria son una muestra de personas (y hogares) representativa de las declaraciones de IRPF presentadas en el territorio del régimen fiscal común (todas a excepción del País Vasco y Navarra)¹¹².

Como señalan los responsables de su elaboración y/o mantenimiento (Pérez et al., 2019), su uso presenta ventajas e inconvenientes. Entre las primeras, podríamos destacar su gran representatividad (por el muestreo estratificado empleado) y su alta precisión y nivel de detalle (sobre todo, para los declarantes, donde se compilan más de 300 variables correspondientes a casillas representativas de la declaración de IRPF). En cuanto a las limitaciones de estos datos, podríamos destacar la imposibilidad de ir más allá de cualquier información estrictamente necesaria para la liquidación del impuesto, lo que impide, por ejemplo, separar las rentas de las declaraciones conjuntas a unir a los declarantes en hogares, debido a la ausencia de información que vincule las distintas declaraciones.

Tabla 1: Descriptores básicos de los microdatos de la Agencia Tributaria

	Nº variables	Nº obs. Muestrales	Población	Distrib. poblacional por sexo		Distribución poblacional por grupos de edad								
				Hombre	Mujer	Hasta 18	19 a 29	30 a 39	40 a 49	50 a 59	60 a 69	70 a 79	80 a 89	90 o más
2003	287	940.976	16.465.390	62,2%	37,8%	0,3%	15,6%	25,3%	21,6%	15,8%	10,4%	7,4%	3,1%	0,4%
2004	345	952.566	17092540	61,8%	38,2%	0,3%	15,0%	25,5%	21,8%	16,1%	10,5%	7,5%	3,0%	0,4%
2005	352	964.472	17.840.548	60,6%	39,4%	0,3%	14,6%	25,6%	22,0%	15,8%	10,6%	7,5%	3,2%	0,4%
2006	371	1.351.768	18.675.771	59,6%	40,4%	0,3%	14,2%	25,4%	22,2%	16,1%	10,6%	7,5%	3,3%	0,4%
2007	388	1.867.531	19.231.431	58,9%	41,1%	0,4%	13,4%	25,5%	22,0%	16,3%	11,0%	7,5%	3,5%	0,4%
2008	410	1.928.409	19.152.159	58,2%	41,8%	0,3%	12,5%	25,2%	22,2%	16,4%	11,7%	7,4%	3,7%	0,5%
2009	429	1.904.508	19.092.214	57,4%	42,6%	0,3%	11,2%	25,1%	22,4%	17,0%	11,9%	7,5%	3,9%	0,6%
2010	451	2.036.168	19.399.438	57,1%	42,9%	0,3%	10,5%	24,7%	22,5%	17,7%	12,1%	7,5%	4,1%	0,6%
2011	477	2.074.218	19.259.068	56,3%	43,7%	0,3%	9,4%	23,9%	23,1%	17,8%	12,7%	7,8%	4,3%	0,7%
2012	463	2.161.644	19.012.387	56,2%	43,8%	0,3%	8,8%	23,1%	23,0%	18,4%	13,3%	7,7%	4,7%	0,8%
2013	502	2.202.668	19.136.224	55,8%	44,2%	0,2%	8,6%	22,5%	23,2%	18,8%	13,0%	8,1%	4,8%	0,9%
2014	519	2.700.592	19.286.391	55,8%	44,2%	0,2%	8,2%	21,2%	23,4%	19,4%	13,2%	8,4%	5,0%	0,9%
2015	524	2.688.650	19.401.761	55,5%	44,5%	0,2%	8,1%	20,7%	23,7%	19,4%	13,5%	8,4%	5,0%	1,0%

Fuente: Elaboración propia

- (112) Se construye la muestra por muestreo estratificado aleatorio con 3 niveles; provincia (46 + Ceuta y Melilla + no residentes, nivel de renta (12 tramos) y tipo de declaración (Individual/Conjunta), de forma que se asegura cometer un error, en la media de la variable renta, menor del 1,1 por 100 con un nivel de confianza del 3 por 1.000. Para más información, consultar el documento informado anual publicado por el Instituto de Estudios Fiscales.

La Tabla 1 presenta valores introductorios a la misma que sólo pretenden ilustrar sobre su enorme riqueza y potencialidad. Así, puede verse como disponemos de un gran número de variables (casi 300 en la edición de 2004 y más 500 en las últimas ediciones publicadas) y un gran número de observaciones (alrededor de un millón de observaciones en el año inicial aquí considerado). En cuanto a la distribución por sexo, predominan aún los hombres aunque esta circunstancia se ha corregido en las últimas olas de esta base de datos. Según grupos de edad, como parece lógico, predominan los grupos de edad correspondientes a la parte activa del ciclo vital. En especial, el periodo que va desde los 30 hasta los 49 años podría destacarse como el más presente.

3. LA REALIDAD DE LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA ESPAÑOLA, DENTRO DEL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA

En esta sección se pretende aportar evidencia cuantitativa *neutral* respecto a la posición relativa de España dentro del ámbito comparado de los países de la Unión Europea (UE, en adelante). Para ello, se parte de una cuestión que emerge de forma recurrente en los distintos foros (académicos, económicos y/o de carácter institucional) en cuanto a si la presión fiscal actual (y reciente) en el caso español es baja, adecuada o excesiva. Es un asunto que genera controversia no sólo por las distintas perspectivas normativas que cada individuo o colectivo pueda adoptar sino también por la enorme variedad de indicadores cuantitativos que aspiran a probarla. De hecho, como se mostrará, distintos indicadores pueden apuntar a conclusiones contrarias lo que, como no, crea margen para la convivencia de posturas antagónicas.

En resumen, gracias a los datos de Eurostat y de la Comisión Europea, pretendemos poner en contexto las cifras de España junto a las equivalentes del resto de países de la Unión Europea de forma que el lector pueda identificar los fundamentos de las distintas perspectivas existentes. Lo haremos comparando los valores de cada país relativos a los años 2007 (pre-crisis) y 2017 (post-crisis) y valorando similitudes y diferencias del caso español con otros países de nuestro contexto institucional más próximo; la Unión Europea (28) y la Zona euro (19).

Tabla 2: Ingresos públicos con impuestos(% PIB). Total

	<i>Incluyendo Cotiz. Seg. Social obligatorias</i>				<i>Excluyendo Cotiz. Seg. Social obligatorias</i>			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
<i>EU-28</i>	38,0	39,0	1,1		26,6	27,0	0,4	
<i>EA-19</i>	38,8	40,2	1,4		25,6	26,3	0,7	
Francia	42,7	46,5	3,8	1	27,2	29,9	2,7	5
Dinamarca	46,4	45,7	-0,7	2	46,5	46,0	-0,5	1
Bélgica	43,0	44,9	1,8	3	29,7	31,2	1,5	4
Suecia	44,9	44,4	-0,6	4	42,3	41,6	-0,7	2
Finlandia	41,5	43,3	1,8	5	30,0	31,2	1,2	3
Italia	41,4	42,1	0,7	6	29,0	29,3	0,2	6
Austria	40,7	41,8	1,1	7	27,2	27,3	0,1	10
Alemania	37,4	39,1	1,7	8	22,7	23,8	1,0	17
Grecia	31,8	38,9	7,1	9	21,1	27,4	6,3	9
Luxemburgo	36,3	38,9	2,6	10	26,3	27,8	1,5	7
Holanda	35,5	38,8	3,2	11	23,1	24,9	1,8	16
Hungría	39,4	38,3	-1,1	12	26,0	25,6	-0,4	13
Croacia	37,1	37,8	0,7	13	25,5	25,9	0,4	12
Eslovenia	37,1	36,5	-0,6	14	23,7	22,0	-1,7	20
República Checa	34,5	35,4	0,9	15	19,5	20,3	0,8	24
Portugal	31,8	34,4	2,6	16	23,7	25,2	1,5	15
Polonia	34,6	34,1	-0,5	17	22,8	21,3	-1,5	22
Reino Unido	33,7	34,1	0,3	18	27,5	27,6	0,0	8
Chipre	36,1	34,0	-2,1	19	29,3	25,2	-4,0	14
España	36,4	33,8	-2,7	20	24,9	22,5	-2,5	19
Eslovaquia	29,1	33,0	3,8	21	17,6	18,4	0,8	26
Estonia	31,3	32,8	1,5	22	20,9	21,6	0,7	21
Malta	32,8	31,9	-0,9	23	27,2	26,7	-0,6	11
Letonia	28,3	31,0	2,7	24	20,5	22,6	2,2	18
Lituania	30,0	29,5	-0,5	25	21,0	17,3	-3,7	27
Bulgaria	31,6	29,5	-2,1	26	23,9	21,1	-2,7	23
Rumania	28,4	24,9	-3,5	27	18,8	16,5	-2,3	28
Irlanda	30,8	23,0	-7,8	28	26,7	19,2	-7,5	25
<i>Promedio</i>	35,9	36,4	0,5		25,9	25,7	-0,2	
<i>Desv. Est</i>	5,1	6,0	0,9		6,3	6,5	0,3	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

En primer lugar, presentamos la Tabla 2 con el peso relativo del total de ingresos públicos obtenidos con impuestos (expresados como porcentajes del PIB) -columnas 1 a 4-. Se aprecia en primer lugar que España se sitúa en la zona medio-baja (20/28) con un valor que se aleja aproximadamente 6 pp. de los valores agregados de la UE. Mirando la evolución a lo largo de este periodo, se observa una pérdida de posiciones relativas de España y un

distanciamiento respecto a los valores agregados lo que pone de manifiesto que la implementación de distintas reformas fiscales implementadas a lo largo del mismo puede no haber tenido el efecto esperado ex ante. También, en términos comparados, se observa que si bien la evolución del caso español muestra una variación importante (2.7 pp), este cambio es más moderado que otros países europeos que han estado sometidos a problemas de sostenibilidad de sus finanzas públicas como Irlanda y Grecia (con variaciones superiores a 7 pp, en valores absolutos) y en línea con otros países cercanos como Francia (+3.8) y Portugal (+2.6).

Otro hecho destacable es que la dispersión entre los valores registrados por cada país no se ha reducido durante este periodo (5-6 pp.), lo que puede indicar bien la no existencia de un nivel óptimo que se deba perseguir con carácter general bien las distintas características idiosincráticas y/o preferencias de cada uno de los países.

Finalmente, es conocida la heterogénea configuración de las cotizaciones sociales para los distintos países. Dado que podría condicionar todo lo expresado anteriormente, la Tabla 2 también recoge (columnas 5 a 8) las cifras análogas excluyendo las cotizaciones sociales obligatorias. Se puede apreciar un reordenamiento relativamente importante para el conjunto de países que no afecta especialmente al caso español (que pasa a ocupar la posición 19) ni al orden relativo de los bloques de países que bien lideraban antes el ranking bien estaban en la cola de la distribución. Otra conclusión interesante del caso que nos ocupa en este documento –el de España– es como la reducción del peso mencionada antes se mantiene (2,7 pp. frente a 2,5 pp) por lo que se ha dado sin introducir modificaciones importantes en la configuración de las cotizaciones sociales.

Tabla 3: Ingresos públicos con impuestos(% PIB). Directos vs. Indirectos

	<i>Impuestos directos</i>				<i>Impuestos indirectos</i>			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
<i>EU-28</i>	13,4	13,4	0,0		13,1	13,5	0,4	
<i>EA-19</i>	12,7	13,1	0,5		12,9	13,2	0,2	
Dinamarca	28,8	29,9	1,0	1	17,7	16,1	-1,5	6
Suecia	20,1	18,9	-1,2	2	22,1	22,7	0,5	1
Bélgica	16,6	17,7	1,1	3	13,1	13,5	0,4	17
Finlandia	17,3	17,0	-0,2	4	12,8	14,2	1,4	14
Luxemburgo	13,3	15,6	2,4	5	13,1	12,1	-0,9	21
Italia	14,5	14,6	0,1	6	14,5	14,6	0,1	10
Reino Unido	15,8	14,5	-1,3	7	11,8	13,1	1,3	18
Malta	12,9	14,1	1,2	8	14,4	12,6	-1,8	20
Francia	12,2	13,5	1,3	9	15,0	16,4	1,4	5
Alemania	11,9	13,0	1,2	10	10,9	10,7	-0,1	26
Austria	13,3	13,0	-0,3	11	13,9	14,3	0,4	13
Holanda	11,3	13,0	1,7	12	11,8	12,0	0,2	22
España	13,3	10,7	-2,6	13	11,7	11,8	0,1	24
Irlanda	13,4	10,6	-2,8	14	13,2	8,5	-4,7	28
Grecia	8,4	10,1	1,8	15	12,7	17,3	4,6	4
Portugal	9,2	10,1	1,0	16	14,5	15,1	0,6	9
Chipre	11,9	9,4	-2,5	17	17,4	15,9	-1,5	7
Letonia	8,3	8,5	0,2	18	12,2	14,1	1,9	15
República Checa	8,8	7,7	-1,1	19	10,7	12,6	1,9	19
Eslovenia	9,0	7,7	-1,5	20	14,7	14,4	-0,2	11
Hungría	10,1	7,4	-2,7	21	15,8	18,2	2,3	3
Eslovaquia	6,4	7,4	0,9	22	11,2	11,1	-0,1	25
Polonia	8,3	7,4	-0,9	23	14,5	14,0	-0,6	16
Estonia	7,4	7,2	-0,1	24	13,6	14,4	0,8	12
Croacia	7,3	6,3	-1,0	25	18,2	19,6	1,4	2
Rumania	6,6	6,1	-0,5	26	12,2	10,4	-1,9	27
Bulgaria	7,7	6,0	-1,7	27	16,2	15,1	-1,0	8
Lituania	9,1	5,4	-3,7	28	11,9	11,9	0,0	23
<i>Promedio</i>	<i>11,9</i>	<i>11,5</i>	<i>-0,4</i>		<i>14,0</i>	<i>14,2</i>	<i>0,2</i>	
<i>Desv. Est</i>	<i>4,8</i>	<i>5,3</i>	<i>0,5</i>		<i>2,6</i>	<i>3,0</i>	<i>0,4</i>	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

Tras esta primera aproximación general, empezamos en la Tabla 3 la búsqueda de perfiles diferenciados del diseño impositivo de cada país en cuanto a lo que sería su cesta de impuestos (y la importancia de cada uno dentro de la misma). En concreto, en esta tabla presentamos el desglose de los pesos de los ingresos fiscales según se trate de impuestos directos (columnas 1 a 4) o indirectos (columnas 5 a 8).

Se observa como el reparto más equitativo del caso español (donde cada categoría viene a representar aproximadamente el 50 %) conduce sin embargo a posiciones relativas muy diferentes en cada caso (13 en los directos y 24 en los indirectos) indicando la existencia de países que tienen su cesta impositiva especialmente dirigida a directos (Finlandia, Bélgica o Reino Unido, entre otros) o indirectos (como Croacia, Grecia y Portugal). España se sitúa asimismo por debajo de los valores agregados de la UE si bien puede apreciarse como la divergencia se ha acentuado durante este periodo, especialmente en lo que afecta a los impuestos directos (donde la diferencia ha pasado de 0,1 pp en 2007 a 2,7 pp en 2017). Esto no necesariamente ha sido así en otros países que han acometido importantes reformas fiscales como Irlanda, donde la reducción se ha apoyado más sobre los indirectos.

Podemos dar un paso más en el desglose y mirar a los valores resultantes cuando descomponemos según tipos de impuestos (ver Tablas 4, 5 y 6). Así, consideramos en nuestro análisis las siguientes categorías; (i) trabajo, (ii) consumo, (iii) capital, (iv) propiedad y, finalmente, (v) energía.

Tabla 4: Ingresos públicos con impuestos(% PIB), según tipo de impuestos (trabajo y consumo)

	<i>Impuestos sobre el trabajo</i>				<i>Impuestos sobre el consumo</i>			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
<i>EU-28</i>	18,4	19,4	1,0		10,6	11,1	0,4	
<i>EA-19</i>	19,5	20,9	1,4		10,5	10,8	0,4	
Suecia	25,9	25,9	0,0	1	11,9	12,1	0,3	13
Francia	21,5	23,8	2,3	2	10,7	11,6	0,9	16
Austria	22,3	23,1	0,8	3	11,3	11,5	0,2	17
Dinamarca	23,2	23,1	-0,1	4	16,0	14,0	-1,9	6
Bélgica	22,6	22,9	0,2	5	10,7	10,5	-0,2	22
Alemania	20,6	22,2	1,7	6	10,3	10,1	-0,2	24
Finlandia	20,6	21,6	1,0	7	12,6	14,2	1,6	5
Italia	20,3	20,7	0,4	8	10,4	11,2	0,8	20
Holanda	18,1	19,9	1,8	9	11,1	11,4	0,3	19
Eslovenia	18,6	18,3	-0,2	10	12,9	13,9	1,0	7
República Checa	17,7	17,9	0,2	11	10,2	12,1	1,8	14
Eslovaquia	14,0	17,8	3,8	12	10,7	10,4	-0,3	23
Hungría	19,4	17,4	-2,0	13	13,8	15,7	1,8	2
Luxemburgo	14,6	17,3	2,7	14	10,2	9,3	-1,0	27
Estonia	15,7	16,6	0,9	15	12,8	13,8	1,0	8
España	16,4	16,3	-0,1	16	8,8	9,4	0,6	26
Grecia	13,7	16,0	2,3	17	11,3	14,6	3,2	3
Portugal	12,2	14,5	2,3	18	12,3	12,7	0,4	11
Letonia	13,4	14,3	0,9	19	11,1	13,1	2,0	10
Lituania	14,3	14,2	0,0	20	11,2	11,4	0,2	18
Croacia	14,6	14,0	-0,7	21	17,4	19,0	1,7	1
Polonia	12,3	13,9	1,5	22	13,0	12,2	-0,8	12
Reino Unido	13,4	13,0	-0,4	23	9,8	10,9	1,1	21
Chipre	9,8	11,7	1,9	24	13,9	13,7	-0,3	9
Malta	10,1	11,2	1,1	25	13,1	11,6	-1,4	15
Rumania	11,6	10,7	-0,9	26	11,5	9,9	-1,6	25
Bulgaria	9,8	10,5	0,7	27	15,7	14,5	-1,2	4
Irlanda	10,7	9,9	-0,8	28	11,0	7,6	-3,4	28
<i>Promedio</i>	16,3	17,1	0,8		12,0	12,2	0,2	
<i>Dev. Est</i>	4,6	4,6	0,0		2,0	2,3	0,3	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

Tabla 5: Ingresos públicos con impuestos(% PIB), según tipo de impuestos (capital y propiedad)

	<i>Impuestos sobre el capital</i>				<i>Impuestos sobre la propiedad</i>			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
<i>EU-28</i>	9,0	8,6	-0,4		2,3	2,6	0,3	
<i>EA-19</i>	8,8	8,5	-0,3		2,0	2,4	0,4	
Luxemburgo	11,4	12,3	0,9	1	1,6	2,2	0,7	8
Bélgica	9,6	11,3	1,8	2	3,0	3,6	0,6	3
Francia	10,5	11,1	0,6	3	3,2	4,9	1,8	1
Reino Unido	10,5	11,2	-0,3	4	4,1	4,3	0,2	2
Italia	10,7	11,2	-0,6	5	2,0	2,5	0,5	7
Malta	9,7	9,1	-0,5	6	1,6	1,1	-0,4	15
Chipre	12,3	8,6	-3,8	7	2,5	1,1	-1,4	17
Dinamarca	7,2	8,6	1,4	8	2,5	2,5	0,0	6
Grecia	6,8	8,4	1,6	9	2,2	3,2	1,0	4
Polonia	9,3	8,0	-1,3	10	1,5	1,8	0,3	10
España	11,1	8,0	-3,1	11	3,0	2,7	-0,3	5
Finlandia	8,3	7,5	-0,8	12	1,1	1,6	0,5	12
Holanda	6,3	7,5	1,1	13	1,6	1,7	0,0	11
Portugal	7,3	7,2	-0,1	14	2,0	2,1	0,1	9
Austria	7,1	7,2	0,1	15	0,6	0,8	0,1	21
Alemania	6,5	6,7	0,2	16	0,9	1,1	0,2	19
Suecia	7,2	6,3	-0,9	17	1,1	1,2	0,1	13
Irlanda	9,2	5,5	-3,6	18	2,4	1,1	-1,3	18
República Checa	6,6	5,4	-1,2	19	0,5	0,6	0,1	24
Hungría	6,1	5,3	-0,8	20	0,8	1,1	0,4	14
Eslovaquia	4,4	4,8	0,4	21	0,4	0,4	0,0	26
Croacia	5,1	4,8	-0,3	22	0,6	0,5	-0,1	25
Bulgaria	6,1	4,5	-1,6	23	0,7	0,9	0,2	20
Rumania	5,4	4,3	-1,1	24	1,0	0,7	-0,2	22
Eslovenia	5,6	4,3	-1,3	25	0,6	0,6	0,1	23
Lituania	4,6	3,9	-0,7	26	0,5	0,4	-0,1	27
Letonia	3,9	3,7	-0,2	27	1,0	1,1	0,2	16
Estonia	2,8	2,4	-0,4	28	0,4	0,3	-0,1	28
<i>Promedio</i>	7,6	7,0	-0,5		1,5	1,6	0,1	
<i>Desv. Est</i>	2,5	2,6	0,1		1,0	1,2	0,2	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

Tabla 6: Ingresos públicos con impuestos(% PIB), según tipo de impuestos (Energía)

	Impuestos sobre la energía				Impuestos sobre hidrocarburos			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
EU-28	1,7	1,8	0,1		1,4	1,2	-0,1	
EA-19	1,7	1,8	0,2		1,3	1,2	-0,1	
Grecia	1,2	3,2	1,9	1	1,1	1,8	0,8	7
Eslovenia	2,3	3,2	0,9	2	2,1	2,4	0,3	1
Letonia	1,7	3,0	1,3	3	1,6	1,8	0,2	8
Italia	2,1	2,6	0,5	4	1,4	1,5	0,1	14
Croacia	2,0	2,6	0,6	5	1,9	2,2	0,2	3
Estonia	1,8	2,5	0,7	6	1,7	2,2	0,5	2
Polonia	2,3	2,3	0,0	7	2,0	2,0	0,0	5
Bulgaria	2,8	2,3	-0,5	8	2,8	2,1	-0,6	4
Chipre	1,7	2,3	0,5	9	1,3	2,0	0,7	6
Dinamarca	2,3	2,0	-0,3	10	1,1	0,7	-0,4	28
Finlandia	1,6	2,0	0,4	11	1,3	1,1	-0,2	24
República Checa	2,1	1,9	-0,2	12	2,0	1,6	-0,4	12
Francia	1,5	1,9	0,4	13	1,2	1,1	0,0	21
Hungría	2,0	1,9	-0,1	14	1,8	1,7	-0,1	11
Portugal	1,9	1,9	-0,1	15	1,8	1,7	-0,1	10
Holanda	1,7	1,9	0,2	16	1,2	1,1	-0,1	23
Reino Unido	1,7	1,8	0,1	17	1,5	1,3	-0,2	17
Rumania	1,7	1,8	0,1	18	1,5	1,5	0,0	15
Lituania	1,6	1,7	0,2	19	1,5	1,7	0,2	9
Suecia	2,1	1,7	-0,4	20	1,2	0,9	-0,3	25
Luxemburgo	2,4	1,6	-0,8	21	2,3	1,6	-0,8	13
Eslovaquia	1,8	1,6	-0,2	22	1,8	1,4	-0,4	16
España	1,3	1,5	0,2	23	1,2	0,8	-0,4	26
Alemania	1,8	1,5	-0,3	24	1,4	1,1	-0,3	22
Austria	1,6	1,5	-0,1	25	1,2	1,2	0,0	20
Bélgica	1,3	1,5	0,1	26	1,2	1,2	0,0	19
Malta	1,7	1,4	-0,3	27	1,6	1,2	-0,4	18
Irlanda	1,1	1,1	-0,1	28	1,1	0,8	-0,3	27
<i>Promedio</i>	<i>1,8</i>	<i>2,0</i>	<i>0,2</i>		<i>1,6</i>	<i>1,5</i>	<i>-0,1</i>	
<i>Desv. Est</i>	<i>0,4</i>	<i>0,5</i>	<i>0,2</i>		<i>0,4</i>	<i>0,5</i>	<i>0,0</i>	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

La primera conclusión general que podemos extraer son los diferentes rankings obtenidos para cada una de las categorías consideradas, importando la diferente composición de la cesta impositiva en cada país. En el caso de España, su posición oscila desde la quinta posición que ocupa en los impuestos sobre la propiedad hasta la posición vigésimo-sexta que ocupa para los impuestos sobre el consumo. En ese intervalo debemos des-

tacar también la posición –intermedia– ocupada para trabajo (16) y capital (11). La segunda conclusión general es que los valores de España de forma sistemática se sitúa por debajo de la media europea, excepto para los impuestos sobre la Propiedad donde nos situamos en valores próximos a la media.

Respecto a los impuestos sobre el trabajo (ver Tabla 4, columnas 1 a 4), se aprecia la estabilidad del caso español frente a otros países donde la variación observada es más importante, si bien de forma mayoritaria aumentan el peso de estos impuestos (Francia, Eslovaquia, Grecia y Portugal, por ejemplo).

El caso de los impuestos sobre el consumo (Tabla 4, columnas 5 a 8) presenta una peculiaridad interesante puesto que, fruto de las reformas de IVA implementadas en este periodo (2010, 2012), ha aumentado el peso relativo (en términos del PIB) de estos tipos de impuestos. No obstante, aún no se han alcanzado los valores promedio (por encima del 10%).

Los impuestos sobre el capital (Tabla 5, columnas 1 a 4), a pesar de presentar la posición relativa más alta dentro del ranking general (11), han reducido su peso durante el periodo analizado en el caso de España. Así, si en 2007 nos situábamos por encima de la media mientras que en 2017 nos encontramos 0,5 pp por debajo de ésta. Esta tendencia negativa se aprecia con carácter general (sólo Bélgica, Dinamarca y Grecia han aumentado su peso más de 1 pp) si bien España ha sido, junto con Irlanda y Chipre, uno de los pocos países que han descendido este peso relativo en más de 3 pp.

En cuanto a los impuestos sobre la propiedad (Tabla 5, columnas 1 a 4), las cifras de España en 2007 lo situaban en la parte alta del ranking, en línea con Bélgica y Francia y sólo superada con claridad por Reino Unido (que se situaba por encima de 4 pp). Desde entonces, mientras estos países han aumentado el peso relativo de estos impuestos (además de Grecia que ha superado a España), en el caso Español se observa una ligera reducción (0,3 pp), que no impide que aún se sitúe en el top-5 del ranking. Países como Irlanda (Francia) también muestran un patrón diferenciado consistente en un descenso (aumento) de más de 1pp del peso relativo presentado.

Para concluir con esta descomposición por figuras impositivas, analizamos lo ocurrido en el caso de los impuestos sobre la energía, un área donde el debate (académico, empresarial e institucional) esté quizás más activo en

los últimos años. Así, en las cuatro primeras columnas de la Tabla 6 recogemos las cifras para el total de impuestos sobre la energía, mientras las cuatro últimas recoge lo que ocurre al principal componente del agregado anterior; los impuestos sobre los hidrocarburos. En primer lugar, se aprecia cómo aún su peso está muy por debajo del presentado en las categorías anteriores (trabajo, consumo y capital) por lo que constituye quizás una oportunidad para plantear cestas impositivas alternativas. En segundo lugar, se aprecia que mientras en 2007 estos impuestos se limitaban de forma mayoritaria a imponer tributos sobre los hidrocarburos, para 2017 la diferencia de las cifras de los distintos países es bastante mayor, indicando la aparición de nuevas figuras impositivas (sobre la polución, por ejemplo). Esta tendencia coincide con lo observado para el caso de España. Si en 2007 la diferencia entre el total y los de hidrocarburos era de 0,1 pp, para 2017 esta diferencia pasa a ser 0,7 pp (sobre un total de 1,5 pp). En tercer lugar, la posición ocupada en ambos casos por España es muy baja (23 y 26, respectivamente) lo que podría indicar la existencia de margen para equilibrar nuestra cesta impositiva haciendo uso de estos nuevos instrumentos.

Otro debate recurrente en la discusión en cuanto al nivel de presión fiscal existente en un país refiere al uso de tipos impositivos nominales o efectivos. Mientras los primeros introducen distorsiones más allá incluso de la materialización final de ese pago (con carácter no lineal según la fórmula de la pérdida de bienestar propuesta por Harberger, 1968), los segundos nos informan sobre la capacidad/permisividad del impuesto para rebajar bien la base imponible (con reducciones) o la cuota final (mediante deducciones) de acuerdo a características y comportamientos diferenciados de los obligados tributarios. En este sentido, una disparidad entre ambos puede indicar la existencia de margen en una economía para, eliminando reducciones y/o deducciones, reducir tipos nominales garantizando una recaudación fiscal equivalente con una misma figura impositiva.

Tabla 7: Tipos efectivos vs. nominales (%) sobre el Capital

	Tipos marginales nominales sobre el capital				Tipos marginales efectivos sobre el capital(1)			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
EU-28	24,4	22,2	-2,1		21,9	19,6	-2,3	
EA-19	24,2	22,4	-1,8		21,9	19,8	-2,1	
Francia	34,4	44,4	10,0	1	34,6	33,4	-1,2	1
Malta	35,0	35,0	0,0	2	32,2	24,3	-7,9	5
Bélgica	34,0	34,0	0,0	3	25,4	29,3	3,9	2
Alemania	38,4	29,9	-8,5	4	35,5	28,8	-6,7	3
Portugal	26,5	29,5	3,0	5	23,7	20,0	-3,7	12
Grecia	25,0	29,0	4,0	6	21,7	27,6	5,9	4
Italia	37,3	27,8	-9,5	7	31,8	23,7	-8,1	6
Luxemburgo	29,6	27,1	-2,6	8	25,9	23,7	-2,2	6
España	32,5	25,0	-7,5	9	27,0	22,6	-4,4	9
Holanda	25,5	25,0	-0,5	9	23,1	22,5	-0,6	10
Austria	25,0	25,0	0,0	9	23,0	23,1	0,1	8
Dinamarca	25,0	22,0	-3,0	12	22,5	20,0	-2,5	12
Suecia	28,0	22,0	-6,0	12	24,6	19,4	-5,2	15
Eslovaquia	19,0	21,0	2,0	14	16,8	18,7	1,9	16
Estonia	22,0	20,0	-2,0	15	17,3	15,7	-1,6	20
Finlandia	26,0	20,0	-6,0	15	24,5	19,5	0,0	14
República Checa	24,0	19,0	-5,0	17	21,0	16,7	-4,3	19
Polonia	19,0	19,0	0,0	17	17,4	17,5	0,1	17
Eslovenia	23,0	19,0	-4,0	17	20,9	17,3	-3,6	18
Reino Unido	30,0	19,0	-11,0	17	29,3	20,5	-8,8	11
Croacia	20,0	18,0	-2,0	21	16,5	14,8	-1,7	21
Rumania	16,0	16,0	0,0	22	14,8	14,7	-0,1	22
Letonia	15,0	15,0	0,0	23	14,3	14,3	0,0	23
Lituania	18,0	15,0	-3,0	23	15,2	13,6	-1,6	25
Irlanda	12,5	12,5	0,0	25	14,4	14,1	-0,3	24
Chipre	10,0	12,5	2,5	25	10,6	12,5	1,9	26
Hungría	21,3	10,8	-10,5	27	19,5	11,1	-8,4	27
Bulgaria	10,0	10,0	0,0	28	8,8	9,0	0,2	28
<i>Promedio</i>	<i>24,4</i>	<i>22,2</i>	<i>-11,0</i>	<i>17,0</i>	<i>21,9</i>	<i>19,6</i>	<i>-2,3</i>	
<i>Desv. Est</i>	<i>7,9</i>	<i>8,0</i>	<i>0,1</i>		<i>6,9</i>	<i>5,9</i>	<i>-1,0</i>	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

(1) Valores extraídos de la sección C de ZEW (2018)

Así, la Tabla 7 presenta la comparación anterior para el caso de los impuestos sobre el capital. En ambos casos, la posición relativa de España está dentro del top-10, puesto que ocupa la novena posición. También coinciden los tipos nominales (columnas 1 a 4) y efectivos (columnas 5 a 8) en cuanto a situarse por encima de la media de los agregados de la UE, apreciándose

una convergencia de la realidad española al promedio de todos los países, con las correspondientes ganancias esperadas en términos de competitividad. Se observa también la existencia de comportamientos asociados a “competencia fiscal” con la introducción de tipos nominales muy bajos (véase los tipos nominales de los países situados en la parte baja del ranking), que resulten atractivos y consigan atraer capital hacia la economía. Como ejemplo ilustrativo, la situación de Irlanda viene siendo comentada en los últimos años.

Tabla 8: Tipos efectivos vs. nominales (%) sobre el trabajo(1)

	Tipos marginales nominales máximos sobre el trabajo				Tipos marginales efectivos sobre el trabajo			
			Diff (%)	Ranking			Diff (%)	Ranking
	2007	2017	2007 - 2017	2017	2007	2017	2007 - 2017	2017
EU-28	39,7	39,0	-0,7		40,6	40,0	-0,5	
EA-19	40,4	40,3	-0,2		40,9	40,5	-0,3	
Suecia	56,6	57,1	0,6	1	45,3	42,9	-2,4	9
Portugal	42,0	56,2	14,2	2	37,3	41,4	4,1	14
Dinamarca	62,3	55,8	-6,5	3	38,8	35,8	-3,0	22
Grecia	40,0	55,0	15,0	4	42,1	40,8	-1,3	16
Bélgica	53,7	53,2	-0,5	5	55,6	53,8	-1,8	1
Holanda	52,0	52,0	0,0	6	38,7	37,4	-1,3	21
Finlandia	50,5	51,4	1,0	7	43,9	42,7	-1,2	12
Francia	45,4	50,2	4,7	8	49,7	47,6	-2,2	4
Austria	50,0	50,0	0,0	9	48,8	47,4	-1,3	5
Eslovenia	41,0	50,0	9,0	9	43,3	42,9	-0,4	11
Irlanda	41,0	48,0	7,0	11	28,1	32,6	4,5	25
Alemania	47,5	47,5	0,0	12	51,8	49,6	-2,2	2
Italia	44,9	47,2	2,3	13	46,4	47,7	1,3	3
Luxemburgo	39,0	45,8	6,8	14	35,0	37,8	2,8	20
España	43,0	45,0	2,0	15	39,0	39,3	0,3	17
Reino Unido	40,0	45,0	5,0	15	34,1	31,0	-3,1	26
Croacia	53,1	42,5	-10,6	17		39,2		18
Chipre	30,0	35,0	5,0	18	14,8	18,4	3,6	28
Malta	35,0	35,0	0,0	18	22,8	25,4	2,6	27,0
Polonia	40,0	32,0	-8,0	20	38,2	35,7	-2,5	23
Eslovaquia	19,0	25,0	6,0	21	38,4	41,6	3,2	13
Letonia	25,0	23,0	-2,0	22	42,2	42,9	0,7	10
Estonia	22,0	20,0	-2,0	23	39,0	39,0	0,0	19
Rumania	16,0	16,0	0,0	24		43,0		8
República Checa	32,0	15,0	-17,0	25	42,9	43,4	0,5	7
Lituania	27,0	15,0	-12,0	25	43,0	41,1	-1,9	15
Hungría	40,0	15,0	-25,0	25	54,5	46,2	-8,4	6
Bulgaria	24,0	10,0	-14,0	28		34,3		24
Promedio	39,7	39,0	-0,7		40,6	40,0	-0,5	
Desv. Est	11,8	15,4	3,5		9,2	7,3	-1,9	

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

(1) Se considera contribuyentes solteros (sin hijos) que obtengan una renta igual al 100% de los ingresos medios del país.

Tabla 9: Tipos efectivos según nivel de rentas salariales (1)

	<i>Tipos marginales efectivos sobre el trabajo⁽¹⁾</i>							
	relativos al salario medio nacional (%)				relativos al salario medio nacional (Ranking relativo, sobre 28)			
	50	67	100	167	50	67	100	167
<i>EU-28</i>	32,4	36,3	40,0	44,0				
<i>EA-19</i>	31,1	36,0	40,5	44,8				
Bélgica	35,7	47,3	53,8	59,6	10	1	1	1
Alemania	42,3	45,4	49,6	51,5	2	3	2	5
Italia	36,1	40,7	47,7	53,8	9	10	3	3
Francia	27,9	42,8	47,6	54,4	22	5	4	2
Austria	38,8	43,1	47,4	50,8	6	4	5	6
Hungría	46,2	46,2	46,2	46,2	1	2	6	11
República Checa	38,2	40,8	43,4	45,5	7	9	7	12
Rumanía	40,7	41,9	43,0	43,0	4	7	8	18
Suecia	39,3	40,9	42,9	51,6	5	8	9	4
Letonia	40,9	41,9	42,9	43,5	3	6	10	17
Eslovenia	35,2	40,0	42,9	46,3	11	11	11	10
Finlandia	32,7	36,6	42,7	48,9	17	17	12	7
Eslovaquia	33,8	39,2	41,6	43,5	15	12	13	16
Portugal	28,1	36,6	41,4	46,7	21	16	14	8
Lituania	34,4	37,8	41,1	42,1	12	14	15	19
Grecia	33,0	36,7	40,8	46,4	16	15	16	9
España	30,7	35,8	39,3	43,7	20	18	17	15
Croacia	31,7	33,4	39,2	44,0	18	21	18	14
Estonia	36,9	38,0	39,0	39,9	8	13	19	23
Luxemburgo	26,3	30,2	37,8	45,3	23	24	20	13
Holanda	24,2	30,4	37,4	42,0	24	23	21	20
Dinamarca	31,0	33,3	35,8	41,8	19	22	22	21
Polonia	34,3	35,0	35,7	36,2	13	19	23	25
Bulgaria	34,3	34,3	34,3	34,3	14	20	24	26
Irlanda	20,0	24,0	32,6	41,4	26	26	25	22
Reino Unido	21,3	26,3	31,0	37,5	25	25	26	24
Malta	16,1	19,3	25,4	25,4	28	27	27	28
Chipre	17,3	17,3	18,4	25,4	27	28	28	27
<i>Desv. Est</i>	7,5	7,6	7,3	7,7				

Fuente: DG Taxation and Customs Union, basada en datos de Eurostat

(1) Se considera contribuyentes solteros (sin hijos) que obtengan una renta igual a distintos porcentajes de los ingresos medios del país.

En cuanto a los impuestos sobre el trabajo, en primera instancia, la Tabla 8 presenta los tipos marginales nominales máximos (columnas 1 a 4) y efectivos (columnas 5 a 8) para los impuestos sobre el trabajo. Dada la enorme heterogeneidad de los contribuyentes, conviene fijar un perfil de forma que la comparación realizada sea la correcta. Por este motivo, se ha optado por considerar contribuyentes solteros (sin hijos) que obtengan una renta igual al 100% de los ingresos medios del país. Se observa cómo, en general, la diferencia es importante tanto para los agregados de la UE como para los principales países, puesto que los impuestos sobre el trabajo (y la renta generada con éste), suele incluir ajustes importantes que terminan de perfilar la capacidad de pago de los contribuyentes más allá del nivel de renta obtenido. La diferencia en el caso español, estable a lo largo del periodo, se sitúa en torno a 6 pp, mientras que países con sistemas tributarios muy redistributivos (Finlandia, Suecia o Dinamarca) aumentan dicha diferencia por encima de los 10 pp. No obstante, la posición relativa de España empeora al pasar a tipos efectivos (17^a). Además, mientras que los tipos impositivos nominales de España se sitúan por encima de la media de la UE, los efectivos se sitúan por debajo. Esta situación –similar a Portugal o Irlanda, por ejemplo- puede introducir distorsiones importantes en la toma de decisiones de los agentes, puesto que enfrentan la amenaza de tipos impositivos muy altos –en términos absolutos y comparados– que desincentivan su propensión a aumentar sus ingresos brutos salariales.

Seguidamente, en la Tabla 9, podemos observar la evolución de los tipos efectivos sobre el trabajo en los distintos países conforme miramos a distintos puntos de la distribución de salarios (columnas 1 a 4) y, en el bloque derecho (columnas 5 a 8), los rankings resultantes (dentro de la Unión Europea). Aquí puede verse que la posición de España se sitúa de forma estable por debajo de la media de la Unión Europea, aunque las cifras de ambos van convergiendo conforme aumenta el nivel de los salarios analizados. De hecho, el ranking de España pasa de la 20^a posición cuando nos situamos en el 50% del salario promedio, al 15^o lugar cuando se dispone del 167% de este valor referencia. Esta característica, propia de impuestos progresivos se observa también en países como Bélgica, Italia, Francia, Finlandia, Portugal y Grecia, entre otros.

Todo lo expuesto en las dos últimas tablas, sin embargo, mira de forma parcial a la comparativa entre los distintos sistemas fiscales pues concentra todo el análisis en los tipos, sin mirar a las bases que se aplican. Para

realizar este análisis global, proponemos, en la Tabla 10, la elaboración de un índice compuesto que combine el ranking de cada país tanto cuando se considera los tipos máximos aplicados en IRPF, como cuando se incluye además el umbral inferior de aplicación del mismo.

Tabla 10: Ranking relativo (UE) de tipos máximos en IRPF, según índice compuesto

	Tipo marginal máximo en IRPF, 2018	Límite inferior aplicación, 2018	Soltero/a sin hijos, salario promedio, 2018	Límite (relativo) aplicación (4)=(2)/(3)	Tipos máximos, Ranking relativo EU	Límite relativo, Ranking relativo EU	Índice compuesto (8)=(6)+(7)	Ranking relativo EU, según índice compuesto
	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)/(3)	(5)	(6)	(8)=(6)+(7)	(9)
EU-28	39,0	102282,9	24700,8	4,1				
EA-19	40,3	112024,0	26233,8	4,3				
Dinamarca	55,9	47000	36390,7	1,3	2	8	10	1
Suecia	57,2	70134	33082,4	2,1	1	11	12	2
Bélgica	50,0	40480,01	29156,8	1,4	6	9	15	3
Irlanda	48,0	35000	34894,7	1,0	8	7	15	3
Holanda	51,8	68507	35863,5	1,9	5	10	15	3
Finlandia	53,8	76100	30805,9	2,5	4	12	16	6
Croacia	36,0	4020	9066,9	0,4	17	6	23	7
República Checa	22,0	0	11265,9	0,0	23	1	24	8
Grecia	45,0	40000	15671,4	2,6	11	13	24	8
Estonia	20,0	0	13687,3	0,0	24	1	25	10
España	45,0	60000	21199,1	2,8	11	14	25	10
Hungría	15,0	0	8630,2	0,0	26	1	27	12
Bulgaria	10,0	0	5513,0	0,0	27	1	28	13
Rumania	10,0	0	5875,0	0,0	27	1	28	13
Eslovenia	50,0	70907,2	12960,6	5,5	6	22	28	13
Luxemburgo	45,8	200000	41943,6	4,8	10	19	29	16
Austria	55,0	1000000	31662,6	31,6	3	28	31	17
Reino Unido	45,0	168629	34049,8	5,0	11	20	31	17
Portugal	48,0	80640	13458,4	6,0	8	24	32	19
Chipre	35,0	60000	20903,4	2,9	18	15	33	20
Italia	43,0	156245	21461,5	3,5	16	17	33	20
Francia	45,0	60000	28109,8	5,6	11	23	34	22
Malta	35,0	265317	18543,4	3,2	18	16	34	22
Alemania	45,0	265317	30474,0	8,7	11	26	37	24
Eslovaquia	25,0	36256,37	9236,9	3,9	22	18	40	25
Polonia	32,0	50543	9511,8	5,3	20	21	41	26
Letonia	31,4	62800	8508,1	7,4	21	25	46	27
Lituania	20,0	136344	8661,6	15,7	24	27	51	28

Fuente: Taxes in Europe Data base (v3), Comisión Europea y Eurostat

De forma previa, como estas cantidades están expresadas en términos absolutos que podrían distorsionar la comparativa internacional que aquí nos interesa, los normalizamos por el salario promedio del perfil de los declarantes

aquí considerados (soltero/a sin hijos). Así, presentamos en la tabla tanto los indicadores iniciales que permiten computar el índice (columnas 1 a 3), como los cálculos intermedios necesarios hasta la obtención del mismo (columna 8). También, podemos observar la descomposición del mismo en cuanto al nivel de exigencia relativo introducido en cada caso por el tipo y el límite inferior elegido. Puede observarse como en el caso de España, el esfuerzo exigido al contribuyente es mayor (en términos relativos) porque se exigen tipos marginales más elevados a rentas menores. Así, mientras que el promedio de la UE-28 indica que el tipo máximo (39%) opera a partir de 4,1 veces el salario promedio, en el caso de España esta cifra cae hasta 2,8 mientras el tipo sube hasta el 45% (si no tenemos en cuenta los tipos específicos superiores aplicados en algunas comunidades autónomas). Todo esto combinado, hace que España se sitúe, de acuerdo al índice compuesto que aquí presentamos, entre los diez primeros países de la Unión Europea.

Tabla 11: Situación comparada de la fiscalidad española, en el marco de la Unión Europea, 2017

Criterio	ESP	UE-28	Posición (sobre 28)
Ingresos Públicos con impuestos (% PIB, con Cotiz.SS)	33,8	39,0	20
Ingresos Públicos con impuestos (% PIB, sin Cotiz.SS)	22,5	27,0	19
Impuestos Directos (% PIB)	10,7	13,4	13
Impuestos Indirectos (% PIB)	11,8	13,5	24
Impuestos sobre el trabajo (% PIB)	16,3	19,4	16
Impuestos sobre el consumo (% PIB)	9,4	11,1	26
Impuestos sobre el capital (% PIB)	8,0	8,6	11
Impuestos sobre la propiedad (% PIB)	2,7	2,6	5
Impuestos sobre la energía (% PIB)	1,5	1,8	23
Impuestos sobre los hidrocarburos (% PIB)	0,8	1,2	26
Tipos marginales nominales sobre el capital	25,0	22,2	9
Tipos marginales efectivos sobre el capital	22,6	19,6	9
Tipos marginales nominales (máx.) sobre el trabajo	45,0	39,0	15
Tipos marginales efectivos sobre el trabajo (50 % del salario medio) (1)	30,7	32,4	20
Tipos marginales efectivos sobre el trabajo (67 % del salario medio) (1)	35,8	36,3	18
Tipos marginales efectivos sobre el trabajo (100 % del salario medio) (1)	39,3	40,0	17
Tipos marginales efectivos sobre el trabajo (167 % del salario medio) (1)	43,7	44,0	15
Tipo marginal máximo en IRPF, 2018	45,0	39,0	11
Límite (relativo) aplicación (Límite inferior aplicación / salario promedio)	2,8	4,1	14
Ranking relativo (UE) de tipos máximos en IRPF, según índice compuesto			10

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de Eurostat y Comisión Europea

Finalmente, la tabla 11 nos sintetiza todo lo expuesto hasta aquí en una sola tabla, de forma que podamos obtener una visión global de la posición comparada del caso español. Al respecto, las principales conclusiones que podemos resumir son; (i) la recaudación impositiva en España se sitúa por debajo de la media de la Unión Europea, con una diferencia de 6 pp del PIB, tanto si se considera como si se excluyen las cotizaciones a la Seguridad Social, (ii) la presión fiscal de España es, en términos relativos, mayor para el caso de los impuestos directos, (iii) según tipo de impuestos, la posición española es dispar, si bien las posiciones relativas más bajas se obtienen para el consumo y la energía, (iv) presenta tipos nominales y efectivos superiores a la media de la Unión Europea para los impuestos sobre el capital, (v) los impuestos sobre el trabajo muestran un perfil típico de impuesto progresivo que requiere un esfuerzo mayor a las rentas superiores, (vi) en España los tipos máximos de IRPF son más elevados que la media europea y, además, están vinculados a un límite inferior de aplicación más bajo que el que presentan otros países europeos (en términos comparados).

4. RENTAS DEL TRABAJO EN EL IRPF ESPAÑOL, UNA DESCRIPCIÓN CUANTITATIVA DE SU EVOLUCIÓN RECIENTE

En este apartado afrontamos, tras situar la realidad española en el contexto internacional, el objetivo central de este capítulo; el análisis de indicadores vinculados a la tributación de las rentas del Trabajo en el IRPF español. Se presentarán los resultados de la situación actual (con los últimos datos disponibles, que siempre acumulan un retraso en la publicación de –aproximadamente– de tres/cuatro años) junto con la evolución reciente de los mismos, lo que permitirá poner las cifras más reciente en una perspectiva de medio plazo¹¹³. En concreto, usaremos las declaraciones de IRPF recogidas en las muestras anuales de los años 2004 al 2016 (refiriendo, por tanto, a los ejercicios económicos 2003-2015). Considerar este periodo nos permitirá, como decía, observar –y comparar– cómo evolucionaron los distintos indicadores en la fase expansiva de la economía española (2003-

(113) A fecha de elaboración de este documento –tercer trimestre del 2019- la última edición disponible es la correspondiente a la campaña de Renta de 2016, que contiene datos económicos para el ejercicio 2015.

2007) antes de la entrada de la parte más dura de la Gran recesión (2008-2011) y la posterior recuperación (2012-2015).

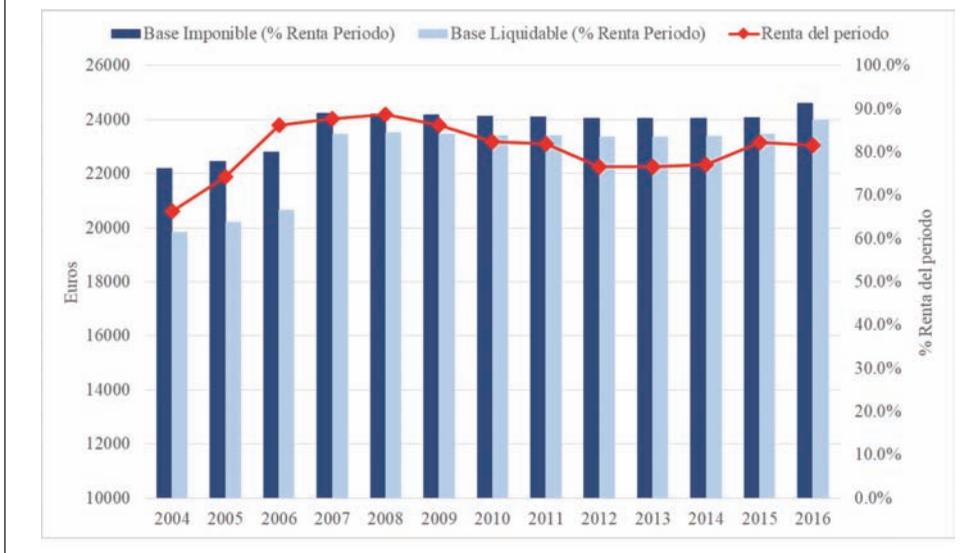
Para realizar este análisis, hemos seleccionado una batería de indicadores que destacan tanto por su representatividad y relevancia dentro de la estructura de declaración del impuesto como por su disponibilidad para el periodo seleccionado. En concreto, recuperaremos partidas relativas a los tres niveles clave en la declaración. Primero, realizaremos un análisis de los indicadores de Renta declaradas y como el impuesto ajusta a partir de ahí la cuantificación del hecho imponible (base imponible) y la posterior aplicación de reducciones hasta llegar a la base liquidable. En este nivel, se considerará asimismo las distintas fuentes que integran cada una de estas partidas. Segundo, analizaremos la evolución de las cuotas satisfechas por los contribuyentes, presentando cifras que permitan entender el papel de las deducciones dentro de la liquidación del impuesto. Por último, analizaremos la evolución de los tipos medios estimados para cada edición y colectivo con el objetivo de mostrar la capacidad del impuesto de ajustarse a distintos perfiles de contribuyentes. Además, cuando ha sido necesario, se ha homogeneizado partidas y conceptos que, en lo que sigue, se asumirán como equivalentes¹¹⁴. Esto permite ofrecer una visión conjunta del periodo para cada indicador pero limita los indicadores elegibles y obliga a obviar matices en la definición precisa del contenido de algunas partidas.

En cuanto a las observaciones empleadas en este análisis, con la excepción de la aplicación de los filtros recomendados en Pérez et al. (2019) para evitar distorsiones en las medias calculadas¹¹⁵, no se ha restringido la muestra total, lo que significa asumir, de forma implícita, que los Rendimientos del Trabajo incluidos en las declaraciones conjuntas se asignan en su totalidad al primer receptor, dado nuestro interés en analizar las Rentas del Trabajo.

(114) Un ejemplo ilustrativo puede ser la división entre la parte general y de ahorro de la base imponible (introducida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre) que hemos trasladado a los ejercicios previos usando la división existente entonces entre renta general y especial.

(115) No se han incluido en los cálculos contribuyentes con: (1) base imponible total negativa y/o base liquidable total negativa, ya que daría lugar a tipos negativos; (2) cuotas negativas, que serían errores; (3) observaciones incoherentes en las que las rentas son menores que las correspondientes bases y/o las bases son menores que las correspondientes cuotas.

Figura 1: Renta media del periodo vs. Bases impositivas medias del IRPF, evolución reciente

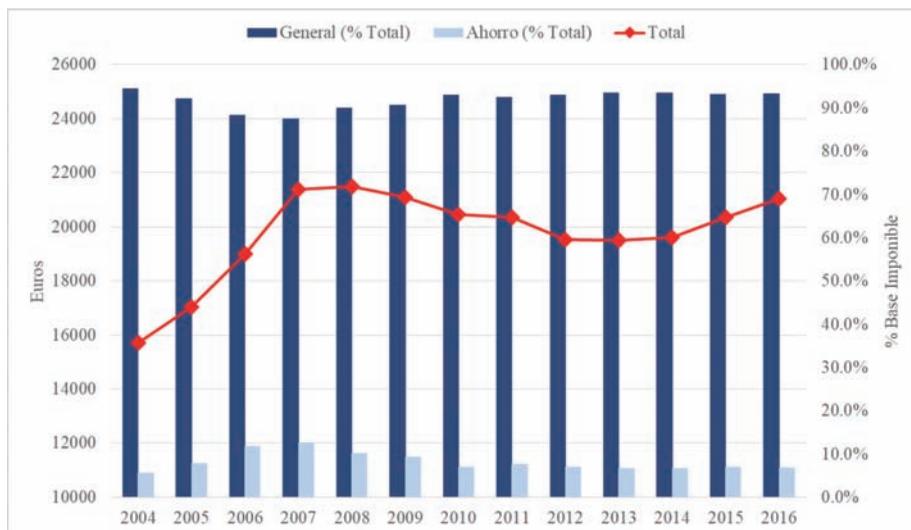


Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Para comenzar, mostramos en la Figura 1 la evolución reciente del promedio de la Renta declarada por los contribuyentes en cada ejercicio económico. También la ponemos en relación con las Bases (imponible y liquidable) declaradas. Así, se observa la (esperada) influencia del ciclo económico en la Renta obtenida por los contribuyentes que, lógicamente, se traslada a las bases definidas en la declaración de IRPF, en línea con los subperiodos mencionados al inicio de este apartado. O sea, tras una fase expansiva hasta 2007, se produjeron caídas sucesivas en la Renta hasta 2011-2012 para iniciar posteriormente una recuperación. Ya en términos relativos, se observa cómo el impuesto inicialmente excluye una proporción de la Renta declarada inicial. Este porcentaje se redujo tras la reforma de 2006 hasta alcanzar una cifra aproximada del 10%. Otro hecho destacable es como también se redujo de forma significativa la diferencia entre las bases imponibles y liquidables (de 13-14 pp a 1-2 pp).

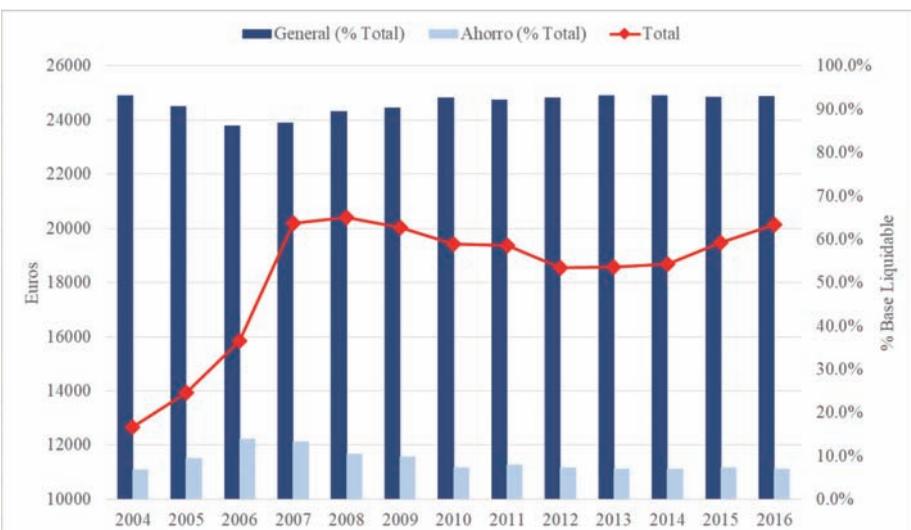
El siguiente paso que realizamos es analizar descomposiciones alternativas de estos agregados. Primero, dada la naturaleza dual del IRPF, mostramos la descomposición de las Bases Imponible y Liquidable, en los componentes “General” y “Ahorro” (ver Figuras 2 y 3). Así, se puede apreciar el peso preponderante que tiene el primero, sometido a gravamen más

Figura 2: Descomposición Base Imponible, evolución reciente



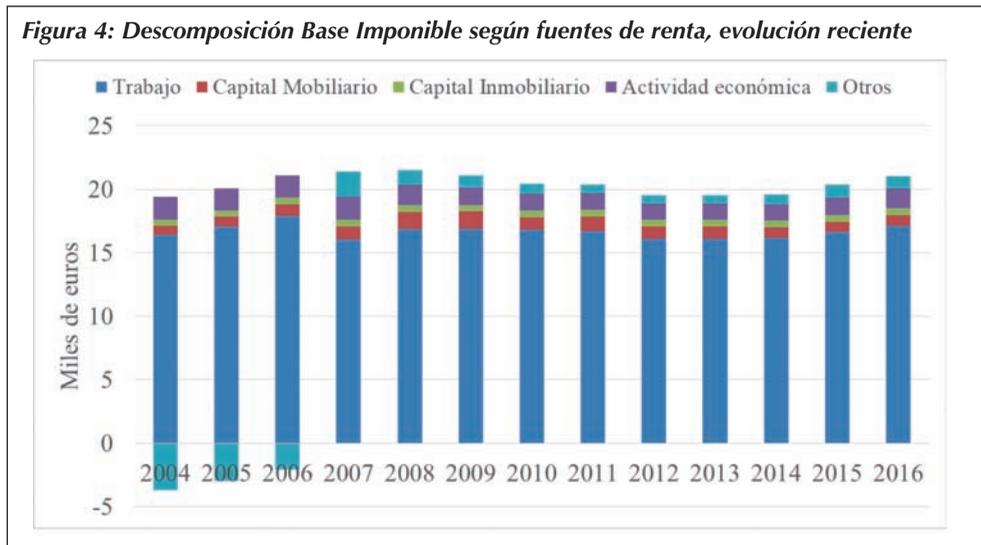
Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Figura 3: Descomposición Base Liquidable, evolución reciente



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Figura 4: Descomposición Base Imponible según fuentes de renta, evolución reciente



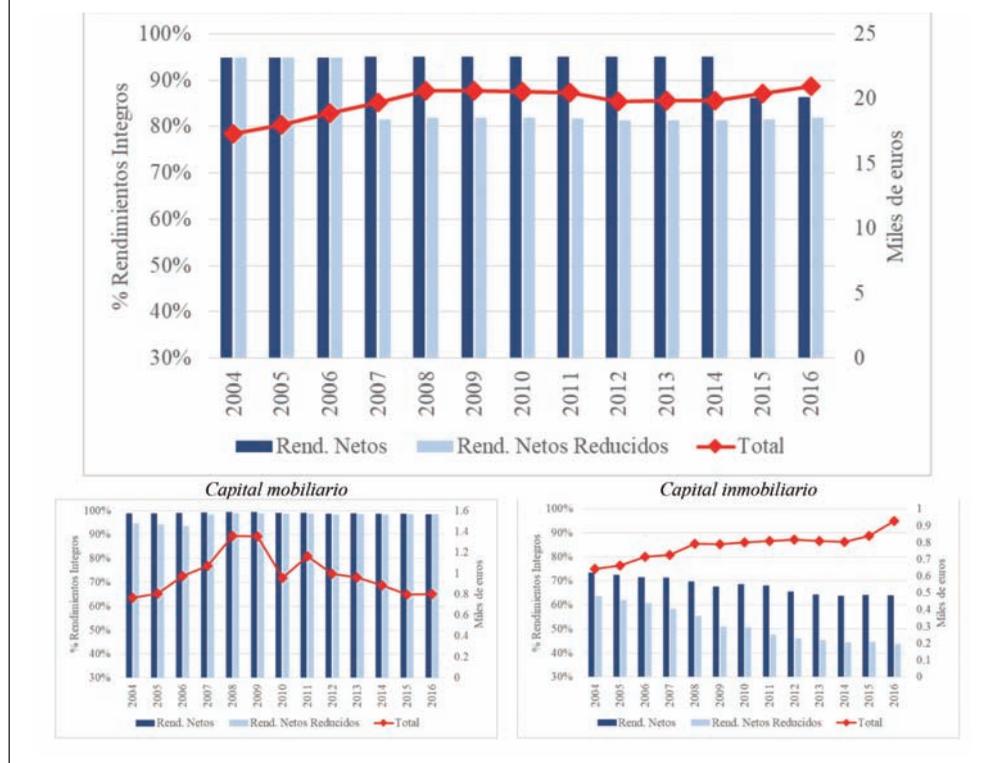
Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

(*) Bajo el epígrafe “Otros” se han englobado tanto Ganancias y Pérdidas Patrimoniales como atribuciones e imputaciones de renta.

progresivo y con tipos nominales más altos (con máximos del 45-50% según la región de residencia), frente al segundo, cuyos tipos nominales son uniformes. Otro hecho destacable es la mayor importancia del componente de ahorro para los ejercicios 2005 y 2006, que puede estar relacionado con cambios en el comportamiento de los contribuyentes ante el anuncio de la implementación de la reforma de 2006 respecto a cambios en el tratamiento recibido por determinadas fuentes de rentas (variaciones patrimoniales, por ejemplo).

Una descomposición igualmente natural de la base imponible, y que se ajusta de forma ideal al objetivo de este capítulo, es la que refiere a las distintas fuentes de rentas que son gravadas en el IRPF español. Así, la Figura 4 la descomposición según fuentes de renta, entre las que incluimos las siguientes categorías; (i) Rendimientos del Trabajo (RT), (ii) Rendimientos del Capital Mobiliario (RCM), (iii) Rendimientos del Capital Inmobiliario (RCI), (iv) Rendimientos de Actividades Económicas (RAE), más un componente adicional de ajuste (Otros) donde incluimos tanto, las ganancias y pérdidas patrimoniales como las distintas atribuciones e imputaciones de renta incluidas en la legislación aplicable en cada uno de los ejercicios analizados. La principal conclusión es el papel predominante de las Rentas del Trabajo (80 pp, aproximadamente) sobre el resto de categorías. Especialmente, si agrupamos, como corresponde, los RT y los RAE (situándose en valores próximos al 90%

Figura 5: Descomposición rendimientos íntegros de selección de fuentes de rentas, evolución reciente



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

del total de la Base Imponible). También vemos como, a diferencia de las categorías destacadas, la categoría “Otros” puede tener una contribución negativa a la Base (especialmente en el caso de variaciones patrimoniales), algo que ocurre principalmente en el sistema aplicado antes de 2006.

En esta línea, podemos también mirar a esta composición desde un punto de vista complementario; el número de declarantes que presenta rentas de cada una de las fuentes aquí destacadas. Esto lo hacemos en la Tabla 12 donde, para cada año, vemos el papel preponderante de las Rentas del Trabajo (más del 80% lo presentan en sus declaraciones) frente a otras como Actividades Económicas y Capital inmobiliario que no alcanzan el 20%. Hasta los Rendimientos de Capital mobiliario que al inicio del periodo se situaban en niveles similares, han ido perdiendo presencia a lo largo del mismo, especialmente desde 2010-2011.

Tabla 12: Número de declarantes en el IRPF, según fuente de renta

	Renta Periodo (Nº declarantes)	Rend. Trabajo (% Total declarantes)	Rend. Capital Mobiliario (% Total declarantes)	Rend. Capital inmobiliario (% Total declarantes)	Rend. Actividades económicas (% Total declarantes)
2004	16.352.420	89,8%	87,3%	7,8%	18,1%
2005	16.985.626	90,3%	87,2%	7,8%	17,7%
2006	17.724.104	90,6%	87,3%	8,0%	16,9%
2007	18.556.658	87,2%	88,0%	7,7%	16,4%
2008	19.228.192	87,5%	88,5%	7,9%	15,6%
2009	19.139.554	87,3%	87,9%	8,0%	15,0%
2010	19.046.496	87,3%	83,7%	8,2%	14,9%
2011	19.239.526	86,8%	81,6%	8,6%	14,9%
2012	19.108.290	86,2%	73,1%	9,2%	14,7%
2013	18.922.076	86,1%	69,5%	9,9%	15,0%
2014	19.080.334	85,8%	66,6%	10,2%	15,2%
2015	19.180.582	82,8%	67,2%	11,3%	14,0%
2016	19.310.124	83,7%	65,2%	12,3%	14,3%

Fuente: Elaboración propia a partir de los microdatos la Agencia Tributaria

Para concluir con el análisis del tratamiento fiscal de las bases en el IRPF español, presentamos en la Figura 5 el papel que juega las reducciones aplicadas en las principales fuentes de renta; Trabajo, Capital mobiliario e inmobiliario¹¹⁶. De esta forma, junto al nivel promedio de rendimientos íntegros declarado en cada una de ellas, presentamos el peso relativo de los rendimientos netos (una vez se descuentan los gastos considerados deducibles por el impuesto y algunas reducciones generales) y de los rendimientos netos reducidos (una vez se aplican las reducciones específicas aplicables en cada caso). Así, puede verse primero como las distintas fuentes presentan un patrón cíclico muy diferente entre sí. Mientras los rendimientos del trabajo presentan una evolución más en línea con el ciclo económico (procíclica), el capital mobiliario se ve más afectado por los movimientos que se produzcan en la parte financiera de la economía (como la caída del tipo de interés recibido por los depósitos bancarios, por ejemplo) y el inmobiliario responde más a la tenencia de este tipo de activos manteniendo una estabilidad superior a lo largo del periodo.

En términos de gastos deducibles y reducciones generales, se observa cómo mientras los RCM totales se integran casi en su totalidad en la base im-

(116) Excluimos del análisis los rendimientos de actividades económicas puesto que, en este apartado, la Muestra sólo incluye valores relativos al Rendimiento Neto Reducido lo que imposibilita realizar el análisis de forma análoga.

ponible, son los RCI los que se benefician de un porcentaje mayor, si bien en términos absolutos su impacto cuantitativo será menos importante y/o general. Conviene destacar aquí el importante efecto causado por la reducción aplicable a los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, con una tendencia de aplicación creciente en los últimos años.

Los RT también se ven afectados por la existencia de relevantes gastos deducibles y reducciones generales (en torno al 10% hasta el ejercicio 2013) que, incluso se ha visto aumentado a partir de entonces, gracias a la aplicación como gasto deducible de una reducción general 2.000 € por obtención de rendimientos. Dado que este cambio normativo vino a sustituir una reducción específica aplicada anteriormente en la tercera fase de la determinación de los rendimientos netos reducidos del trabajo, la diferencia observada para los rendimientos netos en los dos últimos ejercicios económicos se mitiga cuando se observa la evolución del peso relativo de los rendimientos netos reducidos del Trabajo, que se sitúa de forma estable en torno al 80 % desde el ejercicio económico 2006 (el primero bajo los criterios de la Ley 35/2006).

Tabla 13: Descomposición de los Rendimientos de las Rentas del Trabajo; principales componentes

	Rendimientos íntegros del Trabajo	Rendimientos dinerarios (% Rend. Íntegros del Trabajo)	Total gastos deducibles	Cotiz. Seguridad Social (% Total Gastos deducibles)
2004	17.286,9	99,5%	888,4	98,3%
2005	17.985,7	99,5%	924,1	98,3%
2006	18.882,5	99,5%	967,5	98,4%
2007	19.692,0	99,6%	995,2	98,3%
2008	20.609,6	99,6%	1.027,8	98,2%
2009	20.648,1	99,6%	1.026,4	98,1%
2010	20.570,2	99,6%	1.023,5	98,0%
2011	20.463,7	99,5%	1.012,7	97,9%
2012	19.793,2	99,5%	977,8	97,8%
2013	19.835,7	99,5%	980,6	97,9%
2014	19.866,9	99,5%	997,1	98,0%
2015	20.417,2	99,4%	995,7	98,0%
2016	20.953,5	99,5%	1.028,5	98,0%

Fuente: Elaboración propia a partir de los microdatos la Agencia Tributaria

Para ver qué componentes de los Rendimientos del Trabajo son los que ponderan más en el proceso de liquidación del impuesto presentamos la Tabla 13. Así, mostramos la evolución de los ingresos íntegros, junto con el peso de los

Rendimientos dinerarios (que representan un 99% de forma sostenida), lo que indica su especial protagonismo. También podemos ver un hecho similar respecto a los Gastos deducibles –columnas 3 y 4– donde las cotizaciones a la Seguridad Social representan más del 95% a lo largo de todo el periodo analizado.

Tabla 14: Participación (relativa) de los contribuyentes en los Rendimientos de las Rentas del Trabajo

Descomposición del Rendimiento íntegro del Trabajo

	Rendimientos íntegros del Trabajo (Nº Decl. RT)	Rendimientos dinerarios (% Decl. RT)	Rendimientos en especie (% Decl. RT)	Contrib. empresariales Planes Pensiones (% Decl. RT)	Contrib. Patrimonio Discapacitados (% Decl. RT)	Reducción Art. 18 (% Decl. RT)	Gastos deducibles (% Decl. RT)
2004	14.681.664	100,0%	10,4%	7,1%	0,0%	1,5%	78,6%
2005	15.321.631	100,0%	10,4%	8,1%	0,0%	1,5%	78,9%
2006	16.047.705	100,0%	10,3%	8,8%	0,0%	1,6%	79,0%
2007	16.816.460	100,0%	10,7%	8,8%	0,0%	1,5%	79,0%
2008	17.483.922	100,0%	10,6%	9,0%	0,0%	1,6%	78,7%
2009	17.410.960	100,0%	10,7%	9,9%	0,0%	1,8%	77,9%
2010	17.320.880	100,0%	10,9%	10,0%	0,0%	1,7%	77,4%
2011	17.506.734	100,0%	10,7%	8,5%	0,0%	1,9%	76,4%
2012	17.353.114	100,0%	10,6%	3,6%	0,0%	2,0%	75,0%
2013	17.212.876	100,0%	10,2%	3,5%	0,0%	2,0%	74,4%
2014	17.350.698	100,0%	12,7%	3,6%	0,0%	1,7%	73,6%
2015	17.494.162	99,9%	14,0%	3,6%	0,0%	1,7%	72,9%
2016	17.703.370	100,0%	14,6%	3,3%	0,0%	1,5%	73,3%

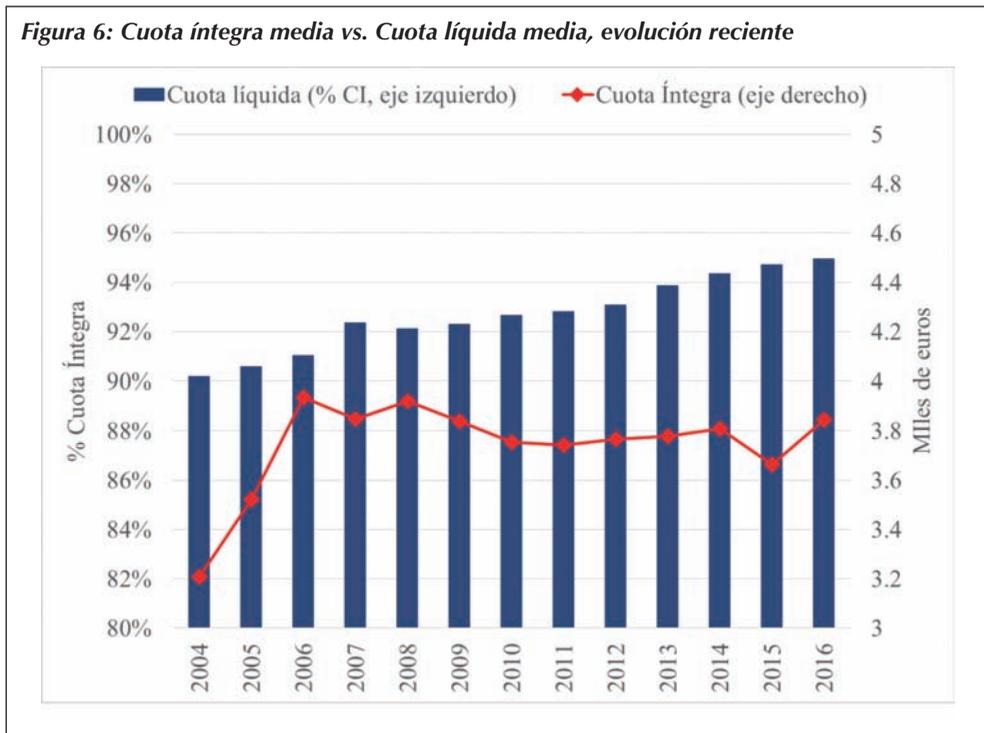
Descomposición de los gastos deducibles

	Total gastos deducibles (Nº declarantes efectivos)	Cotiz. Seguridad Social (% Total decl. con gastos deduc.)	Cuotas colegiados (% Total decl. con gastos deduc.)	Descomposición de los gastos deducibles (% Total decl. con gastos deduc.)	Defensa Jurídica (% Total decl. con gastos deduc.)
2004	11.604.872	99,5%	3,6%	12,4%	0,3%
2005	12.148.971	99,5%	3,5%	12,3%	0,3%
2006	12.740.253	99,6%	3,5%	11,9%	0,2%
2007	13.351.647	99,5%	3,5%	11,9%	0,3%
2008	13.825.709	99,6%	3,7%	13,2%	0,3%
2009	13.643.283	99,5%	3,7%	14,0%	0,3%
2010	13.471.445	99,5%	4,0%	14,7%	0,4%
2011	13.463.831	99,4%	4,2%	14,9%	0,4%
2012	13.110.538	99,3%	4,3%	14,9%	0,5%
2013	12.890.332	99,3%	4,5%	14,2%	0,5%
2014	12.845.338	99,4%	4,4%	14,2%	0,5%
2015	12.850.938	99,2%	4,6%	13,8%	0,4%
2016	13.061.937	99,3%	4,7%	13,7%	0,4%

Fuente: Elaboración propia a partir de los microdatos la Agencia Tributaria

En términos de participación de las distintas partidas en las declaraciones de los contribuyentes, podríamos computar el porcentaje de individuos que declaran rendimientos no nulos en cada una de las categorías relativas a los Rendimientos del Trabajo. Con este objetivo, la Tabla 14 presenta dos paneles referidos a la descomposición de los Rendimientos íntegros del Trabajo (superior) y los gastos deducibles (inferior). La principal conclusión que obtenemos, otra vez, es que las categorías principales para los agregados de referencia serían los rendimientos dinerarios y las cotizaciones a la Seguridad Social, respectivamente. A continuación, para los ingresos íntegros, aparecerían los rendimientos en especie y las contribuciones a los planes de pensiones, si bien estos han perdido presencia en los años de recesión económica. Para los gastos deducibles, las cuotas a los sindicatos está presente en el 10% de las declaraciones analizadas mientras las cuotas a colegios profesionales se sitúa en valores en torno al 5%. Al contrario, existen otras partidas con valores próximos a cero, indicando que modificaciones en su tratamiento fiscal tendrían un impacto limitado y muy localizado.

Figura 6: Cuota íntegra media vs. Cuota líquida media, evolución reciente



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Dentro de las distintas etapas de la declaración de IRPF, el siguiente paso sería detenerse en el análisis de la conversión de las partidas descritas hasta ahora en cuotas. Para ello, presentamos en la Figura 6 y, finalmente, las cuotas íntegras y líquidas estimadas. Se observa en ella que si bien ya antes de aplicarse la Ley 35/2006 (que sobrevive en gran parte hasta nuestros días) ya se obtenía una similitud importante entre la cuota íntegra y la líquida. No obstante, desde entonces se aprecia una tendencia consistente en una reducción de esta brecha entre las cuotas, al tiempo que mantiene los niveles de cuota íntegra previos.

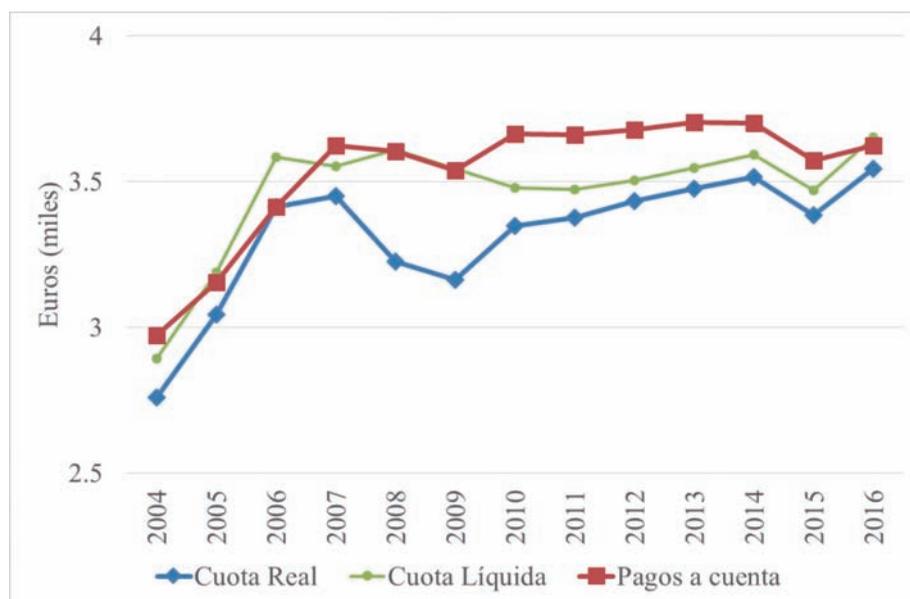
Otra parte relevante del proceso liquidador del IRPF es el establecimiento de las Retenciones correspondientes en el momento exacto de obtención de los rendimientos. Nuestros datos permiten analizar si este proceso está realmente ajustado a las cantidades finalmente previstas tras la culminación de este proceso. Con este objetivo en mente, la Figura 7 presenta dos paneles donde, primero, se compara la evolución temporal de la Cuota real media, la cuota líquida media frente a las Retenciones medias practicadas en cada ejercicio¹¹⁷. Se aprecia en el gráfico como las éstas últimas se ajustan más a las cuotas líquidas, dejando ya todas las deducciones existentes a partir de ahí fuera de los cálculos realizados “ex ante” para la determinación de los porcentajes a aplicar. El segundo panel desglosa las Retenciones practicadas según fuente de Renta. La conclusión clara en este caso es cómo la mayor parte de las retenciones practicadas provienen de las Rentas del Trabajo. La segunda posición, a una distancia considerable, la ocuparía los Rendimientos de Actividades Económicas.

Estos resultados están detrás de los resultados mostrados en la Figura 8, donde presentamos el porcentaje de declaraciones con una cuota diferencial positiva (negativa) y los importes promedios obtenidos en cada caso para cada ejercicio económico. De esta forma, podemos observar que un 75-80% de las declaraciones resultan positivas (en línea con lo comentado para la figura 7) y, además, los importes promedios son mayores cuando las declaraciones positivas.

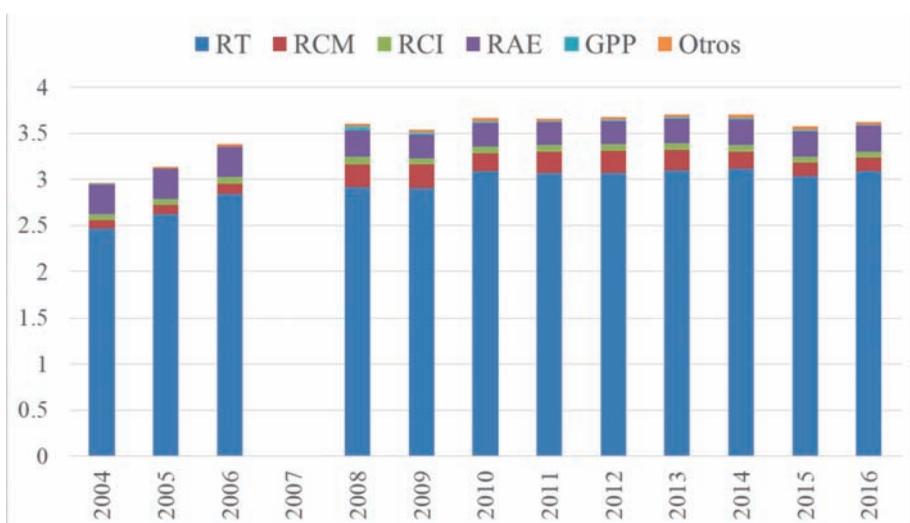
(117) Como se destaca en Pérez et al. (2016), “El concepto de cuota real no existe en el impreso de la declaración, pero se crea para incluir el efecto de la deducción por maternidad, deducción por nacimiento o adopción de hijos, deducción por cada descendiente y/o ascendiente con discapacidad a cargo y deducción por familia numerosa general o especial, ya que en el impreso se restan con los pagos a cuenta, después de la cuota diferencial.”

Figura 7: Cuota real vs. Retenciones, evolución reciente

Panel A: Cuotas líquida y real versus Total Retenciones (promedios)

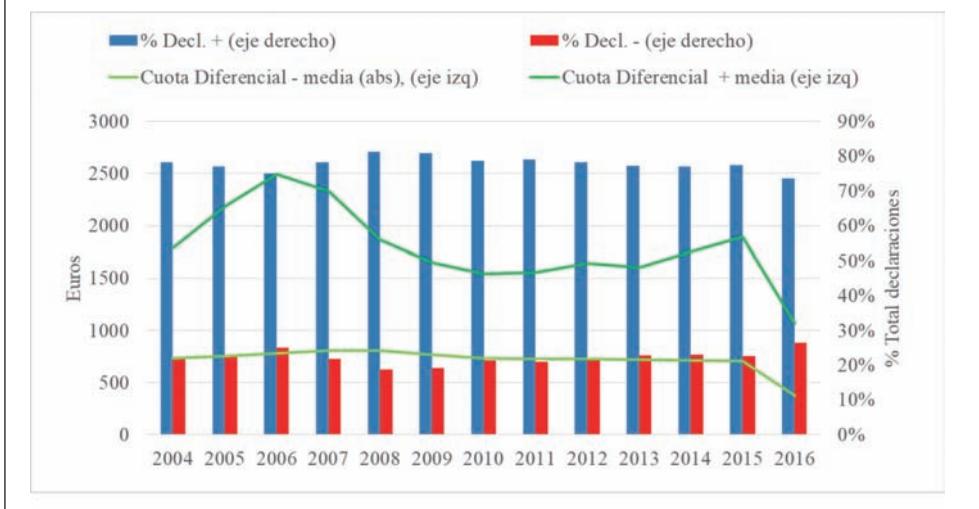


Panel B: Desglose del Total de Retenciones (promedio)



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Figura 8: Declaraciones con cuota diferencial positiva/negativa, evolución reciente



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

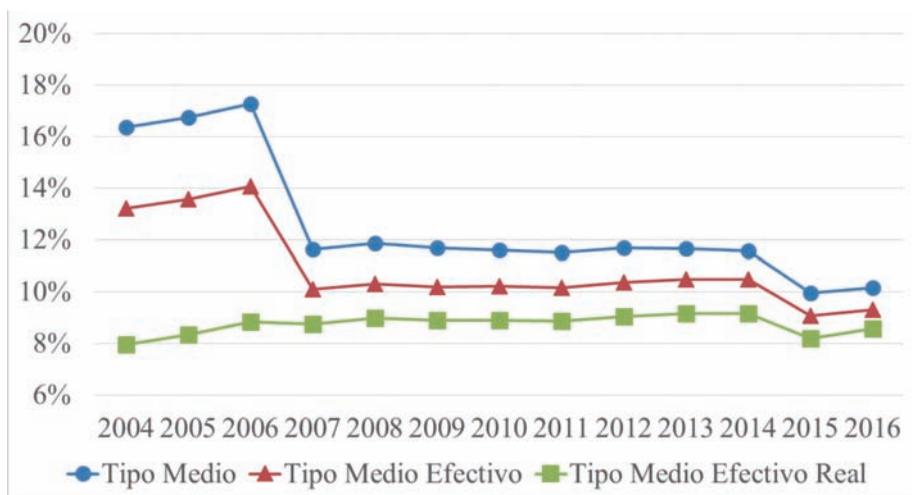
Combinando los dos elementos descritos hasta ahora (bases y cuotas), podemos calcular tipos medios que nos informen acerca del impacto promedio que tiene el sistema tributario sobre los rendimientos generados por cada uno de los contribuyentes. Así, nos concentramos en tres medidas que se usan regularmente en el área:

- Tipo Medio (TM): Definido como el ratio entre la cuota íntegra y la base liquidable.
- Tipo Medio Efectivo (TME): Definido como el ratio entre la cuota líquida y la base liquidable.
- Tipo Medio Efectivo Real (TMER): Definido como el ratio entre la cuota líquida y la Renta del Periodo.

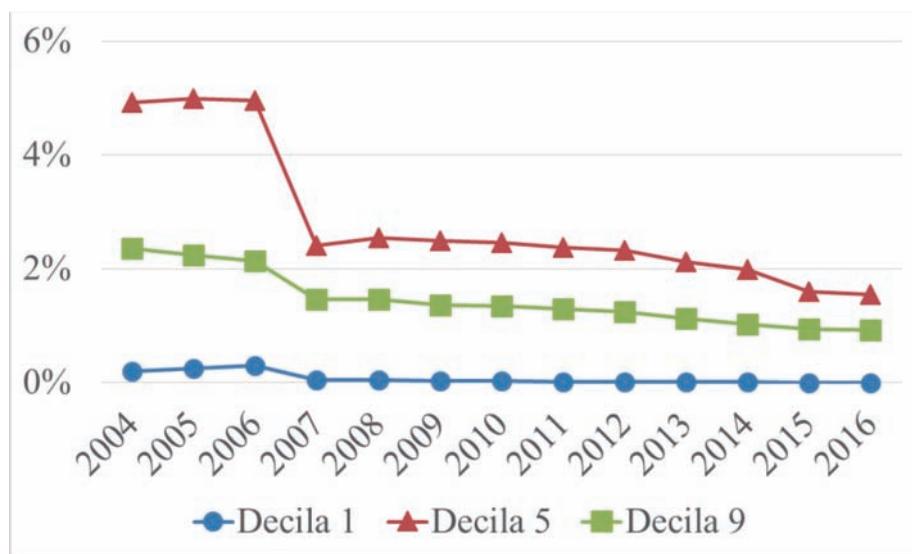
El primero de ellos nos informa sobre la proporción de la base liquidable que se debe pagar como cuota dentro del impuesto. Por tanto, nos ilustra sobre el esfuerzo promedio que la estructura de tipos exige al contribuyente, una vez determinada y ajustada su capacidad de pago. El segundo de ellos aproxima mejor el pago finalmente realizado por el contribuyente, lo que nos ayuda a conocer la relevancia de las deducciones de la cuota íntegra existentes. Finalmente, el tercero modifica el denominador inicial para partir no ya de la base liquidable sino del montante de rendimientos inicial computado (los íntegros).

Figura 9: Comparativa de Tipos medios, evolución reciente

Panel A: Niveles medios



Panel B: Diferencias entre tipos nominales y efectivos, según decilas



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Así, obtenemos la Figura 9 donde se observa la evolución reciente de ellos. Todos los tipos agregados comparten tendencia, que destaca principalmente por la estabilidad a lo largo del periodo. Además, se observa una diferencia cuantitativa de unos 2-3 pp entre ellos.

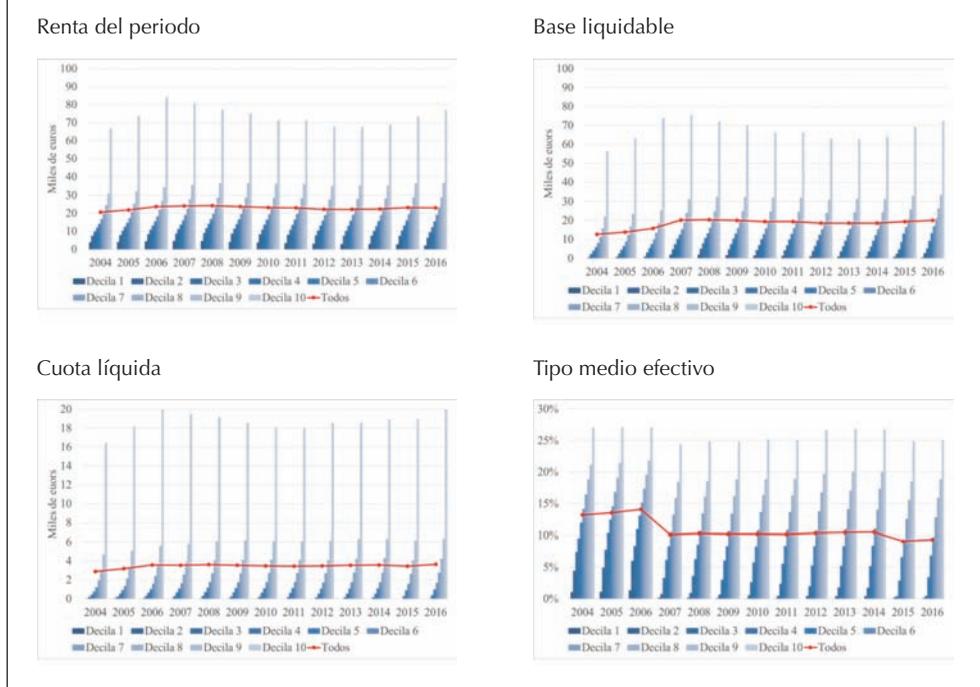
El análisis realizado hasta ahora, aunque necesario, obvia una cuestión que no escapará al lector; la importancia de ir más allá de los valores promedios, dada la progresividad presente en el diseño del IRPF español. Por este motivo, a modo de preámbulo, presentamos en el segundo panel de esta figura, la diferencia entre los tipos medios y los tipos medios efectivos para tres decilas diferentes (1^a, 5^a y 9^a) que se sitúan en la parte baja, central y superior de la distribución, respectivamente. Se observa que esta diferencia es mayor para la parte central de la distribución, indicando que son los que aplican mayores deducciones de la Cuota Íntegra.

Para continuar con este enfoque diferenciado según decilas, a continuación, presentamos la Figura 10 donde revisitamos –por decilas de renta¹¹⁸– algunos de los indicados mostrados anteriormente. En concreto, presentamos la Renta del Periodo, la base liquidable, la cuota líquida y el Tipo Medio Efectivo.

La primera conclusión –general– es la significativa diferencia existente para las decilas extremos con las centrales y, en particular, de la última decila –de los contribuyentes que declaran más renta– con el resto. Esto empuja el nivel promedio agregado hacia una posición medio alta –a la altura del decil 6– de los valores específicos obtenidos para cada una. La segunda conclusión es la similitud cualitativa de los perfiles obtenidos para todos los indicadores. Dado que, al fin y al cabo, ilustran sobre las tres fases de la declaración previamente comentadas (bases, cuotas y tipos) podemos concluir que el diseño impositivo consigue adaptar el esfuerzo solicitado a la capacidad de pago de los contribuyentes, lo que habla positivamente de su nivel de progresividad y redistribución, como queda patente en las estimaciones realizadas por la literatura existente¹¹⁹.

(118) Siguiendo a Pérez et al. (2019) hemos usado como referencia la variable “Renta del Periodo”, definida como la suma del saldo neto de los rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de rentas y la base Imponible del Ahorro más las reducciones generales de los Rendimientos del Trabajo.

(119) Existen muy diversos estudios académicos e informes al respecto pero basta mencionar, a título ilustrativo, la Tabla 8 de Pérez et al. (2019) –pág. 18-.

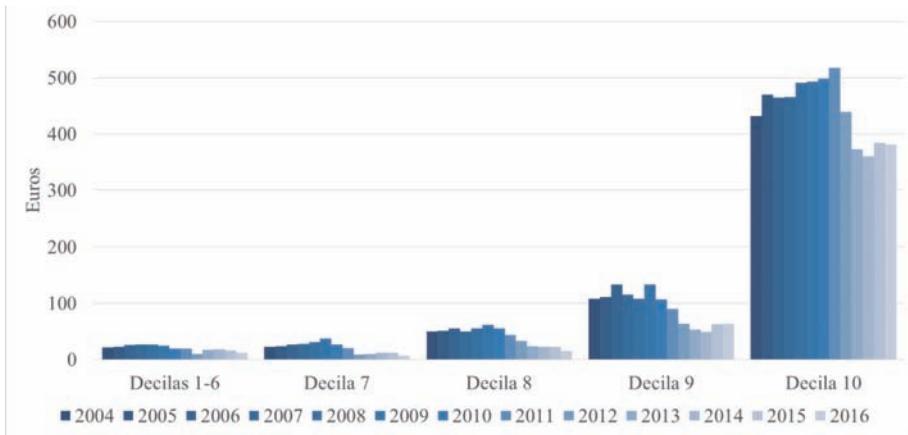
Figura 10: Comparativa de indicadores según decilas de renta, evolución reciente

Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

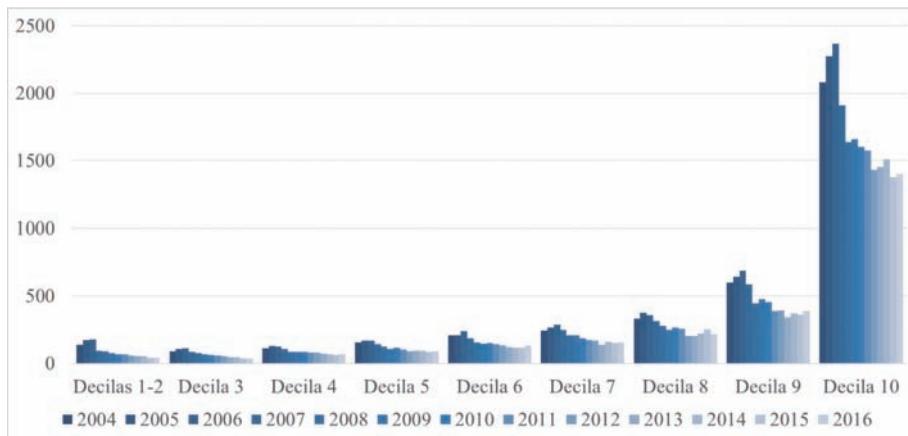
Un aspecto de interés dentro del IRPF que será analizado en capítulos posteriores de este informe es el relativo al tratamiento de los sistemas complementarios de previsión social. Al respecto, la Figura 11 intenta arrojar luz sobre la participación e intensidad de aplicación de estos beneficios en la distribución de declarantes de IRPF. Lo hace mostrando la distribución de aportaciones empresariales según decilas de renta (panel superior), lo que permite observar la concentración de este tipo de rendimientos en las decilas superiores (de la 8ª a la 10ª, con especial intensidad en esta última). También, en el panel inferior, incluimos las reducciones de la Base Imponible registradas por la aportación –personal- a sistemas de previsión social complementarios a la Seguridad Social. Puede apreciarse una tendencia creciente según decilas, similar a la del panel superior, pero que, en este caso, está más distribuida a lo largo de toda la distribución.

Figura 11: Impacto fiscal (en IRPF) de los programas de previsión social, según decilas

Panel A: Contribuciones empresariales a Programas de previsión social



Panel B: Reducciones B.I. por aportaciones a Programas de previsión social

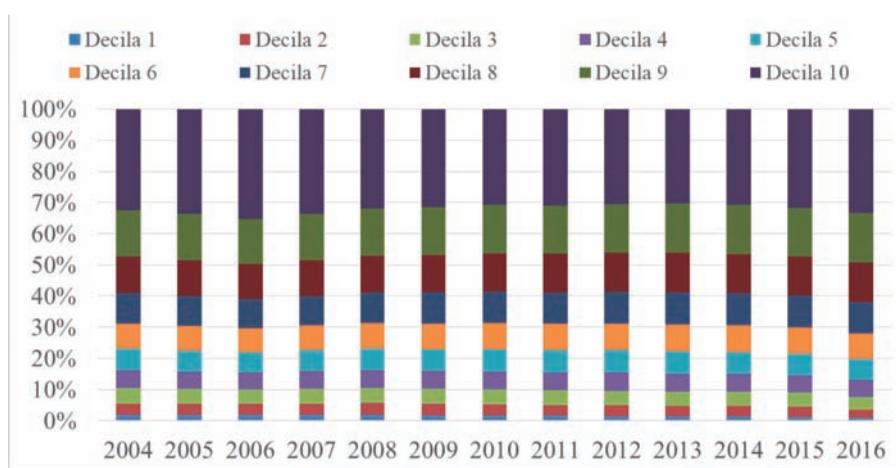


Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

Finalmente, la Figura 12 muestra la –desigual– participación de cada una de las decilas en la Renta del periodo. Se observa cómo son las decilas más ricas las que acumulan un porcentaje significativamente mayor de las rentas generadas. Así, la última decila acumula de forma sistemática durante el periodo más del 30 %, mientras que las tres más ricas acumulan aproximadamente el 50 %. Al contrario, las tres primeras decilas, acumulan sólo un 10% de la renta total generada.

Una característica del IRPF español que no podemos obviar es el hecho de estar cedido a las Comunidades Autónomas, actualmente, en un 50%¹²⁰. Además, los gobiernos regionales tienen competencias para definir su propia escala de tipos (general y/o de ahorro) y deducciones específicas no contempladas entre las de carácter estatal. Esta configuración puede propiciar que observemos discrepancias entre los indicadores analizados aquí, cuya explicación no se podría justificar de forma completa por la diferencia composición y nivel de renta de la población de cada una de ellas. Con el objetivo de arrojar luz sobre este punto, presentamos a continuación un análisis comparado a nivel regional que sintetice lo comentado hasta ahora para el total nacional.

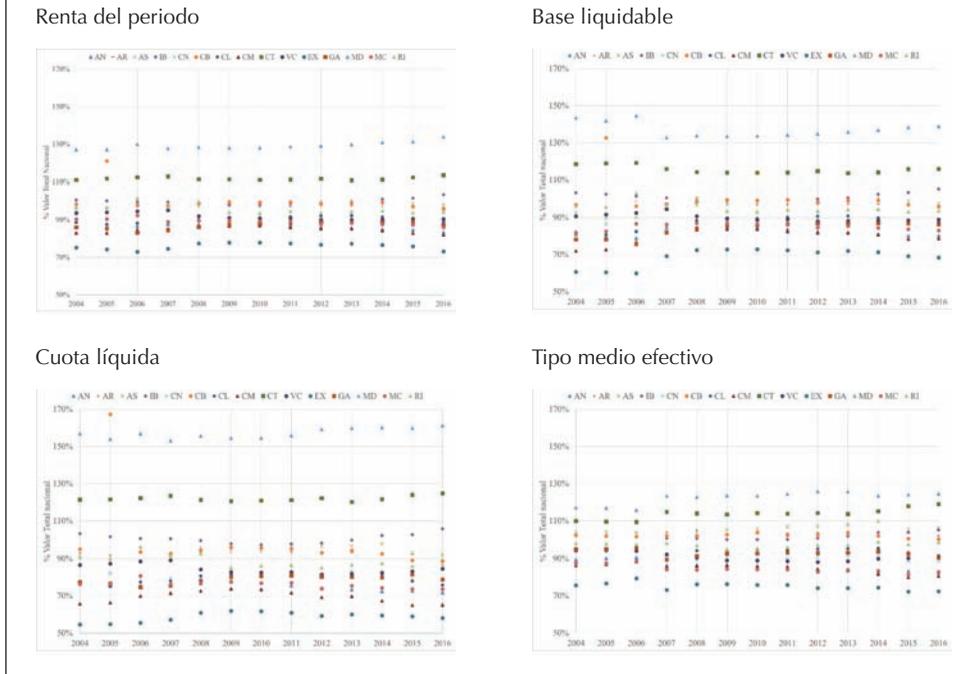
Figura 12: Participación en la Renta, según decilas, evolución reciente



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

(120) Esta cesión ha ido aumentando en términos cuantitativos y cualitativos en las últimas décadas.

Figura 13: Comparativa regional de selección de indicadores (valores promedio), evolución reciente

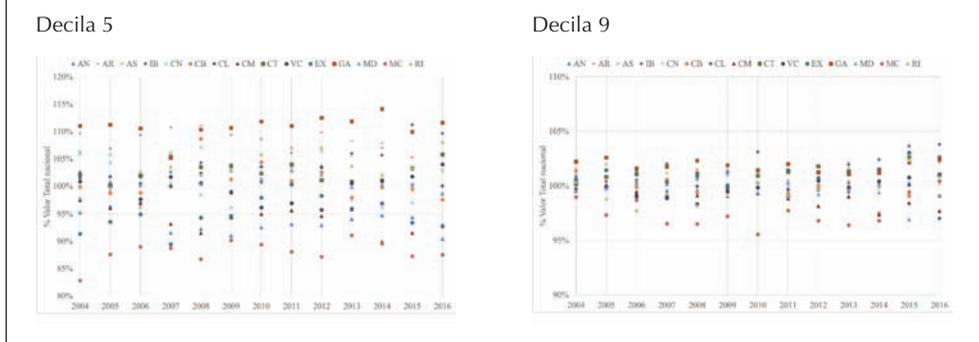


Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

(*) Andalucía=AN; Aragón=AR; Asturias=AS; Baleares=IB; Canarias=CN; Cantabria=CB; Castilla y León=CL; Castilla-La Mancha=CM; Cataluña=CT; Comunidad Valenciana=VC; Extremadura=EX; Galicia=GA; Madrid=MD; Murcia=MC; La Rioja=RI.

La Figura 13 presenta la posición relativa de cada una de las regiones con respecto al valor nacional, para una selección de indicadores. Más allá de los valores precisos interesa en este caso observar cómo el grado de dispersión entre las distintas CC.AA. aumenta o disminuye conforme consideramos indicadores generados en momentos más avanzados de la declaración de IRPF. Así, vemos como el grado de dispersión existente cuando se analiza la Renta media del periodo para cada región (+/- 30 pp, como máximo) se duplica básicamente por la existencia de dos regiones que, de forma sistemática, están por encima (Madrid) o debajo (Extremadura) de los valores nacionales. Junto a estas dos regiones, Cataluña se sitúa de forma generalizada por encima de la media nacional (unos 10 pp) mientras que el resto conformaría una distribución mucho más concentrada en torno a la media nacional. Segundo, a lo largo del periodo, conforme las re-

Figura 14: Comparativa regional de selección de Tipos medios efectivos (según decilas), evolución reciente



Fuente: elaboración propia a partir de los microdatos de la Agencia Tributaria

(*) Andalucía=AN; Aragón=AR; Asturias=AS; Baleares=IB; Canarias=CN; Cantabria=CB; Castilla y León=CL; Castilla-La Mancha=CM; Cataluña=CT; Comunidad Valenciana=VC; Extremadura=EX; Galicia=GA; Madrid=MD; Murcia=MC; La Rioja=RI.

giones disponen de más competencias o instrumentos incluidos en el diseño del impuesto (modificación del Mínimo Personal y Familiar, escalas de tipos impositivos y deducciones), se observa un ligero aumento de la dispersión interregional en los últimos ejercicios analizados.

Como ya se ha mencionado, conviene mostrar además la heterogeneidad de resultados que podría darse en función de la parte de la distribución poblacional con la que trabajemos. Así, en la Figura 14 replicamos el panel inferior derecho de la Figura 12 -en el que agregábamos toda la población analizada- pero concentrándonos en la quinta decila (lo que podríamos llamar “clase media”) y en la decila 9 (con niveles de rentas en la zona que enfrenta los tipos marginales nominales máximos). Los gráficos muestran como en la parte alta de la distribución, la dispersión regional respecto al tratamiento fiscal de los rendimientos es menor que la obtenida para el agregado y, también, para la quinta decila (panel izquierdo). De hecho, para la quinta decila observamos un tratamiento mucho más diferenciado en las distintas regiones en la última década, con una dispersión creciente que posiblemente se haya alimentado de la introducción por parte de los gobiernos regionales de nuevos elementos/instrumentos a lo largo de la liquidación del impuesto.

5. CONCLUSIONES

En este capítulo se ha realizado un análisis cuantitativo exploratorio de la evolución reciente de las principales partidas de la liquidación del IRPF español. Además, se ha situado esta realidad, la española, dentro del contexto de la Unión Europea cuya influencia es innegable.

Nuestros resultados permiten afirmar con rotundidad que las Rentas del Trabajo (más aún si agregamos los Rendimientos de Actividad Económica) constituyen el principal componente de la renta gravable por el IRPF y que, por tanto, el impacto de modificaciones en el tratamiento fiscal de estos rendimientos será muy relevante no sólo para el funcionamiento de la economía (por los desincentivos e ineficiencias que se puedan generar) sino para el bienestar de los ciudadanos que lo enfrentan.

6. REFERENCIAS

López Laborda, J., C. Marín y J. Onrubia (2018). “Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles. Tercer informe – 2015.” FEDEA, Estudios sobre la Economía Española, 2018-14, Madrid.

López López, M.T., González-Hincapié, V., Prieto-Rodríguez, M. and Sánchez-Fuentes, A. J. (2018) Existe penalización por maternidad? Mujeres y mercado laboral en España desde una perspectiva de familia. Colección Acción Familiar. Editorial Cinca, Madrid.

Onrubia, J. y Picos, F. (2012): “Diseño, contenido y aplicaciones del nuevo Panel de Declarantes de IRPF 1999-2007”, Revista de Economía Aplicada, 60: 53-87.

Onrubia, J. y Picos, F. (2013): “Desigualdad de la renta y redistribución a través del IRPF, 1999-2007”, Revista de Economía Aplicada, 63: 75-115.

Pérez, C., Villanueva, J., Molinero, I., Martín, R., L. Rodríguez de las Heras (2019), La muestra de IRPF de 2016: descripción general y principales magnitudes, Documento de trabajo 9/2019, Instituto de Estudios Fiscales.

Sánchez, V., Sánchez-Martín, A., R. and Sánchez-Fuentes, A.J. (2010)

Mercado de trabajo andaluz en 2008: situación cíclica y perspectiva en Evolución reciente de la estructura económica y financiera en Andalucía. El campo de las Artes y las Ciencias en Andalucía. Vol. 1, pág. 55-104. Catedra BBVA-DT Sur de Análisis Económico

ZEW (2018), Effective tax levels in the European Union using the Devereux/Griffith methodology - 2018 Report- project for EU Commission DG TAXUD.

SEGUNDA PARTE
CUESTIONES DE ESPECIAL INTERÉS

CAPÍTULO IV

INDEMNIZACIONES POR DESPIDO

M^a Antonia del Rio Novo

(KPMG)

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años se han venido introduciendo cambios normativos en la tributación a efectos del IRPF de las indemnizaciones abonadas por las empresas a sus trabajadores y miembros de los órganos de administración en los supuestos de finalización de la relación existente entre las partes.

Dichos cambios afectan tanto a la aplicación de la exención contenida en el artículo 7 de la LIRPF, como a la reducción por rendimiento irregular contemplada en el artículo 18 de dicho cuerpo legal y, si bien en ocasiones han servido para dotar de mayor seguridad jurídica en algunos de los aspectos más controvertidos, con carácter general, han supuesto un empeoramiento del tratamiento fiscal aplicable.

Por otra parte, cada vez es más frecuente que en el curso de un procedimiento de Inspección, la Administración Tributaria revise minuciosamente las indemnizaciones por despido satisfechas por la empresa, cuestionando, no solo la correcta aplicación de la normativa, sino la propia naturaleza del vínculo que unía al empleado con la empresa o el procedimiento llevado a cabo para poner fin a la relación entre ambas partes. Si a ello unimos la especial sensibilidad que el despido o cese suele conllevar, la complejidad de que en una misma persona puedan convivir o hayan convivido distintas relaciones (laboral ordinaria, alta dirección o mercantil), o la gran variedad de situaciones que pueden surgir (despido improcedente, desistimiento, mutuo acuerdo etc.) no es de extrañar que la tributación de este tipo de indemnizaciones sea en los últimos años una de las cuestiones más conflictivas en el marco de la Inspección general a la empresa.

Lo anterior justifica que se dedique un capítulo a repasar la fiscalidad aplicable a efectos del IRPF a este tipo de indemnizaciones, teniendo en cuenta tanto la normativa actualmente en vigor como la jurisprudencia y

doctrina, al objeto de proponer aquellas modificaciones que podrían servir para solucionar situaciones de inequidad y dotar de una mayor seguridad jurídica a esta cuestión tan relevante.

En un primer lugar se analizarán las cuestiones más controvertidas relativas a la aplicación de la exención establecida en el IRPF para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador y a continuación nos centraremos en la aplicación de la reducción por rentas irregulares a las indemnizaciones derivadas tanto de la extinción de la relación laboral como de la mercantil de los administradores y consejeros, proponiendo algunas modificaciones con el objetivo de respetar los principios de igualdad y capacidad económica y alcanzar una mayor seguridad jurídica.

2. EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES

2.1. EVOLUCIÓN NORMATIVA

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en su artículo 9 d) declaraba exentas de tributación *“Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, 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, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”*. Esta redacción se ha mantenido inalterable en los casi 30 años que ya han transcurrido desde entonces¹²¹.

Ahora bien, durante este tiempo, se han introducido cambios, algunos incluso posteriormente suprimidos, que si bien en ocasiones han contribuido a precisar los términos de la aplicación de la exención, en otras han supuesto un claro empeoramiento de la tributación de estas rentas.

La última modificación ha sido la introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre que, entre otras medidas, ha establecido que el importe de la indemnización por despido o cese exenta de tributación en el IRPF no

(121) Artículo 7 e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre y de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

podrá superar, en ningún caso, el límite de 180.000 euros¹²². Según los antecedentes de dicho cuerpo legal “...se han revisado la exención aplicable a las indemnizaciones por despido y la exención vinculada a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores de la propia empresa en la que trabajan para evitar que sea una fórmula fundamentalmente utilizada para retribuir a los trabajadores de mayor renta”. A nuestro entender, no es correcto identificar las indemnizaciones por despido como un sistema retributivo de trabajadores con rentas altas, siendo su objetivo bien distinto: paliar los efectos de la pérdida de ingresos que el despido supone para el empleado que, como consecuencia del mismo, se ve desprovisto de su principal fuente de ingresos. Más bien parecería que el efecto buscado con esta reforma es fundamentalmente recaudatorio.

Cierto es que en estos últimos años de crisis, la cuantía de algunas indemnizaciones abonadas a altos ejecutivos ha sido objeto de una gran polémica que se ha visto reflejada en los medios de comunicación, pero ello no debería servir de justificación para introducir este límite. Precisamente la polémica ha surgido con carácter general en supuestos en los que los perceptores, al ser altos cargos o administradores, como comentaremos más adelante, no pudieron beneficiarse de la exención. Por el contrario, consideramos que con la cautela originalmente establecida, consistente en aplicar la exención hasta el máximo de la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, queda cumplido el objetivo de evitar su utilización como una “fórmula para retribuir a los trabajadores de mayor renta”. En todo caso, de quererse establecer un límite adicional, que insistimos no vemos necesario, y teniendo en cuenta la función compensatoria que esta indemnización tiene para su perceptor, cabría articular un mecanismo que permitiese incrementar el límite de 180.000 euros en situaciones en las que la indemnización se fraccione, de forma similar al funcionamiento de la reducción por renta irregular que luego comentaremos.

Una modificación que fue muy bien recibida fue la equiparación de la tributación de las indemnizaciones por despido colectivo y despido objetivo

(122) Letra e) del artículo 7 redactada por el apartado uno del artículo primero 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 R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias («B.O.E.» 28 noviembre).

por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, con la tributación aplicable en caso de despido disciplinario declarado improcedente¹²³.

El principio de igualdad recogido en nuestra Constitución exige, en el ámbito tributario, que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, ya que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Por ello, no parece lógico que ante una misma situación, la pérdida del trabajo, un contribuyente se vea perjudicado en su tributación por haber sido despedido por causas económicas frente a otro contribuyente cuya empresa haya procedido a extinguir el contrato de trabajo mediante un despido disciplinario declarado improcedente, siendo el objetivo de la exención proteger al contribuyente que como consecuencia del despido, pierde su principal, y muchas veces única fuente de ingresos, no fomentar o premiar un procedimiento de despido frente a otro. Además, con esta medida se ha conseguido evitar la utilización indebida del despido disciplinario para generar un beneficio fiscal superior al que correspondería de llevarse a cabo un despido objetivo.

Ahora bien, por el mismo principio de equidad entendemos que se podría dar un paso más y equiparar la fiscalidad de las indemnizaciones por despido, con independencia de que la relación laboral que unía al empleado despedido con su empresa fuera una relación laboral común o especial de alta dirección. A este punto nos referiremos con mayor detalle en el apartado 2.3.

Por el contrario, la modificación consistente en suprimir la posibilidad de aplicar la exención a la indemnización abonada en caso de despido disciplinario en aquellos supuestos en los que la empresa reconoce la improcedencia del despido sin llevarse a cabo el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación Arbitraje y Conciliación (SMAC) –que se llevó a cabo en 2012 en el seno de la reforma laboral acaecida en dicho año¹²⁴–, ha sido en nuestra opinión negativa, ya que ha contribuido a incrementar las formalidades asociadas al despido, ralentizando el proceso y bloqueando al ci-

(123) Disposición Adicional 13 de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, de medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas.

(124) Disposición Final 11.1 de la Ley 3/2012 de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

tado organismo con situaciones en las que, habiendo alcanzado la empresa y el trabajador un acuerdo en cuanto al importe de la indemnización a abonar, no procede realizar arbitraje o mediación alguno. Así, la DGT ha dejado claro en numerosas consultas¹²⁵, la necesidad de acudir al acto de conciliación para poder aplicar la exención en estos supuestos.

Pudiera ser que la finalidad de requerir el acto de conciliación para aplicar la exención fuese asegurarse de que nos encontramos ante un verdadero despido y no ante la terminación de la relación laboral por mutuo acuerdo entre las partes, de forma que el trámite del SMAC serviría para proporcionar seguridad jurídica a la empresa y al trabajador que acudiendo al acto de conciliación, verían garantizada la aplicación de la exención con los límites establecidos en la normativa. No obstante, como comentaremos en el siguiente apartado, el día a día demuestra que la celebración del acto de conciliación no supone garantía alguna de que la Inspección no intente cuestionar la realidad del despido efectuado calificándolo de resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, con la consiguiente pérdida de la exención.

2.2. PROBLEMÁTICA DE LAS INDEMNIZACIONES PACTADAS

El Estatuto de los Trabajadores enumera hasta trece causas de finalización de la relación laboral, varias de las cuales generan al trabajador el derecho a percibir una indemnización de carácter obligatorio, que, según lo comentado en el apartado anterior, quedaría exenta de tributación en el IRPF con los requisitos y límites establecidos por la normativa. Entre dichas causas se encuentran la extinción del contrato por causas objetivas y el despido disciplinario, en las que nos vamos a centrar en este apartado por ser aquellos supuestos que están generando mayor controversia a efectos de lo que nos ocupa.

(125) CV, de 18 de enero de 2019. *“La redacción del artículo 7 e) de la LIRPF, anteriormente en vigor, fue establecida por el apartado uno de la de la disposición final undécima de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio de 2012), redacción que se introdujo con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, suprimió el párrafo segundo de la anterior redacción, el cual se refería a la exención de las indemnizaciones por despido cuando el contrato de trabajo se extinguía con anterioridad al acto de conciliación. Por lo que para declarar la exención de las indemnizaciones por despido será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.”*

El despido disciplinario permite a la empresa poner fin a la relación laboral en caso de incumplimiento grave y culpable del trabajador por alguno de los motivos tasados en la norma¹²⁶, no generándose derecho a percibir indemnización alguna por parte del trabajador, salvo que el despido se califique como improcedente, en cuyo caso la empresa podrá optar entre readmitir al trabajador o abonarle una indemnización que con carácter general será de treinta y tres días de salario por año de servicio, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades (esta opción puede corresponder al trabajador en determinados supuestos)

La extinción del contrato por causas objetivas¹²⁷ entre las que se encuentran las causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, la falta de adaptación a las modificaciones del puesto de trabajo o las faltas de asistencia, aun justificadas si alcanzan un determinado porcentaje, genera en todo caso en el empleado el derecho a percibir una indemnización equivalente a 20 días de salario por año de servicio con un máximo de 12 mensualidades, salvo en el supuesto de que el despido sea considerado improcedente, en cuyo caso la indemnización será la comentada en el apartado anterior.

Si abandonamos el plano teórico y nos fijamos en la realidad del día a día, muchas son las causas por las que una empresa puede decidir prescindir de los servicios de un empleado, pudiendo no encuadrarse estrictamente en ninguno de los supuestos contemplados tanto en el caso de despido disciplinario como de despido por causas objetivas.

(126) Artículo 54 Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores: *“Despido disciplinario: 1. El contrato de trabajo podrá extinguirse por decisión del empresario, mediante despido basado en un incumplimiento grave y culpable del trabajador. 2. Se considerarán incumplimientos contractuales: a) Las faltas repetidas e injustificadas de asistencia o puntualidad al trabajo. b) La indisciplina o desobediencia en el trabajo. c) Las ofensas verbales o físicas al empresario o a las personas que trabajan en la empresa o a los familiares que convivan con ellos. d) La transgresión de la buena fe contractual, así como el abuso de confianza en el desempeño del trabajo. e) La disminución continuada y voluntaria en el rendimiento de trabajo normal o pactado. f) La embriaguez habitual o toxicomanía si repercuten negativamente en el trabajo. g) El acoso por razón de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual y el acoso sexual o por razón de sexo al empresario o a las personas que trabajan en la empresa.”*

(127) Artículo 52 Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Así, en ocasiones, el avance de la tecnología puede suponer que determinados trabajos se puedan prestar por profesionales menos cualificados. Otras veces la relación entre el empleado y sus superiores o compañeros puede influir negativamente en la marcha de un departamento sin que ello implique una falta grave de indisciplina, por no mencionar la dificultad con la que muchas veces la empresa se encuentra a la hora de poder acreditar la causa del despido. Todas estas situaciones implican que en muchas ocasiones, la empresa no tenga seguridad de que el despido vaya a prosperar, máxime teniendo en cuenta que, en caso de duda, nuestros Tribunales favorecerán al trabajador, lo que le lleva a la empresa a intentar llegar a un acuerdo con el empleado respecto a la cuantía de la indemnización, acuerdo que éste también pueda estar legítimamente interesado en alcanzar, bien por los mismos motivos de inseguridad respecto al resultado del posible litigio, por preferir una salida “pacífica”, o simplemente por su deseo de abandonar la empresa.

Pues bien, en aquellas ocasiones en que la empresa y el trabajador acuerdan una indemnización inferior a la establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, la Inspección está entendiendo que se trata de extinciones de trabajo por mutuo acuerdo entre las partes, lo que implica la pérdida de la exención, bajo el argumento principal de que la aceptación por el trabajador de una indemnización inferior revela la existencia de un acuerdo o pacto para finalizar la relación. La actuación de la Inspección es especialmente beligerante en aquellos supuestos en los que el empleado en cuestión ha sobrepasado determinada edad, lo que le permite acceder a la jubilación en un periodo breve. Ante estas situaciones, de poco le sirve a la empresa poder probar que se ha llevado a cabo el despido en base al procedimiento establecido, incluyendo la comparecencia ante el Servicio de Mediación Arbitraje y Conciliación.

Además de la referida edad del trabajador y el abono de una indemnización inferior a la establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, la Inspección ha considerado la falta de motivación de la carta de despido, la aceptación del trabajador del mismo en el acto de conciliación, la coordinación del proceso de despido o la elección por la empresa de la opción de indemnizar al trabajador en lugar de readmitirle, como indicios claros de no tratarse de un despido sino de una resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, obviando que en la mayoría de los despidos disciplinarios se reproducen estas últimas circunstancias.

Esta interpretación realizada por la Inspección ha sido en ocasiones avallada por la Audiencia Nacional, entre otras en las Sentencias de 11 de octubre de 2016, 4 de octubre de 2017 y de 6 de febrero de 2019¹²⁸, donde la Audiencia argumenta que es indiferente que el importe de la indemnización encubra un pacto de extinción voluntaria, o en su caso, sea la consecuencia de evitar el riesgo procesal que supondría la declaración del despido como improcedente en sede judicial, ya que en ambos casos la indemnización sería el resultado final de un pacto, por lo que no estaría exenta de tributar por IRPF. Es importante destacar que se trata mayoritariamente de supuestos en los que la indemnización se calculó en relación con la cuantía que el empleado iba a dejar de percibir como consecuencia del despido hasta la fecha de su jubilación, lo que lleva a la Audiencia a argumentar la existencia de un beneficio económico mutuo, para la empresa que abona indemnizaciones inferiores a las correspondientes, y para el trabajador que mantiene su nivel de ingresos.

(128) Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 6 Feb. 2019, Rec. 329/2016: "... de manera que, por otro lado, la empresa obtiene el beneficio de extinguir la relación laboral con un coste menor al del despido improcedente y así mismo inferior a lo que hubiera tenido que pagar al empleado hasta su jubilación (así se explica en uno de los cuadros de la liquidación). De otro lado, los empleados despedidos no pierden ingresos pese a dejar de trabajar, efecto al que no es ajena la exención fiscal de la indemnización percibida. Y, en fin, también se constata que con carácter general a mayor edad del trabajador despedido se percibe una menor indemnización en relación con su salario -con alguna excepción-, lo que coadyuva también a concluir que se busca enlazar el desempleo con la jubilación, para ajustar luego la indemnización por despido para evitar la merma de percepciones del trabajador. Si esta convención entre empresa y trabajadores sobre el importe de la indemnización a percibir responde a un pacto de extinción voluntaria de la relación laboral con indemnización pactada o si, por el contrario, es fruto de un despido procedente en el que únicamente se ha reconocido el carácter improcedente para poder pactar una indemnización que evite el riesgo procesal de que el despido fuese declarado improcedente en un eventual proceso laboral, no altera las cosas. En el primer caso estamos en presencia de pacto extintivo de la relación laboral cuya indemnización convenida no está cubierta por la exención tributaria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Si, por el contrario, se acepta la tesis de la empresa de que concurrían causas de despido procedente, pero que para evitar el "riesgo procesal" se aceptó reconocer su improcedencia a cambio de pagar unas cantidades menores de las que pudiera tener que satisfacer la empresa si el despido llegase a ser declarado improcedente, entonces la indemnización satisfecha es también una indemnización que no correspondía a los trabajadores despedidos, sino producto de un pacto que, por más que la demandante trate de escindir, alcanza no sólo a la indemnización sino también al propio despido."

Por tanto, en aquellos casos en que una empresa esté considerando prescindir de los servicios de un trabajador con edad cercana a la jubilación, habrá de tener presente la probabilidad alta de que, en una eventual Inspección, la realidad del despido sea cuestionada por parte de la Administración, especialmente si la indemnización abonada no se corresponde con la establecida en el Estatuto de los Trabajadores pese a que el citado cuerpo legal fija únicamente la indemnización máxima de carácter obligatorio, no una indemnización mínima ni máxima, teniendo siempre la empresa y el trabajador el derecho a pactar una cantidad distinta, inferior o superior, sin desvirtuar por ello la existencia de un despido.

Como hemos comentado, creemos que lo anterior no se corresponde con la realidad a la que se enfrentan las empresas y sus trabajadores, que en muchas ocasiones, ante la necesidad de la empresa de poner fin a la relación laboral, llegan a un acuerdo respecto a la indemnización. Acuerdo que, por poder beneficiar a ambas partes, a la empresa por suponer el pago de una cuantía inferior a aquella a la que pudiera ser condenada en caso de llegarse a los Tribunales y al empleado por evitarse la experiencia traumática del litigio y la posibilidad de no ser indemnizado, no desvirtúa el hecho de que se trata de un despido y no de un acuerdo entre partes.

No negamos que este tipo de situaciones puede darse con más frecuencia entre empleados cercanos a la edad de jubilación, en las que, queriendo la empresa unilateralmente poner fin a la relación laboral que le une con el empleado, éste es más proclive a aceptar el pago de una indemnización inferior a la que le correspondería precisamente por la cercanía de su jubilación, pero en todo caso se trataría de la resolución de la relación laboral por decisión unilateral de la empresa, aun cuando pudiera traer causa en el deseo de la empresa de rejuvenecer la plantilla o reducir sus costes y el empleado aceptase una indemnización inferior a la establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores.

2.4. ALTA DIRECCIÓN

Junto con la recalificación de los despidos como resoluciones de mutuo acuerdo, la otra gran cuestión a la que se enfrentan las empresas ante una Inspección, es la tributación de las indemnizaciones por despido cuando el empleado que las percibe es un directivo de la compañía. Ello se debe fundamentalmente a dos motivos:

- La interpretación, hasta hace poco no cuestionada, de que las indemnizaciones establecidas 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, para el supuesto de despido o cese están íntegramente sujetas a tributación en el IRPF al ser dichas cantidades de aplicación únicamente a falta de pacto¹²⁹.
- La interpretación extensiva que la Inspección hace del término alto cargo, englobando en muchas ocasiones a directivos de régimen común, que por tanto estarían sujetos al Estatuto de los Trabajadores y no al Real Decreto 1382/1985.

Respecto a la primera cuestión, volviendo la vista atrás, hay que recordar que en un principio se consideró aplicable la exención contenida en la Ley del IRPF a las indemnizaciones percibidas por el personal de alta dirección en caso de despido o cese, hasta los límites establecidos en el citado Real Decreto: 7 días por año en caso de desistimiento y 20 días por año en caso de despido disciplinario improcedente. No obstante, a raíz de una Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995, se venía considerando tanto por la Administración como por los Tribunales, que las indemnizaciones por despido abonadas a este colectivo debían estar íntegramente sujetas al IRPF por no tener carácter obligatorio, al ser aplicables únicamente en defecto de pacto.

El panorama cambió con la Sentencia la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 que, a efectos laborales, entiende que la in-

(129) El artículo 11 del Real Decreto 1382/1985 establece: *“El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades. En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del período incumplido. 2. El contrato podrá extinguirse por decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, en la forma y con los efectos establecidos en el artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores; respecto a las indemnizaciones, en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades.*

demnización de siete días por año de servicio establecida para el supuesto de extinción de la relación laboral por desistimiento de la empresa, ha de considerarse como una indemnización mínima obligatoria. Ello motivó que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional¹³⁰ considerase aplicable la exención del artículo 7e) de la LIRPF a la indemnización de siete días abonada a un alto directivo en un supuesto de desistimiento, el fallo de la Audiencia fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal Supremo y el Alto Tribunal recientemente ha confirmado el fallo de la Audiencia en su Sentencia 1528/2019 de 5 de noviembre, declarando que la indemnización prevista para casos de cese por desistimiento de 7 días de salario por año de servicio con un máximo de 6 mensualidades ha de considerarse exenta de IRPF.

Entendemos que los mismos criterios se deberían aplicar en el supuesto de despido improcedente de personal con relación laboral de carácter especial de alta dirección. Es más, sería deseable que la tributación de las indemnizaciones del personal de alta dirección se equiparase a todos los efectos con las percibidas por los empleados sujetos al régimen general por los siguientes motivos:

- i) El primero, de naturaleza finalista, porque el objetivo de esta exención, como se ha venido comentando, no es otro que proteger al trabajador que, como consecuencia del despido, se ve privado de sus ingresos, y ello ocurre con independencia de que se trate de un empleado con una relación laboral ordinaria o de un directivo con una relación de alta dirección.
- ii) El segundo porque, si el motivo de dejar fuera del ámbito de la exención a los altos cargos era impedir que, en supuestos de indemnizaciones desorbitadas, el contribuyente se escapase de contribuir a las arcas del Estado, sin que dicha “elusión” quedase justificada por la finalidad de proteger al empleado que pierde su fuente de ingresos, con la introducción por la antes citada Ley 26/2014, de 27 del límite de 180.000 euros, esta cautela perdería su razón de ser.

(130) Sentencia 114/2017 de 8 de marzo de 2017.

- iii) En tercer lugar cabe señalar como contrarios a los principios de igualdad y capacidad contributiva que la indemnización que perciba un alto cargo ante un hipotético despido objetivo quede exenta de tributación, ya que estaríamos ante un supuesto que, al no estar regulado expresamente en el citado texto legal, se regiría por lo dispuesto en el Estatuto de los Trabajadores, y dicho beneficio no se aplique en caso de desistimiento o despido improcedente. Esta situación genera precisamente el efecto contrario al buscado con la anteriormente alabada reforma de 2009, consistente en aplicar a la indemnización que recibe un empleado el mismo tratamiento fiscal, con independencia de que se trate de un despido objetivo o improcedente.
- iv) Finalmente, porque, ello serviría para pacificar la controversia existente actualmente a la hora de calificar como alta dirección la relación laboral entre un directivo y su empresa.

En este sentido, como hemos comentado, la Inspección está llevando a cabo una interpretación muy extensiva del término alto cargo, lo que le conduce en muchas ocasiones a la conclusión de que todo directivo de una empresa es un alto cargo y, en consecuencia, cualquier indemnización abonada a un directivo por su despido o cese queda íntegramente sujeta al IRPF, cuando la realidad es precisamente que el alto cargo es la excepción y el directivo de régimen común lo habitual.

Así, de conformidad con lo que establece el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, se considera personal de alta dirección a *“aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad”*.

En virtud de lo establecido por tanto en dicho artículo, sólo cabrá otorgársele la condición de alto directivo a aquel trabajador en el que concurren de manera simultánea los siguientes requisitos:

1. Ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa y referidos a sus objetivos generales.
2. Que actúe con autonomía y plena responsabilidad, es decir con un amplio margen de independencia sólo limitada por los criterios e ins-

trucciones directas emanadas de los órganos superiores de gobierno y administración de la empresa o de la persona en la que residan estas potestades (esto es, del órgano de administración de la empresa o de la persona en quien dicho órgano haya delegado sus facultades).

En este sentido, la doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo¹³¹, ha venido señalando como criterios que deben concurrir para poder calificar una relación laboral como especial de alta dirección, los siguientes:

- a) *Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas «además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad.*
- b) *Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial que es propio de las de alta dirección y que explícitamente figura en el mencionado art. 1.2 Real Decreto 1382/1985, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma.*
- c) *No cabe confundir el ejercicio de determinadas funciones directivas por algunos trabajadores -fenómeno de delegación de poder siempre presente en las organizaciones dotadas de cierta complejidad y que “lejos de afectar a los objetivos generales de la empresa..., se limitan al ámbito de un servicio técnico claramente instrumental respecto a la finalidad fundamental de ésta”- con la alta dirección que delimita el art. 1.2 Real Decreto 1382/1985 en relación con el art. 2.1 a) ET, «en concepto legal, que, en la medida en que lleva la aplicación de un régimen jurídico especial en el que se limita de forma importante la protección que el ordenamiento otorga a los trabajadores, no puede ser objeto de una interpretación extensiva”.*

(131) Entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2015.

Así, en lo que respecta a la calificación de una relación como laboral especial de alta dirección, resulta esencial tener en cuenta que nuestros Tribunales del Orden Social concluyen de manera reiterada que el concepto de alta dirección debe ser interpretado de manera restrictiva. El alto cargo es la excepción a la regla general del trabajador común y por ello su calificación ha de ser interpretada restrictivamente, existiendo una presunción *iuris tantum* a favor del trabajador común u ordinario, aunque tenga el carácter de ejecutivo cualificado.

Sin embargo, en el marco de las actuaciones inspectoras, viene siendo habitual que la Inspección recalifique relaciones laborales de índole ordinario, como relaciones de carácter especial de alta dirección, utilizando para ello indicios poco concluyentes, como pueden ser el nivel salarial del directivo, o la existencia de poderes de representación específicos a su ámbito de actuación y no generales, convirtiendo así la generalidad, el directivo de régimen común, en la excepción, el alto directivo. Ello es especialmente llamativo cuando la entidad inspeccionada es una filial de un Grupo multinacional y la Inspección considera a todo director de área como alto cargo, ya que en estos supuestos, hasta podría ser cuestionable que el máximo ejecutivo de la filial tuviese la consideración de alto cargo, puesto que incluso él suele quedar sometido a las directrices de su superior directo en la empresa matriz, debiendo obtener aprobación para llevar a cabo casi cualquier acto de gestión o disposición.

Esta controversia quedaría eliminada si, como hemos indicado anteriormente, se equiparase la tributación de las indemnizaciones por desistimiento o despido del personal de alta dirección a la del resto de empleados por cuenta ajena. Además, esta medida también contribuiría a solucionar los problemas de índole práctico que se presentan en los casos de promoción de un empleado de régimen común a alto directivo, donde, en función de la actual interpretación, solo quedaría exenta de tributación la indemnización correspondiente al periodo en que ha existido una relación de carácter ordinario, generándose la dificultad de determinar qué salario debe considerarse a la hora de calcular la exención correspondiente al periodo previo a la promoción, en el que existió una relación laboral común.

Finalmente comentar que en este apartado no se aborda la problemática de las indemnizaciones abonadas por las empresas a los miembros de los órganos de administración en los supuestos de cese ya que la fiscalidad de

los mismos, por su complejidad, es objeto de un capítulo independiente, si bien sí se hará una mención al hablar de la aplicación de la reducción por renta irregular en el apartado tercero.

2.4. CONTRATOS TEMPORALES

La finalización de un contrato temporal por expiración del tiempo convenido o la realización de la obra o servicio objeto del contrato genera a favor del trabajador el derecho a percibir una indemnización de doce días de salario por cada año de servicio, según lo dispuesto en el artículo 49.1 del Estatuto de los Trabajadores.

Al margen de la polémica respecto al importe de la indemnización generada por la conocida como Doctrina Diego Porrás del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea respecto a si dicha cuantía debería quedar fijada en 20 días de salario, su tratamiento fiscal tampoco está exento de controversia. Así, la DGT, en CV-1167 de 2016, entiende que estas indemnizaciones están sujetas en su totalidad al IPRPF, no siendo de aplicación la exención que nos ocupa. Por el contrario, la Audiencia Nacional¹³² ha entendido que estas indemnizaciones están exentas de tributación

Entendemos que el criterio que debería de prevalecer es el reflejado en la citada Sentencia de la Audiencia, ya que se trata de una indemnización establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el supuesto de cese por expiración del tiempo convenido o la realización de la obra o servicio objeto del contrato. Por ello sería conveniente que la DGT adaptase su criterio en este sentido.

(132) La Sentencia de 20 de noviembre de 2013 establece: *“La indemnización controvertida surge “ex lege” tanto en el caso de la extinción por finalización del contrato de obra o servicio, o expiración del término convenido, al igual que sucede con la extinción del contrato en el caso de despido, y en todos los casos la extinción va acompañada de una indemnización que es obligatoria (siempre que el despido sea improcedente (artículo 56 del ET)). En ambos casos la indemnización es obligatoria, y en ambos casos se produce la extinción del contrato, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 del ET. No existe aparentemente ninguna diferencia entre uno y otro supuesto, y la indemnización tiene en todos los casos una naturaleza indemnizatoria o reparadora como consecuencia de la pérdida del contrato, o su no renovación en el caso de los contratos que nos ocupan de tiempo determinado o de obra o servicio”*

3. APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR RENTA IRREGULAR

El artículo 18 de la LIRPF establece una reducción del 30% aplicable a determinados rendimientos irregulares. Como el tratamiento de la renta irregular da por sí mismo, para un capítulo de este libro, en el presente apartado nos vamos a centrar únicamente en las cuestiones que afectan a las indemnizaciones por despido o cese de los empleados, si bien también comentaremos aspectos aplicables a los administradores.

3.1. PERIODO DE GENERACIÓN

Hay que tener en cuenta que existen dos grupos de rentas del trabajo susceptibles de aplicación de esta reducción:

- i) Las rentas generadas en más de dos años.
- ii) Las rentas clasificadas por el Reglamento del IRPF como notoriamente irregulares.

Respecto a las primeras, las rentas generadas en más de dos años, tradicionalmente se consideraba que las indemnizaciones por despido se generaban durante la vigencia de la relación laboral y por tanto, si la indemnización estaba sujeta al IRPF, bien por exceder de la cuantía obligatoria o bien por tratarse de una relación laboral especial de alta dirección, resultaba aplicable la reducción por renta irregular si, entre otros requisitos, el periodo de prestación de servicios había excedido los dos años. Esta asimilación del periodo de prestación de servicios al periodo de generación de la indemnización, que había sido avalada por la propia DGT, empezó a ser cuestionada. Así, se empezó a cuestionar que, si en el momento del despido la empresa acordaba abonar una indemnización superior a la exigida por la normativa laboral, el exceso indemnizatorio no se podía entender generado durante la vigencia de la relación laboral, sino que se trataba de un acuerdo ex-novo al que llegaban la empresa y el trabajador en el momento del despido y por tanto no existía periodo de generación, lo que impedía aplicar la reducción por renta irregular, aun cuando el empleado llevase más de dos años trabajando para la empresa.

Esta situación se ha solventado con la última modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que da nueva redacción al artículo 18 de la LIRPF, estableciendo, en el propio texto legal, que el periodo de ge-

neración será equivalente al número de años de servicio: *“Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio”*.

Es importante destacar que la norma no se refiere a rendimientos derivados del despido o cese del trabajador, sino a rendimientos derivados de la *“extinción de la relación laboral”*. Como hemos comentado en el apartado anterior, el Estatuto de los Trabajadores regula hasta trece causas de extinción de la relación laboral, entre las que se encuentra, además del despido, la resolución por mutuo acuerdo de las partes. Como veremos más adelante, entre las rentas clasificadas como notoriamente irregulares por el IRPF se encuentran también las indemnizaciones satisfechas por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral¹³³.

3.2. FRACCIONAMIENTO Y RECURRENCIA

Tras la última reforma de la LIRPF, la aplicación de la reducción por renta irregular ha quedado condicionada a que el rendimiento se impute a un único periodo impositivo. Ahora bien, cuando se trate de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral, el artículo 18 de la LIRPF, permite el fraccionamiento y establece que *“En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan”*¹³⁴

(133) Artículo 12 del RIRPF: *“Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes...f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral”*

(134) A este respecto el Artículo 12 del RIRPF. *Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigesimoquinta de la Ley del Impuesto, sólo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.”*

Por tanto, en el supuesto de indemnizaciones derivadas de la extinción de la relación laboral, cabe el fraccionamiento de las mismas, pudiéndose cobrar el trabajador la indemnización en distintos periodos impositivos, sin que ello implique necesariamente la pérdida de la reducción del 30%.

Por su parte, el artículo 12 del Reglamento al regular los rendimientos notoriamente irregulares establece que no aplicará la reducción si éstos son objeto de fraccionamiento, teniéndose que imputar el rendimiento en un único período impositivo para poder beneficiarse de la reducción.

Por tanto, nos encontramos con que según lo dispuesto en el artículo 18 de la LIRPF, en caso de producirse el cese de la relación laboral por mutuo acuerdo entre empresa y trabajador, estaríamos ante uno de los supuestos en los que cabría aplicar la reducción por renta irregular a la indemnización abonada, siempre que la relación laboral hubiese tenido una duración superior a dos años. Asimismo, al tener la consideración de renta generada en más de dos años, podría ser objeto de fraccionamiento sin que ello conlleve obligatoriamente la pérdida de la reducción y le sería de aplicación el límite específico establecido para este tipo de rendimientos que veremos en el punto siguiente.

Ahora bien, de considerarse aplicable la reducción por tratarse, no de una renta generada en más de dos años, sino de una renta calificada como notoriamente irregular por el artículo 12 del RIRPF, cabría la aplicación de la reducción con independencia de la duración de la relación laboral que se extingue, si bien, en principio, el fraccionamiento impediría la aplicación de la reducción y no sería aplicable el límite específico.

Entendemos que la intención del legislador es permitir en todo caso el fraccionamiento de las indemnizaciones derivadas de la extinción de la relación laboral, con independencia de cuál sea la causa que lo motive: despido improcedente, despido objetivo, ERE, resolución por voluntad del trabajador etc., incluida la resolución por mutuo acuerdo entre empresa y trabajador, por lo que sería conveniente revisar la actual redacción de los artículos 18 de la Ley y 12 del Reglamento al objeto de aclarar esta cuestión.

Finalmente, respecto a la recurrencia, únicamente señalar que el requisito de no haber aplicado la reducción en los cinco periodos anteriores no es exigible a este tipo de rendimientos. Entendemos que, ello implica, tanto que la reducción sería aplicable a la indemnización, aun cuando el em-

pleado hubiese aplicado la reducción por renta irregular en los cinco ejercicios anteriores, como que este tipo de rendimientos no han de tenerse en cuenta a la hora de valorar la recurrencia de otros rendimientos generados en más de dos años que pudiese percibir el contribuyente.

3.3. LÍMITE DE LA REDUCCIÓN

En el supuesto de indemnizaciones por cese de la actividad laboral, la cuantía que puede beneficiarse de la reducción del 30% está sujeta a dos límites: el genérico de 300.000 euros y el específico aplicable únicamente a los rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil de los administradores, que consiste en minorar gradualmente el importe de 300.000 euros al que puede aplicarse la reducción cuando la indemnización supera los 700.000 euros, eliminando la reducción en aquellos casos en que se exceda el 1.000.000 de euros.

Así, el citado artículo 18 de la LIRPF establece: *“La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.*

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley¹³⁵, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras em-

(135) Artículo 17.2 e) de la LIRPF: *“En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:...e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.”*

presas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento”

Siendo el objetivo de la renta irregular paliar los efectos de la progresividad del Impuesto sobre rentas que se han generado durante un periodo de más de dos años o tienen carácter extraordinario, podría entenderse el establecer un límite respecto a la cuantía que anualmente puede beneficiarse de la reducción, puesto que a partir de determinado importe, sería en todo caso aplicable el tipo marginal del IRPF, máxime teniendo en cuenta que como establece la norma, este límite de 300.000 euros tiene carácter anual, por lo que en caso de fraccionamiento, sería aplicable a cada año en que se hubiese fraccionado la renta. Así lo ha entendido la DGT entre otras en Consulta de 31 de enero de 2011¹³⁶.

Más cuestionable es el límite específico establecido para los rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral o de administrador. Entendemos que con la limitación al gasto deducible que se estableció de forma conjunta a efectos del Impuesto sobre Sociedades, este límite es totalmente innecesario.

Por otra parte se plantea la duda de si, a efectos del cómputo de este límite específico, se ha de tener en cuenta el importe total de la indemnización satisfecha o, por el contrario, ha de considerarse únicamente la cuantía sujeta a tributación. Entendemos que no deben incluirse solo los rendimientos exentos, si bien sería deseable la aclaración de este extremo.

(136) CV154 de 31 de enero de 2011. “Cuando la indemnización se fraccione en dos o más períodos impositivos, quedará sometida a tributación efectiva por el Impuesto a partir del momento en que su importe acumulado supere el montante que goza de exención en virtud de lo previsto en el artículo 7.e) de la LIRPF. Una vez superada dicha magnitud, sólo podrá aplicarse la reducción del 40 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas EDL 2004/63311, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo EDL 2007/15093 (BOE del día 31), si el cociente resultante de dividir el período de generación (determinado por los años de servicios en la empresa, contados de fecha a fecha), por el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos. A estos efectos, deberán tenerse en cuenta, como períodos impositivos de fraccionamiento, todos aquellos en los que se perciba la indemnización, incluidos los ejercicios en los que la indemnización esté exenta. En cada uno de los períodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros”

Adicionalmente, la introducción de este segundo límite plantea una duda respecto a este tipo de rendimientos cuando el contribuyente que los percibe tiene la condición de administrador. Así, a la hora de establecer el periodo de generación, el artículo 18 de la LIRPF únicamente hace mención a la extinción de la relación laboral, común o especial, pero no incluye el supuesto de cese de los administradores. Lo mismo ocurre cuando la norma admite el fraccionamiento o cuando establece no aplicable el requisito de no haber obtenido rendimientos irregulares en los cinco años anteriores.

Ello nos lleva a preguntarnos si se trata de un descuido del legislador o es un olvido voluntario. En el primer caso, un descuido, habría que concluir que las indemnizaciones por cese percibidas por un administrador se entienden generadas durante la vigencia de la relación mercantil, por lo que si la relación hubiese superado los dos años, podría aplicarse la reducción por renta irregular, incluso aunque ésta fuese objeto de fraccionamiento. En el segundo caso, la no inclusión de las rentas satisfechas a los administradores al definir el periodo de generación de las indemnizaciones que puedan percibir en el supuesto de cese de la relación nos llevaría a la misma situación de incertidumbre que precisamente se quiso evitar con la modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre: si el periodo de generación en el caso de indemnizaciones por cese es equiparable a los años de servicio.

Es importante destacar la Sentencia 123/2017 de 15 de marzo de 2017 de la Audiencia Nacional que, dictada conforme a la anterior normativa, niega la equiparación del periodo de generación con los años de prestación del servicio a efectos de aplicar la reducción por renta irregular a la indemnización abonada a un administrador¹³⁷. Así las cosas, solo cabría aplicar la reducción si en el momento del nombramiento del Consejero, se

(137) *“...nada aporta o explica el recurrente sobre cuando y como se ha generado la cantidad percibida. Estamos ante una cantidad pagada a raíz de la renuncia a un cargo y fijada a tanto alzado; nada indica que se trate de retribuciones atrasadas o pendientes de percepción, que se fueron generando a lo largo de su desempeño como Consejero Delegado de la entidad. Tampoco consta que la cantidad fuera fijada o cuantificada de manera directa y proporcionada al tiempo de la permanencia en la empresa, a la duración de su cargo, o por el desempeño de lo realizado en ese tiempo. Al contrario, del expediente administrativo y más concretamente de la documental obrante en el mismo y a que antes nos referíamos, lo que se pone de manifiesto es que el importe percibido nace con el cese y por el cese. No existe traza o referencia alguna de que este-*

hubiese acordado el pago de una indemnización para el supuesto de cese, produciéndose éste transcurridos más de dos años desde la fecha de la firma del acuerdo, y siempre que su importe no se fraccionase.

Entendemos que no existe una causa que justifique ir en contra de los principios de igualdad y capacidad económica, perjudicando el tratamiento de las indemnizaciones por cese de un administrador frente al aplicable en el caso de cese de una relación laboral, por lo que debería entenderse que este tipo de rendimientos se generan durante el tiempo que se ha desempeñado el cargo de administrador, pudiendo ser aplicable la reducción del 30 % a la indemnización, aun cuando la misma fuese objeto de fraccionamiento.

Ello es así porque el objetivo de la reducción no es otro que compensar los efectos de la progresividad del Impuesto sobre rentas que tienen un periodo de generación superior a dos años, debiendo ser a estos efectos indiferente que el origen provenga del cese de un empleado con una relación laboral, común o especial o del cese de un administrador. Pero además, se estaría generando precisamente el efecto contrario al buscado con la reforma de 2014, zanjar la polémica respecto a cómo calcular el periodo de generación de este tipo de rendimientos.

Finalmente resaltar que las dificultades que en la práctica representan la determinación de la naturaleza de la relación cuando conviven la figura de empleado y administrador se verían en este punto solucionadas si se equiparase el tratamiento fiscal a efectos de aplicación de la reducción

4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE MEJORA

Como hemos venido comentando a lo largo del presente capítulo, el tratamiento en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese, tanto a efectos de la aplicación de la exención como de la reducción por renta irre-

mos ante una cantidad generada en periodos anteriores, o que se haya calculado teniendo en cuenta lo hecho o realizado como contraprestación en anteriores periodos impositivos; en definitiva no existe periodo de generación alguno.

Descartado, pues, que estemos ante una cantidad con periodo de generación imputable a dos o más ejercicios anteriores, no procede aplicar la reducción que por irregularidad contemplada el artículo 18.2.a) de la Ley 35/2006 aplicable al ejercicio de renta del año 2007.

gular, contiene algunas lagunas y genera ciertas dudas que sería deseable aclarar o corregir.

Por ello, se recogen una serie de propuestas que entendemos podrían servir para mejorar su tratamiento fiscal en aras a contribuir a los principios de igualdad, capacidad económica y seguridad jurídica recogidos en nuestro ordenamiento.

Entre estas propuestas destacamos por su importancia, la equiparación de la tributación de las indemnizaciones por despido o cese con independencia de que la relación laboral sea común o de carácter especial del personal de alta dirección, y del tratamiento a efectos de renta irregular de las indemnizaciones por cese de la relación laboral y mercantil de administradores.

Relación de propuestas

Medidas que afectan a la aplicación de la exención establecida en el artículo 7 e) de la LIRPF para la indemnización por despido o cese del trabajador:

1. Suprimir el límite de 180.000 euros respecto del importe de la indemnización que puede quedar exento de tributación en el IRPF o, en su defecto, establecer dicho límite con carácter anual para que pueda multiplicarse en los supuestos de fraccionamiento de la indemnización, de forma similar al funcionamiento del límite de 300.000 euros aplicable a la renta irregular.
2. Suprimir la necesidad de acudir al acto de conciliación ante el Servicio de Mediación Arbitraje y Conciliación para poder aplicar la exención a la indemnización abonada en caso de despido disciplinario en aquellos supuestos en los que la empresa reconoce la improcedencia del despido o, en su defecto, otorgarle carácter probatorio a la celebración de dicho acto.
3. Equiparar la tributación de las indemnizaciones por despido o cese en el supuesto de relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, con la establecida en el supuesto de relación laboral común.

Medidas que afectan a la aplicación de la reducción por rendimiento irregular establecida en el artículo 18 de la LIRPF para las indemnizaciones por cese de la relación laboral o mercantil de los administradores:

1. Aclarar la aplicación de la norma específica de fraccionamiento prevista en caso de indemnizaciones satisfechas por la extinción de la relación laboral al supuesto de resolución por mutuo acuerdo entre las partes o, en su defecto, eliminar este supuesto del listado de rendimientos notoriamente irregulares que recoge el RIRPF.
2. Eliminar el límite específico establecido para este tipo de rendimientos, consistente en minorar la cuantía del rendimiento sobre la que se puede aplicar la reducción.
3. Aclarar que la renta exenta por aplicación del artículo 7e) de la LIRPF no ha de tenerse en cuenta para calcular el límite específico para la aplicación de la citada reducción del 30%
4. Equiparar a efectos de esta reducción, el tratamiento de las indemnizaciones por cese de la relación mercantil de los administradores con el establecido para el caso de cese de la relación laboral

CAPITULO V

RENTAS POR TRABAJO EN EL EXTRANJERO

Gonzalo Fernández de Lorenzo y Abraham Díaz García

(EY)

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el mundo empresarial está inmerso en un proceso de transformación acelerada de la mano de fenómenos como la globalización, el envejecimiento de la población, la disrupción tecnológica y el incremento de la presión regulatoria.

La combinación de estos fenómenos da lugar a nuevas formas colaborativas y de trabajo, así como de relación empresa – empleado.

Lejos de quedarse al margen, la movilidad internacional de profesionales constituye desde hace décadas uno de los ejes del cambio, simultáneamente promovido como signo inequívoco de desarrollo por parte de las administraciones nacionales y sujeto a monitorización por las complejidades jurídico-fiscales que conlleva.

1.1. NUEVAS FORMAS DE MOVILIDAD INTERNACIONAL

Con carácter adicional al expatriado de larga duración, es decir, a aquel empleado que acepta una asignación internacional estable con una duración típica de unos 3 a 5 años, surgen con fuerza nuevos perfiles de movilidad que responden a la mayor diversidad del entorno empresarial así como a las posibilidades abiertas por las tecnologías de comunicación y transporte de reciente introducción. Entre estos nuevos perfiles cabe destacar:

- Cargos directivos con centro de trabajo en España y responsabilidades multipaís o regionales.
- Viajeros frecuentes (“frequent business travelers”) con desplazamientos acumulados fuera de España de entre 30 a 180 días, o más, al año.

- “Commuters” diarios y “commuters” de larga distancia asignados 3 ó 4 días a la semana a un centro en el extranjero y retornando al país del domicilio el viernes, fines de semana y vacaciones.
- Empleados transfronterizos.
- Asignaciones y localizaciones de corta duración (inferiores a 1 año) por motivos de formación, carrera o liderazgo que no están acompañadas del tradicional paquete de expatriación.
- Altos potenciales.
- Asignaciones rotativas (“global nomads”).
- Empleados que teletrabajan desde países y localizaciones en los que la organización no tiene implantación jurídica ni operativa (ie. empresas de SaaS, ciberseguridad, *cloud computing* y otras del sector IT, aunque no exclusivamente).
- Asignaciones virtuales (fenómeno en crecimiento a raíz de la reciente crisis sanitaria y la imposición de restricciones al desplazamiento).

Estas figuras van acompañadas de fórmulas de desplazamiento, trabajo y retribución novedosas con un denominador común: la liquidez de funciones y la flexibilidad en ubicaciones y dedicación.

Se incrementan así las estancias recurrentes en el extranjero ordenadas por el empleador, y percibidas como parte de la propuesta de valor profesional por parte del empleado, no sólo para prestar servicios a un determinado cliente sino para las más diversas finalidades: abrir mercado, constituir una filial o sucursal, asumir la representación corporativa en un determinado país a través de la presencia en el consejo de administración de filial local, implantar plataformas tecnológicas de grupo, establecer la estrategia de un determinado área funcional con otros comités de dirección regionales (ie. EMEIA, EAA, etc.), conformar un consorcio o “joint venture” con otras empresas, completar formaciones, disfrutar de becas, integrarse en centros de excelencia o equipos de transformación interna con pares profesionales de otras filiales del grupo (ie. proyectos “agile”), reportar a comités y consejos del grupo o participar en ferias y eventos de carácter promocional.

Todo ello sin olvidar los casos de movilidad internacional motivados por el interés de acomodar situaciones o valores y estilos de vida personales.

1.2. LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LA FUERZA DE TRABAJO: LOS RETOS

La gestión de este capital humano globalizado e intergeneracional constituye uno de los pilares de la competitividad empresarial y un área de especial atención para la Administración donde, a pesar de lo recorrido, queda mucho por hacer.

Los aproximadamente 244 millones de personas que, en 2015, desarrollaban su vida fuera de su país de origen, como expatriados en sentido amplio, y constituirían el 5º país a nivel mundial por volumen de población, representaban únicamente el 3,3% de la población mundial¹³⁸.

Si nos ceñimos estrictamente a la población de profesionales expatriados, ésta aglutina a un total de entre 55 y 60 millones de personas, equivalente a algo más del 0,75% de la población mundial¹³⁹.

Su distribución, además, está concentrada en determinados territorios como Singapur, Jordania, Kuwait, Emiratos Árabes Unidos (EAU) y Qatar, donde representan más del 40% y hasta más del 80% de la población total, si bien en el caso de España destacan destinos latino americanos tradicionales como Mexico, Colombia, Perú o Ecuador, junto con los países de nuestros socios de la UE.

Alrededor de un 70% de esos casi 60 millones de personas son empleados a nivel individual, mientras que la proporción de empleados en asignación internacional es significativamente más reducida.

Desde el punto de vista empresarial, los denominados “viajeros frecuentes” han aflorado como un área de atención prioritaria para las compañías, superando incluso a las asignaciones de larga duración.

Efectivamente, en la actualidad el mercado de gastos de viaje corporativos a nivel mundial asciende a un volumen de 1.33 billones de dólares¹⁴⁰ y

(138) Guido Minguels, “Global Migration? Actually, The World is Staying Home”, Spiegel Online, May 2016.

(139) Finaccord.Global Expatriates Site. Segmentation and Forecast for the Worldwide Market July 2018.

(140) GBTA BTI Outlook, Annual Global Report and Forecast 2017-2021.GBT! Business Travel Trends 2018.

dichos gastos de viaje representan, en promedio, un 10% de los gastos operativos de las empresas. Adicionalmente, los estudios coinciden en señalar un previsible incremento, de más del 70%¹⁴¹, en los empleados con movilidad internacional para los próximos 3 años.

Por otra parte, la fuerza de trabajo contingente (*gig economy*), caracterizada por la vinculación a proyectos concretos de duración determinada en lugar de a organizaciones y, por ende, por una mayor movilidad internacional, llegará a representar hasta un 25% - 30% del total de la fuerza de trabajo antes del año 2030¹⁴².

El panorama es claro. A pesar de la explosiva globalización mundial, el fenómeno de la movilidad internacional de la fuerza de trabajo no ha hecho más que comenzar y queda mucho por hacer en términos de fomento de la competitividad e incremento del grado de apertura de las economías nacionales.

Para hacer frente a este volumen de desplazamientos, las compañías se ven obligadas a apalancarse en las nuevas tecnologías. En efecto, son las posibilidades abiertas por la automatización, los accesos web y *app mobile*, la robotización (*ie chat bots*) y el *data analytics* las que permiten a las empresas ofrecer una experiencia a estos profesionales, y a sus gestores, a la altura de las expectativas prevalentes en un entorno socio profesional dominado por la equiparación con la experiencia de cliente.

Son también estas tecnologías las que permiten una gestión eficiente de los riesgos, tanto desde el punto de vista operativo como fiscal, laboral e inmigratorio y de Seguridad Social, que garantice la seguridad tanto física como jurídica del empleado. Lo cual incluye la gestión ágil de cualesquiera regímenes fiscales asociados a la asunción de funciones internacionales y al desplazamiento al extranjero.

En el ámbito estrictamente tributario, los nuevos perfiles de flexibilidad profesional se traducen en un alto grado de exposición a estancias en el extranjero, sin pérdida de la residencia habitual y fiscal en España.

(141) Strategic global mobility: unlocking the value of cross-border assignments, HBR.

(142) *Staffing industry analysts, 2015 Europe Contingent Buyers Survey in Is the gig economy a fleeting fad, or an enduring legacy?*, EY, 2016.

Es por ello que los rendimientos del trabajo derivados por este colectivo constituyen un área de creciente interés para la Administración en particular en la medida en que la normativa tributaria prevé una serie de exenciones y ventajas fiscales asociadas a los mismos.

En este contexto, procede una revisión de las principales características así como una evaluación crítica de la adaptación de uno de los principales beneficios fiscales de nuestra normativa de renta a las nuevas realidades profesionales: la exención por trabajos realizados en el extranjero.

La presente ponencia no pretende constituir un manual de aplicación de la exención sino un análisis práctico de las notas características de este beneficio fiscal así como de las principales cuestiones de fondo y propuestas de renovación, legal o hermenéutica, que se vienen realizando a la vista del nuevo entorno empresarial.

2. RÉGIMEN LEGAL APLICABLE

El cuerpo legal que regula el IRPF está constituido por dos normas básicas:

- 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; y
- 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.

Entre ambos cuerpos legales el legislador ha establecido hasta tres categorías distintas de exenciones o beneficios fiscales que aplican sobre los rendimientos del trabajo que el contribuyente obtenga por trabajar en el extranjero, siempre que se cumplan una serie de requisitos:

- Exención sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, recogida en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el artículo 6 del RIRPF.

- Excepción de gravamen de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, establecida en el artículo 9.A.3 del RIRPF, aplicable a las políticas de dietas de las empresas.
- Consideración como dieta exceptuada de gravamen del exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España, establecida en el artículo 9.A.3.b)4º del RIRPF (“régimen de excesos”).

2.1. DE LA LEY 6/2000 A LA LEY 35/2006

La exención objeto de análisis acumula ya más de 20 años de andadura en nuestro ordenamiento tributario, siendo posible hacer un estudio longitudinal de la evolución de sus distintas redacciones en consonancia con el crecimiento en el número de sujetos pasivos y el reconocimiento de distintas realidades empresariales.

La redacción original de la exención, en el texto de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRP y otras Normas Tributarias, era como sigue:

“Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

.../...

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto.”

Por lo que respecta a dichas condiciones reglamentarias, el artículo 5 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, establecía lo siguiente:

“Artículo 5. Exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

1. *Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:*

1.º *Que dichos trabajos se realicen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.*

2.º *Que los rendimientos del trabajo hayan tributado efectivamente en el extranjero por un Impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos, calculado de acuerdo al artículo 58 de este Reglamento.*

La tributación efectiva en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior deberá acreditarse mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia.

2. *Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención estarán limitados a 3.500.000 pesetas anuales.*

3. *A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) de este Reglamento.”*

Se recogen ya aquí las dos notas características de la exención, que se han mantenido hasta el día de hoy, cuales son la realización de trabajos en territorio extranjero y que dichos trabajos se presten para una empresa o establecimiento permanente radicado asimismo en el extranjero, junto con la incompatibilidad con el denominado régimen de excesos.

Característica también de esta regulación es la parquedad con la que se formula el requisito fundamental de “trabajar para” una entidad no residente.

El literal de la ley ha dado lugar a un ingente cuerpo de doctrina administrativa y jurisprudencial en torno a la naturaleza de los servicios con cábida, o no, en la exención. La riqueza casuística de este corpus doctrinal y,

sobre todo, la evolución experimentada hacia posturas más flexibles y favorables a la aplicación de la exención del artículo 7.p) LIRPF constituye uno de los grandes avances en la articulación de esta ventaja fiscal.

Como se insistirá en la sección final de esta ponencia, sería deseable que se mantuviera esta línea evolutiva para la adaptación continua de la exención a las nuevas formas de colaboración laboral y directiva.

Por otra parte, en esta formulación primitiva, la aplicabilidad del beneficio fiscal se condicionaba a la existencia de tributación efectiva en el extranjero, siendo este requisito rápidamente superado en subsiguientes redacciones, aun cuando las restricciones en torno al destino de desplazamiento no hayan desaparecido por completo de la normativa (así, por ejemplo, aún se mantiene el requisito de que el país de destino no reciba la calificación de paraíso fiscal).

El origen de la exención, en su configuración contemporánea, lo hallamos en la modificación del texto operada por Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de este texto legal “con la finalidad de facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero, y al pago de los impuestos personales en los períodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero.”

Dichas medidas se tradujeron en la introducción de una nueva redacción para la letra p) del artículo 7 de la LIRPF que eleva el límite de exención a 60.101,21 (redondeado posteriormente a 60.100 euros) y elimina la necesidad de tributación en el extranjero, sustituyéndola por la exigencia de que en el territorio donde se presten los servicios se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español y no tenga la consideración de paraíso fiscal.

“Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

.../...

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.*
- 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.*

La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros). Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.

La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”

La redacción a nivel reglamentario en esta época no incorporaba menciones adicionales de interés para nuestro análisis ni para la aplicación de la exención.

Finalmente, frente a las anteriores redacciones, el régimen actualmente en vigor en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 y 6 del Real Decreto 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento, incorpora, como mejoras anticipatorias de la posterior evolución doctrinal, una solución a la prestación de servicios intragrupo así como un módulo de cuantificación de la exención basado tanto en el tiempo de permanencia en el extranjero como en las retribuciones específicas asignables a los servicios prestados fuera de España.

“Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

.../...

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

- 1.º *Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo¹⁴³.*
- 2.º *Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.*

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”

El desarrollo reglamentario completa la regulación de la siguiente forma:

“Artículo 6. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero

1. *Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo*

(143) Actual artículo 18.5 de la LIS.

percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.*
 - 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.*
- 2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.*

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año".

2.2. LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Mención específica merece la referencia al apartado 5 del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que supuso un antes y un después en la

admisibilidad de los llamados servicios intragrupo que, a la postre, constituyen el grueso de los desplazamientos que pueden beneficiarse de la exención.

En su redacción original en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, redactado por la LIRPF, dicho precepto disponía que:

"la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario."

En la actualidad, los supuestos de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas se abordan, en términos similares, en el apartado 5 del artículo 18 de la actual Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades:

"5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario."

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias."

Debe tenerse en cuenta que, conforme a la Exposición de Motivos de la LIS, la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

2.3. VALORACIÓN Y SÍNTESIS DE LA EVOLUCIÓN NORMATIVA

De forma muy resumida, cabe valorar positivamente la evolución legal expuesta por los siguientes motivos:

- Se ha mantenido la economía en la regulación del requisito “trabajar para una entidad no residente o un establecimiento permanente en el extranjero” que, como contrapeso a una menor definición, habilita una flexibilidad y capacidad de adaptación permanente de la norma a la realidad empresarial por la vía de la interpretación administrativa y doctrinal.
- Se han eliminado, progresivamente, los requisitos en cuanto al país de destino de los servicios; línea evolutiva en la que, por los motivos que se explican más adelante, consideramos recomendable profundizar.
- Se reconoce la diversidad de las fórmulas retributivas innovadoras sobre las que puede recaer la exención al permitir que ésta aplique tanto sobre el salario/día correspondiente a la estancia en el extranjero como sobre las retribuciones “específicas” (abriendo la puerta a retribuciones variables anuales, plurianuales y diferidas, horas extra, etc.).
- Desde 2006 se reconoce, en fin, la realidad de los servicios intra-grupo y las responsabilidades complejas. A partir de entonces, la exención pivota sobre dos conceptos cuya consideración es básica para formular cualquier propuesta de mejora:
 - El concepto de “ventaja” o “utilidad” del servicio en el extranjero como requisito fundamental para disfrutar de la exención; y
 - La internacionalización del capital humano con residencia en España como finalidad directa del incentivo, reduciendo la presión fiscal de quienes, sin dejar de ser residentes fiscales en España, se trasladan temporalmente al extranjero de muy diversas formas; e, indirectamente, la mejora de la competitividad de nuestras empresas

En nuestra opinión, las propuestas de mejora pasan, principalmente, por la revisión de los criterios interpretativos y de aplicación de la exención por

parte de la Administración Tributaria, como de facto ya está ocurriendo como resultado de los casos revisados por nuestros tribunales en vía judicial (a este respecto, la reciente y significativa Sentencia del Tribunal Supremo 428/2019, de 28 de marzo).

Por otra parte, el mantenimiento de esta exención en nuestro sistema tributario no hace sino asegurar la equiparación con mecanismos similares en los regímenes fiscales de economías comparables a la nuestra. Estos mecanismos pueden clasificarse en torno a dos categorías:

- No extensión de la residencia fiscal al año calendario.
- Exención o no sujeción a tributación de los días de trabajo en el extranjero.

Si bien la primera alternativa, más que como incentivo, merecería la calificación de sistema de coordinación fiscal y prevención de la doble imposición, lo cierto es que, en el caso de asignaciones de larga duración con cambio de residencia fiscal, se produce el mismo efecto de eliminación de la carga tributaria respecto a los días trabajados fuera. Ejemplos de países con este mecanismo son Reino Unido, Francia, Holanda o Portugal.

El segundo mecanismo se presenta de forma diversa en muchos sistemas, vinculado a la prestación de servicios por parte de un residente fiscal en terceros países. A su vez, su extensión puede estar limitada o no a un determinado importe, concepto o porcentaje de gastos o ingresos.

Cabe destacar, a este respecto, entre otros ejemplos, el *"Foreign Earned Income Exclusion"* para expatriados con origen en Estados Unidos, la exclusión del salario por días trabajados en el extranjero, en el caso del régimen especial de no residentes en Bélgica, el *"overseas exemption"* y *"non-remittance rule"* para residentes *"non domiciled"* en Reino Unido, así como los mecanismos de exención con progresividad presentes en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por varios países (a resaltar, la red de convenios suscritos por países como Holanda o Suiza, sede de un alto número de multinacionales).

En definitiva, un compendio de soluciones que, de forma indirecta, constituyen indicadores del grado de internacionalización y apertura de una economía y mejoran el atractivo y la competitividad del país como "hub" exportador o importador de capital humano.

3. PRINCIPALES REQUISITOS PARA APLICAR LA EXENCIÓN: TRABAJOS EN EL EXTRANJERO PARA UNA ENTIDAD NO RESIDENTE

Por su relevancia y conexión con las propuestas de mejora, centramos nuestro análisis en lo que consideramos los requisitos fundamentales para el disfrute de la exención.

3.1. TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

En primer lugar, debe existir un desplazamiento físico al extranjero, ya que la prestación del servicio debe realizarse físicamente fuera de España.

En este sentido, quedan actualmente fuera del ámbito de la exención algunos supuestos cada vez más frecuentes de trabajo para una entidad o cliente en el extranjero si estos se efectúan desde España (prevalente sobre todo en determinados perfiles digitales).

3.1.1 *Motivos del desplazamiento*

La norma no especifica las razones por las que el empleado se desplaza al extranjero que pueden incluir, entre otros, los supuestos de:

- Desplazamiento temporal de un trabajador al extranjero.
- Traslado del trabajador de forma definitiva a un centro de trabajo en el extranjero.
- Ejercicio de responsabilidades en el extranjero en los que el empleado no tiene una presencia continuada en el exterior sino que realiza desplazamientos de duración inferior a aquellos a los que se refieren los puntos anteriores.

3.1.2 *Duración del desplazamiento*

No se establece una condición de duración mínima del desplazamiento para aplicar la exención. Cualquier desplazamiento al extranjero es apto para acogerse a la exención siempre que cumpla con el resto de requisitos¹⁴⁴, entre otros, los supuestos citados anteriormente, el caso de *commu-*

(144) CV de la DGT V0252-19, de 7 de febrero (desplazamientos con duración entre 5 y 15 días) y V0008-14, de 3 de enero así como sentencias 286/2011, de 13 de abril, y

ters transfronterizos o *commuters* de larga distancia, asignados durante una mayor parte de la semana a un centro de trabajo en el extranjero y retornando al país de residencia (España) únicamente para el fin de semana, festivos, vacaciones y una pequeña parte de los días de trabajo.

3.1.3 Rendimientos del trabajo

La exención es aplicable sobre “rendimientos del trabajo”.

La DGT, ante el uso del término “trabajos” por la norma, considera exclusivamente los rendimientos establecidos en el apartado 1 del artículo 17 LIRPF, y algunos del apartado 2 derivados de relaciones laborales especiales¹⁴⁵.

De acuerdo con el criterio de la DGT no podrían acogerse a la exención los rendimientos del trabajo derivados de la participación de los directivos en consejos de administración, u otros órganos representativos de las sociedades de carácter delegado del Consejo de Administración o de la Junta General de Accionistas¹⁴⁶.

La Administración Tributaria parte, en nuestra opinión, de una interpretación del artículo 7.p) excesivamente restrictiva, estableciendo una distinción donde la norma no distingue.

Sin mencionar otros supuestos de rendimientos que derivan, si no de una relación laboral, sí del “trabajo personal” prestado bajo fórmulas colaborativas cada vez más extendidas como becas y profesionales gig.

3.1.4 Ubicación de la relación laboral

La normativa no establece ninguna exigencia específica en relación con la sede de la relación laboral, que puede ubicarse en una entidad residente, no residente, o en ambas.

Por su parte, la Administración únicamente exige que el centro de trabajo se ubique de forma temporal en el extranjero, sin entender por ello que ten-

267/2011, de 6 de abril, del TSJ del País Vasco respecto a trabajadores transfronterizos residentes en Guipúzcoa que trabajan en Francia (anteriormente, también, DGT V1705 – 08).

(145) Por todas, CV0465-15, de 6 de febrero.

(146) Por todas, CV1422-19 de 13 de junio de 2019.

gamos que estar ante un traslado laboral en el sentido del artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores¹⁴⁷.

3.2. TRABAJOS “PARA” UNA ENTIDAD NO RESIDENTE

Constituye este el requisito fundamental para la aplicación de la exención desde su introducción en nuestra normativa¹⁴⁸.

El requisito de que el destinatario o beneficiario del trabajo sea una entidad no residente se entiende claramente cumplido en los supuestos de prestación de servicios entre empresas independientes (relación proveedor-cliente). No obstante, cuando los servicios se prestan en el seno de un grupo de empresas la norma precisa que será de aplicación la exención cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.5 de la LIS, pueda considerarse que dicho servicio produce o puede producir una “ventaja” o “utilidad” en la entidad destinataria no residente.

3.2.1 *Servicios intragrupo*

Siguiendo las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, dicha “ventaja o utilidad” ha de entenderse en el sentido de que las entidades no residentes hubieran satisfecho tal necesidad ejerciendo ellas mismas la actividad o recurriendo a un tercero en el mercado.

Los servicios prestados por los trabajadores desplazados no tienen que generar una utilidad automática, sino que dicha utilidad puede ser meramente potencial.

La OCDE considera que no se produce un valor económico o comercial en los denominados “servicios del accionista”, identificados éstos como aquellos relacionados con actividades propias de la matriz, en los que se entiende que no se ha prestado efectivamente un servicio entre entidades del grupo. Entre otros, los siguientes:

- Servicios asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de

(147) CCVV 1701-13, de 24 de mayo; 2376-13, de 16 de julio, así como 0458-13 (experto nacional) y 2879-11 (administraciones públicas).

(148) Entre otras, V0201-16 de 21 de enero; V1315-15 de 29 de abril; V1073-15 de 8 de abril; V0821-15 de 13 de marzo; V0742-15 de 6 de marzo; V0403-15 de 2 de febrero.

la misma, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración.

- Servicios relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes.
- Servicios de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones de la propia sociedad.

La DGT ha adoptado este criterio de la OCDE, entre otras, en su Resolución V1315-15, de 29 de abril, en la que se pronuncia como sigue¹⁴⁹:

“Debe señalarse que con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado.

(...) En determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella, y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se benefician de la misma, y por tanto en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo. Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y por tanto asocia-

(149) Este mismo criterio ha sido mantenido por la DGT, entre otras, en las CCVV V0032-16 de 8 de enero; V0815-15 de 13 de marzo; V0801-15 de 13 de marzo; V0387-15 de 2 de febrero; V0386-15 de 2 de febrero; V0045-15 de 12 de enero; V0026-15 de 9 de enero.

dos a la estructura jurídica de la matriz, no puede entenderse que estamos en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la nueva LIS.”

De acuerdo con las Directrices de la OCDE, este tipo de actividad se ha de diferenciar del concepto más amplio de "actividades de tutela" al que se hacía referencia en el Informe de la OCDE de 1979, que abarcaba todo un conjunto de actividades ejercidas por un accionista, entre las que se podía incluir la prestación de servicios a otros miembros del grupo (por ejemplo, los servicios que serían prestados por un centro de coordinación) y que sí pueden generar un "interés económico" o "comercial" conforme a los criterios establecidos en las Directrices sobre Precios de Transferencia revisadas en julio de 2010. Entre estas actividades, que no son las propias de un accionista, podrían incluirse las siguientes:

- Servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, factoring y servicios informáticos;
- Servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y de cambio y refinanciación;
- Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización;
- Servicios de gestión de personal, como reclutamiento y formación;
- Servicios y actividades de I+D+i, de gestión y protección de los intangibles del grupo.

Este es el criterio que está manteniendo la DGT en la actualidad¹⁵⁰, al considerar que:

“No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la socie-

(150) Entre otros CCVV V0772-16 de 25 de febrero; V1315-15 de 29 de abril; V0815-15 de 13 de marzo; V0801-15 de 13 de marzo; V0387-15 de 2 de febrero; V0386-15 de 2 de febrero; V0045-15 de 12 de enero; V0026-15 de 9 de enero.

dad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Ahora bien, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención.”

En definitiva, en la actualidad son mayoría los servicios intragrupo susceptibles de acogerse a la exención, con excepciones significativas como la búsqueda de acuerdos comerciales con terceros, prospecciones de mercado y captación de proyectos, la pertenencia a comités directivos internacionales de reporte o la participación en acciones formativas para mejorar la imagen y captar clientes¹⁵¹.

3.2.2 Refacturación de servicios intragrupo

En relación con la refacturación de servicios, criterio seguido en la práctica por las compañías y los contribuyentes para delimitar el alcance de la exención, la OCDE señala que, en el caso de servicios intragrupo, puede resultar un indicio de la efectiva prestación de los mismos, criterio compartido por la Administración¹⁵².

(151) Entre otras, CCVV 3267-18 (comités directivos), V0482-15, V2531-09, V1556-09, V0345-1 y V0635-17 (búsqueda de acuerdos comerciales), V1185-11 y V0032-16 (prospección de mercado) y V2683-16 (formación).

(152) Entre otras, V0836-16 de 2 de marzo; V2459-14 de 18 de septiembre; V1708-13 de 24 de mayo; V1749-09 de 24 de julio; V1632-09 de 9 de julio; V1931-06 de 27 de septiembre.

No obstante, de la mera facturación no se deriva la existencia de una “ventaja o utilidad”. Los “servicios del accionista” en ningún caso conllevan un valor comercial en los términos exigidos por la norma y la doctrina.

Y, en un ejercicio de coherencia, desde hace unos años se ha comenzado a admitir la aplicación sin que haya existido una refacturación efectiva del servicio prestado a la entidad no residente.

En este sentido, entre otras, la sentencia número 570/2013, de 25 de septiembre¹⁵³, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, estableció que pueden existir actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicios del grupo puestas a disposición del grupo o varios de sus miembros, y que en circunstancias comparables una empresa independiente no vinculada hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa por su ejecución.

En esta misma línea, también se ha pronunciado la DGT de manera favorable aceptando la aplicación de la exención al caso de empleados desplazados al extranjero cuando el cliente destinatario de los servicios es no residente, aun cuando, como consecuencia de la subcontratación, exista una facturación directa a una entidad residente en territorio español¹⁵⁴.

3.2.3 *Servicios prestados a varias entidades*

Finalmente, en el caso de servicios prestados a varias entidades de un mismo grupo, hay que tener en cuenta que, conforme a lo indicado en el artículo 18.5 de la LIS, siempre que no fuese posible la individualización del servicio remitido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir el gasto total entre las entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad, como pueden ser los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las entidades destinatarias.

3.2.4 *Sentencia del Tribunal Supremo 428/2019 de 28 de marzo*

Como colofón de nuestro análisis, no podemos dejar de mencionar este reciente pronunciamiento donde, aunque la controversia se suscita en torno

(153) Asimismo, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de junio y de 25 de junio.

(154) CV 0283-15.

a la existencia de varios beneficiarios del servicio (entre ellos, una entidad residente en España), el Alto Tribunal aprovecha la ocasión para establecer criterios de interpretación de la exención que, en gran medida, deben inspirar cualquier propuesta de mejora “de lege ferenda” o por vía interpretativa.

De acuerdo con la interpretación del Tribunal Supremo, el artículo 7.p) de la LIRPF:

- No contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos.
- Cabe incluir traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional. El precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero", sin establecer ningún mínimo temporal,
- No prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación.
- Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos.
- No cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece.

4. PROPUESTAS DE MEJORA

Sobre la base del análisis anterior, a continuación se formulan, para su consideración, diversas propuestas de mejora en la aplicación o interpretación de la exención.

Algunas de estas propuestas tienen, en nuestra opinión, un fundamento legal sólido. Otras, en cambio, requerirían una modificación normativa (las menos) o un cambio relevante en las actuales posturas administrativas y jurisprudenciales (las más).

Finalmente, otras quedan simplemente esbozadas y tienen por objeto, únicamente, suscitar una reflexión crítica de las posibilidades existentes en relación con la exención por trabajos realizados en el extranjero así como mejorar su funcionamiento y reducir la litigiosidad.

Todas ellas están fundadas en la experiencia práctica y orientadas a mejorar la adecuación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF a las nuevas fórmulas de movilidad internacional y de trabajo.

4.1. RENTAS SUSCEPTIBLES DE BENEFICIARSE DE LA EXENCIÓN: REMUNERACIONES DE LOS CONSEJEROS EJECUTIVOS¹⁵⁵

Como se ha expuesto anteriormente, la DGT ha negado reiteradamente la aplicación de la exención a los sueldos y cantidades devengadas por los miembros de consejos de administración en base a los siguientes argumentos:

- La expresión “trabajos” que figura en el artículo 7.p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 LIRPF, es decir, los derivados de una relación laboral o estatutaria así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (ie. relaciones laborales de carácter especial).
- La aplicación de la exención en el caso planteado de personas que tienen la condición de administradores de la sociedad requerirá que la renta percibida no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 17.2 de la LIRPF (“retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”), sino de la condición de trabajadores por cuenta ajena con las notas típicas de la relación laboral: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.
- Conforme al artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, están excluidos del ámbito de la relación laboral “*quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de julio*” (artículo 305 del nuevo texto refundido).
- Jurisprudencia del Tribunal Supremo, anterior a la actual redacción del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC), favorable a la denominada “teoría del vínculo”.

(155) Aspecto en curso de revisión en el Tribunal Supremo a la fecha de edición, como posteriormente se detalla.

Concluyéndose, en consecuencia, que la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador deben entenderse comprendidas en los rendimientos del artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF sobre los que no es de aplicación la exención del artículo 7.p).

Y ello con independencia de que se hubiera formalizado o no un contrato laboral.

Esta representa, a nuestro parecer, una de las oportunidades más claras de actualización y adaptación de la norma tributaria a la realidad de los servicios prestados por aquellos miembros de consejos de administración que, además de asistir a las reuniones y deliberaciones del órgano de administración en su condición de meros consejeros, tienen asumidas funciones ejecutivas adicionales de dirección y gerencia encuadrables en el concepto genérico de “alta dirección”.

Funciones en cuyo desarrollo, además, cabe observar, al menos desde el punto de vista práctico, las notas requeridas por la Administración de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.

El examen de la naturaleza del vínculo que une a los consejeros con sus sociedades y las diversas posturas al respecto escapa del alcance de esta ponencia.

Sin embargo, al menos desde la óptica tributaria debería ser irrelevante la naturaleza de dicho vínculo; lo relevante es la materialidad de los servicios prestados y su utilidad para un destinatario no residente, cuestión de fondo que parece difícilmente discutible en el caso de los consejeros ejecutivos cuyos contratos cumplan con lo establecido en el artículo 249 de la actual LSC.

Queremos llamar la atención, a este respecto, sobre el hecho de que:

- El artículo 7.p) no distingue entre rendimientos del trabajo encuadrables en uno u otro apartado del artículo 17 de la LIRPF, siendo así que dicha distinción se introduce por la DGT, pero no por ley.
- Es preciso atender, por tanto, a la definición de *“rendimientos del trabajo”* en el apartado 1 del artículo 17 LIRPF como *“toda contraprestación o utilidad, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, que derive, directa o indirectamente, del*

trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tenga el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

- El artículo 249 de la LSC establece la obligatoriedad de suscribir un “contrato” con todas las garantías de aprobación corporativa que detalle, entre otras cuestiones, los conceptos que integrarán dichos “rendimientos del trabajo”. Resultaría cuando menos llamativo que se produjese un devengo de conceptos retributivos no asociados a la prestación de servicios de un valor cierto, siendo lo relevante a efectos de la exención del artículo 7.p) LIRPF que dichos servicios se presten en el extranjero y en beneficio de una entidad no residente (eso sí).
- Si bien la postura mayoritaria es que el contrato al que hace referencia la LSC es un contrato de prestación de servicios “como consejero” y, por ende, tendría naturaleza mercantil, lo cierto es que el literal de la norma no lo califica ni impide taxativamente, por tanto, que pudiera llegar a tener una naturaleza distinta (ie. laboral).

Adicionalmente, las consultas de la DGT a este respecto parecen centradas en cuestiones que son poco relevantes para la mayoría de consejeros ejecutivos (en particular cuando prestan servicios en entidades cotizadas), cual es la existencia de un “control efectivo” o no de la sociedad.

Como apoyo a nuestra propuesta de que se reconozca la aplicabilidad de la exención al caso de administradores con funciones ejecutivas que, en desarrollo de dichas funciones, se desplazan al extranjero para prestar servicios a entidades no residentes, cabe traer a colación los siguientes pronunciamientos que contrastan con la postura de la DGT:

- Resolución del TEAC, de 30 de abril de 2009, que admite la aplicación de la exención para los socios directivos de una compañía (algunos de ellos pertenecientes al consejo de administración), que prestan servicios para entidades vinculadas, si bien desestima la aplicación de la exención por falta de prueba.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, de 22 de febrero de 2012, que admitiría la exención para el caso de un consejero, si bien aduce falta de prueba de que los servicios beneficiaron a una entidad no residente.

- Resolución del TSJ de Madrid, de 24 de septiembre de 2014, que admite la aplicación de la exención para el administrador único de una entidad filial venezolana (y miembro del comité de dirección) que viaja a Venezuela en la medida en que queda acreditado que los servicios no se corresponden con funciones de control ni con meros servicios del accionista¹⁵⁶.

Por último, téngase en cuenta que, en la actualidad, en los grupos multinacionales de carácter global, no es infrecuente que determinados profesionales con experiencia compatibilicen tanto el cargo de directivos de un área o región como el cargo de representantes o administradores para determinadas entidades filiales.

En estos supuestos, de nuevo, la clave estaría en el carácter bajo el cual la persona física realiza un desplazamiento y prestación de servicios en el extranjero así como la realidad de dicha prestación, sirviendo la refacturación como indicio de la utilidad.

Esta propuesta está en línea con las manifestaciones y consideraciones hechas por otros autores en sus respectivas ponencias, advirtiendo del carácter restrictivo adoptado por la Administración a la hora de admitir como rentas del trabajo, únicamente aquellas que se derivan de una relación laboral o estatutaria, limitando así la aplicación de la exención a las establecidas en el artículo 17.1) de la LIRPF. Siendo así que, de la literalidad del propio artículo 7.p), no se desprende ningún límite respecto a que rentas del trabajo se pueden beneficiar de la exención.

(156) El pasado 19 de febrero de 2020 la Audiencia Nacional se ha pronunciado respecto al recurso 485/2017 sobre este mismo asunto, ratificando que los administradores de sociedades pueden beneficiarse de la exención, acotándola a los rendimientos que retribuyan sus funciones ejecutivas (en contraposición a los que retribuyen las funciones deliberativas o de “mero consejero”). La Audiencia Nacional considera que la literalidad del precepto controvertido no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse exclusivamente de la expresión “trabajos”. En paralelo, se tiene conocimiento de la admisión, con fecha 21 de febrero de 2020, por parte del Tribunal Supremo, de recurso casación número 5669/2019 en el cual el interés casacional para la formación de jurisprudencia es precisamente la expresión “rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, recurso cuya resolución puede poner final, al menos de momento, a la controversia en torno a la figura de los administradores a estos efectos.

Cabe añadir, en este sentido, la postura del Prof. Florián García Berro quien se ha pronunciado de la misma manera en las mesas de debate, afirmando que la Administración realiza una interpretación rigurosa del concepto “rendimientos del trabajo”.

4.2. FUNCIONES SUSCEPTIBLES DE REVISIÓN

Como se ha indicado anteriormente, atendiendo a la casuística analizada por la DGT, en la actualidad el elenco de servicios susceptibles de beneficiarse de la exención es muy amplio, habiéndose reconducido anteriores problemáticas sobre la naturaleza de los servicios al campo de la prueba fáctica y documental.

Ello no impide que todavía haya supuestos de servicios con respecto a los cuales sería positivo observar una mayor disposición de la Administración a admitir que también en estos casos pueda llegar a probarse la existencia de un “valor añadido” para una entidad no residente.

Desde un punto de vista puramente finalista, en el que, por motivos de política económica y fiscal, primase el fomento de la movilidad internacional del empleado residente habitual en España, cabría valorar la revisión de la postura administrativa, en particular, en los siguientes casos:

4.2.1 *Funciones comerciales y de prospección de mercado desarrolladas en el extranjero.*

En efecto, es muy habitual que la expansión internacional de cualquier grupo empresarial comience por una investigación de la viabilidad comercial del nuevo proyecto. Así, figuras como el delegado comercial, concentran habitualmente responsabilidades internacionales que redundan en beneficio de una entidad filial o establecimiento permanente en el extranjero existente o en vías de constitución.

De manera similar, el establecimiento de operaciones en el extranjero no es un proceso instantáneo y puede adoptar distintas formas en función de la industria, el proyecto, el país o la fase de negocio.

Por motivos operacionales y regulatorios, la movilización de recursos humanos al extranjero puede ser, perfectamente, anterior al inicio de operaciones o constitución de una entidad del grupo receptora de los servicios.

En algunas industrias, además, es posible encontrarse fórmulas empresariales complejas como consorcios, *joint ventures* o *yards*, a través de los cuales ejecutar proyectos para clientes en el extranjero sin necesidad (o posibilidad) de constituir una entidad filial fuera.

Otras veces, las empresas operan de forma permanente o temporal en algunos países sin una presencia operativa o corporativa propia, o muy limitada (ie. almacenes), recurriendo a sus socios comerciales o incluso a empresas especializadas en prestar servicios de *sponsorización* para cumplir con los requisitos laborales y migratorios en destino.

La existencia de una entidad o establecimiento permanente en el extranjero depende así de diversos factores de negocio y regulatorios que no prejuzgan, necesariamente, la naturaleza de los servicios que en dichos países prestan los empleados expatriados o con responsabilidad internacional. Estos empleados que se desplazan en etapas tempranas de penetración suelen detentar, además, cargos directivos con retribuciones elevadas (ie. delegados comerciales y responsables país o área).

Por otra parte, los propios trabajos de constitución de una filial o sucursal, incluida la captación de contratos y volúmenes comerciales necesarios para su viabilidad posterior, podrían considerarse a efectos de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF, más aún si los gastos asociados a estos servicios, aun cuando no sean facturados a un tercero o entidad del grupo no residente, son activados en la entidad que finalmente se constituya.

4.2.2 *Nuevas formas colaborativas*

Ahondando en lo anterior, la propia situación macro-económica así como la irrupción de nuevas generaciones en el mercado de trabajo están consolidando nuevas fórmulas de trabajo que, en la actualidad, escapan del marco normativo de la exención.

Nos referimos, en concreto, a prestaciones de servicios, laborales o no, de duración determinada, como es el caso de las becas o colaboraciones profesionales por proyecto. La inclusión de estos últimos supuestos en el ámbito de la exención requeriría, a buen seguro, una modificación sustancial de los preceptos normativos y abriría muchas interrogantes.

No obstante, merece la pena reflexionar sobre la generalización de estas

nuevas fórmulas, muchas veces promovidas por las propias organizaciones, que también pueden llevar a cabo desplazamientos al extranjero.

Más controvertido es el caso de la participación de los empleados en comités y eventos en el extranjero. Si bien parece pacífico que los eventos de carácter formativo o promocional con clientes en el extranjero no tienen normalmente la consideración de servicios en el sentido acuñado por la DGT y la OCDE, sí podría revisarse la participación en comités directivos interregionales para el establecimiento de objetivos y estrategias así como el reporte a órganos de la casa matriz en el extranjero (supuestos a los que, actualmente, se deniega la exención¹⁵⁷).

El deslinde perfecto entre tiempo dedicado a servicios a cliente o intragrupo en el extranjero, atención a responsabilidades domésticas y funciones de reporte, análisis o mantenimiento de reuniones, que se pretende, no termina de compaginarse con la práctica empresarial y directiva en un entorno hiperconectado.

Es de esperar que la adopción del teletrabajo internacional y las tendencias a la “glocalización” laboral y profesional promovidas por la reciente crisis sanitaria aceleren el desarrollo de estas nuevas formas colaborativas.

4.3. CÓMPUTO DE LOS DÍAS DE TRABAJO EN EL EXTRANJERO

El cómputo de los días trabajados en el extranjero es una de las cuestiones técnicas mejor resueltas hasta la fecha.

También es uno de los aspectos que plantea mayores retos en cuanto a su monitorización efectiva por parte de las empresas, más teniendo en cuenta el impacto que tiene en la determinación del importe de la exención.

Adicionalmente, dos normativas de reciente introducción están planteando nuevos interrogantes en cuanto al concepto de “tiempo de trabajo” y “desplazamiento” y la necesidad de establecer un control sistemático:

- El Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo, que modifica el artículo 34 del ET instaurando el deber de la empresa de garantizar el registro diario de jornada, incluyendo el horario concreto de inicio y de finalización de cada persona; y

(157) Por todas, CV3267-18.

- En relación con los desplazamientos dentro de la Unión Europea(UE), el proceso de transposición de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 28 de junio de 2018, que modifica la Directiva 96/71/CE sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios, y creación de una Autoridad Laboral Europea (ELA) que controlará la obligatoria comunicación de un alto número de desplazamientos a otros países de la UE así como el cumplimiento de determinadas condiciones de equiparación retributiva.

Ambas normas tienen un impacto en los colectivos de empleados expatriados o con responsabilidades internacionales que se desplazan con frecuencia al extranjero a otros centros de trabajo, reuniones de comités y eventos internos o con clientes, transcurriendo gran parte de su jornada *in itinere*.

Es por ello que procedería en este momento plantearse la introducción de determinadas aclaraciones técnicas con respecto a, por ejemplo, el cómputo de “medios días” o “días enteros” en función de la hora de llegada o salida en destino (cuestión que ya está siendo abordada por la mayoría de las políticas de aplicación de la exención y validada en la práctica en sede de inspección) o la inclusión, tradicionalmente rechazada, del tiempo de viaje como tiempo de trabajo. En relación con esta última cuestión no se puede desconocer que muchos desplazamientos se inician durante el fin de semana para garantizar la presencia del empleado en el centro de trabajo en el extranjero a tiempo. Estos desplazamientos son cada vez más frecuentes y se añaden a nuevos patrones de movilidad internacional con carácter diario (empleados transfronterizos) o semanal (*commuters* de larga distancia).

En aras de una mayor seguridad jurídica, podría considerarse la adopción de un criterio tributario propio para el cómputo de días en el extranjero tendente a identificar el tiempo efectivo de dedicación con independencia de consideraciones estrictamente jurídico-laborales.

Por otra parte, no cabe desconocer las posibilidades de apalancamiento en las tecnologías de localización y control de sus empleados en que están invirtiendo las empresas para dar cumplimiento no sólo a estas obligaciones legales sino, en sentido más amplio, a su deber de cuidado y gestión de riesgos para con su talento internacional.

4.4. REQUISITOS EN CUANTO AL PAÍS DE DESTINO: EXISTENCIA DE UN IMPUESTO IDÉNTICO O ANÁLOGO AL IRPF Y QUE NO TENGA LA CONSIDERACIÓN DE PARAÍSO FISCAL

Las exigencias en cuanto al sistema tributario del país de destino no han supuesto, en nuestra experiencia, una restricción relevante en la aplicabilidad de la exención, máxime desde que no se condiciona a la tributación efectiva en destino y contando con la extensa red de convenios suscritos por España con cláusula de intercambio de información.

No exigiéndose nada en relación con la tributación efectiva en la fuente, aun cuando dicha tributación habitualmente sigue al hecho de la refacturación, podría plantearse la eliminación de los requisitos relativos al destino.

La calificación de un país como paraíso fiscal suele realizarse desde la óptica del impuesto sobre sociedades en lugar del impuesto sobre la renta. Los territorios que captan capitales a través de regímenes calificables, por sus características o prácticas, como de “paraíso”, no son, habitualmente, grandes receptores de capital humano ni extienden necesariamente dichas características al impuesto exigible a las personas físicas con la misma intensidad.

Se dan así situaciones extrañas en relación con países, como Jordania, que mantiene todavía la calificación de paraíso fiscal siendo un territorio en principio equiparable a otros de su misma zona geográfica desde el punto de vista del desplazamiento de trabajadores y realización de proyectos (ie. sectores de construcción, infraestructura, energía o EPCs). Más aún cuando en Jordania sí que se gravan los rendimientos del trabajo, a diferencia de otros países de su región.

Y, al revés, en el pasado las compañías españolas se han encontrado obstáculos en la aplicación de la exención a determinados países de Latinoamérica, mercado fundamental para ellas, con respecto a los cuales ha habido que probar la existencia de un impuesto de naturaleza análoga o similar al IRPF ante la inexistencia o suspensión temporal del convenio.

En este sentido, cabe señalar el caso de países como Perú y Puerto Rico, habituales receptores de trabajadores de compañías españolas que, aun en ausencia de convenio suscrito con España para evitar la doble imposición, prevén un impuesto sobre las rentas análogo al impuesto español, con tipos de gravamen similares a nuestra escala de gravamen. En todo caso, la exi-

gencia de que el país de destino no sea considerado como paraíso fiscal tiene que conectarse con la norma de “cuarentena fiscal” cuando el desplazamiento de residencia se produce a uno de estos territorios. De lo contrario, podría abrirse la puerta a una aplicación indiscriminada de la exención sobre la totalidad de los rendimientos del trabajo de los ejercicios en los que un empleado nacional español está destinado a un país “paraíso fiscal” manteniendo la residencia fiscal en España por aplicación de la citada medida de “cuarentena”.

4.5. OTRAS CUESTIONES PRÁCTICAS

Uno de los principales obstáculos para el aprovechamiento de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF tiene más que ver con cuestiones prácticas que técnicas.

Como es conocido, muchas entidades, sabedoras de la posibilidad que en última instancia tiene el empleado de aplicar la exención en su declaración anual de IRPF, optan por no aplicarla a efectos de retenciones y emitir, en su lugar, un certificado anual a cada empleado, distinto del certificado de retenciones, donde se recogen sus desplazamientos al extranjero.

Por su parte el empleado, en base a dicho certificado, calcula el importe de salario exento y lo minorra directamente de los rendimientos íntegros del trabajo que incluye en su declaración, dando lugar a la correspondiente devolución de retenciones, liquidación paralela y procedimiento administrativo.

La suerte de dicha reclamación individual depende de diversas circunstancias y, en muchos casos, de la oficina concreta de la Administración Tributaria a la que esté asignado el obligado tributario.

En no pocas ocasiones, la Administración exige al empleado la acreditación de determinados extremos que escapan de su control, como la acreditación de acuerdos de refacturación intra grupo.

Los motivos por los que las empresas optan por esta alternativa son, con mayor frecuencia, la adopción de un perfil conservador de riesgo fiscal, la necesidad de revisar sus prácticas en materia de precios de transferencia o la inversión en herramientas tecnológicas y recursos humanos que tendrían que afrontar en caso de integrar la exención en su cálculo de retenciones.

La Administración, acertadamente, no ha adoptado una postura concreta en relación con dichos “certificados del 7.p)”¹⁵⁸.

Sin embargo, consideramos que el número de casos recurrentes de aplicación del 7.p) por la vía de la declaración individual del IRPF debería dar lugar a una reflexión acerca de la necesidad de reforzar el marco jurídico de aplicación de la exención para las empresas, estableciendo, por ejemplo, un procedimiento de solicitud o comunicación previa para los empleados con responsabilidades internacionales, sin perjuicio de las facultades de comprobación posterior.

Esto, junto con la inclusión de una casilla en la declaración individual de IRPF que obligue a consignar el importe de los rendimientos acogidos a la exención, podría servir para reducir significativamente la carga administrativa actual que conlleva su aplicación tanto para las empresas, como para los empleados obligados a producir documentación justificativa en tiempo real como para la propia Administración en sus competencias de gestión y revisión.

(158) CV0528-18, de 26 de febrero, en la que se remite al artículo 120.3 de la LGT, en relación con la posibilidad de rectificación de una autoliquidación así como a los artículos 120.3 del mismo texto legal y al artículo 129.2 del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria que, en su conjunto, prevén la posibilidad para el empleado que haya soportado una retención excesiva o indebida de entablar una reclamación económica administrativa en el plazo de 1 mes.

CAPÍTULO VI

TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE LOS ADMINISTRADORES

Abigail Blanco Vázquez

GARRIGUES

1. INTRODUCCIÓN

Las sucesivas normas que han regulado en España el IRPF se han ocupado poco de las retribuciones de los miembros de órganos de administración¹⁵⁹ de las empresas. Y, a pesar de ello o quizá por ello, la jurisprudencia y doctrina administrativa sobre la materia es abundante.

Nos encontramos pues en un ámbito de gran complejidad, porque se presentan situaciones (muy habituales) en las que en la misma persona conviven la condición de socio, ejecutivo y/o prestador de servicios (distintos de los derivados de la mera pertenencia al órgano de administración), agravado todo ello por el distinto enfoque que las normativas y la doctrina administrativa y judicial en los ámbitos laboral, mercantil, del IRPF, de IVA o del Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁶⁰, otorgan a esta materia. Cuando una misma renta no es “salario” desde el punto de vista laboral, pero se considera “retribución del trabajo” en el IRPF y, al mismo tiempo, puede o no generar sujeción a IVA (dependiendo de cuestiones sobre las que ni la propia doctrina administrativa o judicial concluyen de forma clara), o incluso no resulta tampoco evidente si el desempeño del cargo exige o no el alta en el IAE¹⁶¹, la conclusión sobre la tributación de estas retribuciones se antoja complicada.

(159) Por simplificación, en adelante denominaremos a los miembros de órganos de administración como “administradores”, salvo cuando entendamos necesario distinguir entre consejeros y administradores.

(160) “IAE”.

(161) La sujeción a IVA o al IAE no resulta pacífica y es independiente de la calificación de los mismos servicios en otros ámbitos. La DGT condiciona la conclusión sobre la sujeción o no a IVA o sobre la tributación en IAE al análisis o evaluación de las circunstancias de cada caso en particular. Entre otras, CV0301-18, de 8 de febrero de 2018.

La situación se complica cuando se constata que la inspección tributaria revisa el comportamiento de empresas (pagadoras) y administradores (perceptores) con amparo en una jurisprudencia y una doctrina administrativa sin un criterio claro y, en muchas ocasiones, contradictorio.

En este sentido, es la conocida como “teoría del vínculo” el punto de partida a partir del cual, a pesar de la escasez de referencias legislativas, existe todo un cuerpo administrativo y judicial que ha abogado por otorgar a estas retribuciones un tratamiento tributario en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades muy negativo para los administradores y para las empresas pagadoras de tales retribuciones.

El objeto de este capítulo es repasar el tratamiento de estas rentas según la normativa del IRPF y las más recientes interpretaciones administrativas y judiciales, con el fin último de proponer diversas modificaciones que, fundamentalmente, sirvan para dotar de seguridad a esta materia.

2. RÉGIMEN VIGENTE DE TRIBUTACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IRPF

2.1. INTRODUCCIÓN. LA TEORÍA DEL VÍNCULO

El desarrollo judicial de la conocida como teoría del vínculo ha tenido un efecto demoledor en la seguridad jurídica de administradores y entidades pagadoras en lo que se refiere tanto a la tributación personal de aquellos como en el ámbito de las obligaciones que competen a estas en materia de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (como también ocurre a efectos de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, que no es objeto de este capítulo).

Y ello no tanto porque la propia teoría del vínculo no se pueda formular de manera más o menos sencilla, sino porque su aplicación requiere una labor previa de interpretación sobre la naturaleza de la “relación laboral” (si existe) que une al administrador con la compañía cuando accede al órgano de administración; labor interpretativa que se torna sumamente complicada ante una heterogénea jurisprudencia de los órdenes social y contencioso-administrativo sobre el concepto de “alta dirección”.

En lo que atañe a este trabajo, lo que discutimos es la importancia que esta teoría del vínculo ha adquirido precisamente en las obligaciones tributarias de empresas y administradores, cuando por la evolución legislativa en materia del IRPF parece (es nuestra opinión) que la intención del legislador, en general, no ha sido otorgar a las retribuciones de administradores un tratamiento tributario diferente al de quienes trabajan bajo el paraguas de una relación laboral (con contadas excepciones expresamente establecidas en la norma), salvo en lo que deriva, precisamente, de la mera pertenencia al órgano de administración.

2.1.1 *Qué dice la teoría del vínculo*

Para entender la teoría del vínculo es preciso partir de los conceptos de “alto directivo” y “administrador”:

- (i) El alto directivo¹⁶² es el trabajador que ejercita poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, relativos a sus objetivos generales, con autonomía y plena responsabilidad, limitadas por los criterios e instrucciones directas emanados de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad. Su relación es de naturaleza laboral y está regulada por el Real Decreto de Alta Dirección y por lo establecido en el propio contrato de trabajo.
- (ii) El administrador es la persona a la que corresponde la administración de la sociedad y su representación en los actos comprendidos en el objeto social; que se puede estructurar mediante la figura de un administrador único (si el poder de representación corresponde a una sola persona), varios administradores solidarios (cada uno de ellos tiene el poder de representación) o mancomunados (que ejercen el poder de representación conjuntamente) o, finalmente, a través de un consejo de administración (en cuyo caso, el poder de representación corresponderá al propio consejo, que actuará de forma colegiada). Al administrador, a priori, no le une con la sociedad un vínculo laboral sino mercantil, no siendo de aplicación

(162) Según el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (“Real Decreto de Alta Dirección”).

ni el Estatuto de los Trabajadores¹⁶³ ni el Real Decreto de Alta Dirección¹⁶⁴.

Sentados estos conceptos entra en juego la teoría del vínculo, según la cual no es posible la coexistencia de una relación laboral y una relación mercantil cuando en una misma persona coinciden las funciones de alta dirección y el cargo de administrador. Es decir, el administrador y alto directivo tendrá exclusivamente una relación mercantil (cualquier relación laboral previa quedará extinguida o suspendida, según se pacte¹⁶⁵). O, dicho de otro modo, ambos tipos de relación laboral/mercantil solo podrán coexistir (*“teoría de la dualidad”*) cuando la laboral no reúna los requisitos de la alta dirección¹⁶⁶.

Esta conclusión se basa en que, en estos casos, *“la alta dirección se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa y el desempeño de un cargo de miembro de los órganos de administración de la sociedad implica también la actuación de facultades de esta naturaleza”*¹⁶⁷

-
- (163) El artículo 2.1.a) del Estatuto de los Trabajadores (Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre) establece que dentro de las relaciones laborales de carácter especial se incluye *“la de personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)”* y el artículo 1.3.c) de la misma norma indica que se excluye de la aplicación de esta norma *“la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo”*.
- (164) El artículo 1º.Tres del Real Decreto de Alta Dirección excluye del ámbito del Real Decreto, precisamente, *“la actividad delimitada en el artículo 1.3.c), del Estatuto de los Trabajadores”*.
- (165) Sobre la extinción o suspensión de la relación laboral previa a la entrada en el órgano de administración ha habido una discusión judicial, zanjada definitivamente por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (recurso 1156/09) y 24 de mayo de 2011 (recurso 1427/2010), en las que ha concluido que la relación laboral previa queda extinguida salvo pacto en contrario. Esta jurisprudencia ha sido acogida por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) desde su Resolución de 6 de noviembre de 2014 en reclamación 3759/2013.
- (166) Sobre la dualidad de relaciones en casos de relación laboral común y pertenencia al órgano de administración, entre otras, ver sentencias del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1991 (RJ 1991\5152), 20 de noviembre de 2002 (RJ 2003\2699) o 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008\1777).
- (167) Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1991 (RJ 1991\65) y en sentido similar numerosas otras sentencias del Alto Tribunal de 29 de abril de 1991 (RJ 1991\3393), 3 de junio 1991 (RJ 1991\5123), 16 de diciembre de 1991 (RJ 1991\9073) y 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994\10221); y otras posteriores hasta la reciente del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (Roj 494/2018).

En general, se ha entendido que esta teoría del vínculo equipara (en cuanto a la naturaleza de la relación) al consejero ejecutivo con los administradores únicos, solidarios o mancomunados, que aparecen excluidos con mayor contundencia del ámbito laboral según la jurisprudencia mayoritaria, porque en estos, se dice, no cabe diferenciación entre las funciones deliberativas/representativas y las ejecutivas (dado que sus funciones las tienen en virtud de su vínculo orgánico y, por tanto, se pueden considerar inherentes a su cargo, sin necesidad de delegación alguna)¹⁶⁸.

En definitiva, como ha manifestado la sala de lo civil del Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de febrero de 2018 (Roj 494/2018), *“Nuestro sistema de órgano de administración social es monista, no existe una distinción entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas”*. Y ello, según el Tribunal, no excluye a los miembros de consejos de administración con facultades ejecutivas porque *“Si algunos miembros del consejo de administración ejercen funciones ejecutivas lo hacen en su condición de administradores, porque solo en calidad de tales pueden recibir la delegación del consejo”*.

No es objeto de este apartado discutir la referida teoría del vínculo. Pero sí poner de manifiesto que, lejos de lo que puede parecer, no nos encontramos ante una materia sencilla exenta de dudas:

- i) Por un lado, los conceptos laboral y mercantil de alto directivo y “ejecutivo” (el que realiza funciones ejecutivas) no son equiparables. El concepto de “funciones ejecutivas” no está expresamente definido en la normativa mercantil pero se puede extraer del artículo 529 duodecimies de la LSC (relativo a sociedades cotizadas, aunque parece que hay consenso doctrinal sobre la aplicación de la clasificación que contiene también al resto de sociedades).

(168) Esta distinción entre administración simple (administradores únicos, mancomunados o solidarios) y compleja (consejo de administración) está claramente definida en las Resoluciones de la Dirección General de Registros y Notariado de 30 de julio de 2015 (BOE de 30 de septiembre de 2015), 10 de mayo de 2016 (BOE de 6 de junio de 2016) y 17 de junio de 2016 (BOE de 21 de julio de 2016) y ha sido acogida por el Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de febrero de 2018 (Roj 494/2018).

En ese artículo se define a los consejeros ejecutivos como *“aque- llos que desempeñen funciones de dirección en la sociedad o su grupo, cualquiera que sea el vínculo jurídico que mantengan con ella”*. Es decir, pueden ser consejeros ejecutivos no solo quienes sean consejeros delegados o tengan atribuidos poderes ejecutivos en el consejo de administración, sino también otros directivos (no necesariamente altos directivos, porque solo se exige el desempeño de “funciones de dirección”) que hayan sido designados como miembros del consejo de administración.

- ii) Por otro lado, la interpretación del concepto de alta dirección no es homogénea, apreciándose mayor rigor en la jurisdicción social que en la contencioso-administrativa. Y, además, esta interpretación judicial presenta matices en supuestos especiales.

Un ejemplo claro de las discrepancias en este ámbito (incluso dentro de la jurisdicción social) es el de los directores de filiales de grupos multinacionales. En estos casos, la jurisdicción social ha mostrado un mayor rigor en favor de la ausencia de alta dirección, declarando reiteradamente que la existencia de órdenes permanentes de la casa matriz destruye la autonomía del directivo, dejándole sin margen de maniobra¹⁶⁹, lo que ha llevado a que la jurisdicción social se declare competente ante conflictos con directores generales que son administradores únicos¹⁷⁰ por entender que en estos casos el vínculo mercantil puede tener un carácter marginal y no relevante¹⁷¹.

La dificultad en este tipo de supuestos radica en que, para concluir sobre la naturaleza de la relación que une al directivo y administrador con la sociedad (mercantil, laboral, o ambas), es preciso analizar su modo de operar, el de la sociedad o el grupo del que emanan las instrucciones, y el alcance de las facultades del directivo. Además, los tribunales, aunque se han inclinado por la referida interpretación restrictiva, en ocasiones han concluido sobre la existencia

(169) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de octubre de 2001 (AS 2001\4515).

(170) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2007 (AS 2007\2623).

(171) Sentencia del Tribunal Superior de justicia de Madrid de 12 de marzo de 2008 (AS 2008/1242).

de alta dirección ante circunstancias tan dispares como que en el consejo de administración de la filial había ejecutivos del grupo a los que reportaba el directivo de la filial (y que esos ejecutivos del grupo no daban realmente instrucciones, porque se limitaban a informar a la matriz de la actividad de la filial) o que el directivo de la filial era *“el alter ego del empresario en la Península”*¹⁷².

- iii) Se ha llegado a poner en duda la relación mercantil de directivos que son administradores únicos (a pesar de que, como se ha avanzado, la doctrina mayoritaria se inclina por concluir que en los casos de administración simple la relación es inequívocamente mercantil) dependiendo de las circunstancias del caso. Y, frente a ello, se ha defendido la naturaleza mercantil de altos directivos que no son administradores pero sí representantes del administrador¹⁷³.

En fin, no podemos sino finalizar este apartado concluyendo que, ante un directivo que forma parte del órgano de administración, el análisis sobre la naturaleza jurídica de su relación es, cuando menos, complejo y está sometido a diferentes interpretaciones.

2.1.2 *Por qué es importante la teoría del vínculo en la tributación de las retribuciones de administradores en el IRPF. Asunción de la teoría del vínculo a efectos tributarios*¹⁷⁴

La más reciente doctrina de la DGT y los tribunales económico-administrativos sobre la tributación en el IRPF de las retribuciones de administradores es heredera de la teoría del vínculo. La proyección de esta teoría en el ámbito del IRPF supone la asunción de que, cuando existe una relación mercantil (por absorción de la relación laboral preexistente), no se puedan aplicar las ventajas que supuestamente la normativa concede (según la Administración) solo a quienes tienen una relación laboral o estatutaria.

(172) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de diciembre de 2015 (recurso 780/2015) y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2003 (recurso 3196/2002).

(173) Sentencia del Tribunal Supremo (Social) de 24 de mayo de 2011, en recurso 1427/2010.

(174) Sobre esta cuestión, vid el trabajo de Uría Menéndez *“Los consejeros ejecutivos en el derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo”* de marzo de 2012 (https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3517/documento/gloria_marin.pdf?id=5089).

Ello perjudica la tributación en el IRPF de los administradores, sin tener en cuenta la ya apuntada dificultad (tanto para estos como para las empresas) de asegurar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación con este impuesto (al no existir un criterio homogéneo sobre el alcance y la aplicación práctica de la teoría del vínculo)¹⁷⁵.

Este acogimiento de la teoría del vínculo a efectos del IRPF no es nuevo. Desde hace años ya se venía aplicando en el ámbito de las indemnizaciones por despido o cese, lo que es ciertamente razonable porque la normativa del IRPF se remite a la laboral a efectos de la posible aplicación de la exención de estas indemnizaciones o de su tratamiento como renta irregular (sin que por ello la normativa en relación con estas indemnizaciones no merezca una revisión, como se apuntará más adelante).

Pero lo que resulta más novedoso es que esa teoría del vínculo haya llevado a concluir que los administradores no pueden aplicar ningún incentivo de los establecidos en la normativa para los rendimientos del trabajo, salvo cuando la norma lo permite de forma expresa (lo que solo ocurre en el tratamiento de rentas irregulares –con limitaciones- y para el régimen de trabajadores desplazados). La teoría del vínculo no conduce necesariamente a esta conclusión, en nuestra opinión, porque el legislador del IRPF no lo ha establecido así de forma expresa (ni la evolución legislativa invita a concluir de este modo, en opinión de quien suscribe); pero este ha sido el acercamiento a la cuestión por parte de la Administración.

Baste a estos efectos revisar la reciente CV1984-18, de 3 de julio de 2018¹⁷⁶, en la que se analiza la tributación en IRPF de un consejero delegado que tiene suscrito un contrato de alta dirección con una sociedad (cuyo cargo está retribuido según los estatutos). Tras entender, conforme a ello, que el sujeto tiene una relación mercantil y no laboral con la sociedad, la DGT concluye lo siguiente:

- i) Que los rendimientos obtenidos son rendimientos del trabajo derivados en su totalidad de la condición de administrador.

(175) Además de las relativas al Impuesto sobre Sociedades, el IVA o el IAE.

(176) Otra resolución también muy clara en este sentido es la V2394-12, de 12 de diciembre. Y en sentido similar, aunque no tan claro, las resoluciones V0583-13, de 25 de febrero o V1569-13, de 9 de mayo.

- ii) Que, por tanto, las retenciones e ingresos a cuenta sobre esos rendimientos se deben calcular aplicando los tipos fijos de retención del 19% ó 35% según la cifra de negocios de la sociedad, tipos estos que se aplican sobre la cuantía total de las retribuciones sin tener en cuenta, entre otros, gastos deducibles o reducciones.
- iii) Que no resulta aplicable la exención por trabajos realizados en el extranjero ni el régimen de dietas y gastos de viajes exonerados de gravamen, salvo en los supuestos especiales de “gastos por cuenta de tercero”.
- iv) Que, finalmente, tampoco se pueden aplicar los supuestos legales de no sujeción y exención previstos para las retribuciones en especie.

En definitiva, la asunción de la relación mercantil (con exclusión de la relación laboral) del administrador tiene como consecuencia que la tributación personal de este resulte perjudicada gravemente, sin posibilidad de aplicar prácticamente ninguno de los beneficios que el legislador ha previsto para los rendimientos del trabajo.

Esta conclusión no parece razonable por diversos motivos:

- i) **Por técnica legislativa:** Es difícil pensar que el legislador tenía previstas estas consecuencias cuando estableció expresamente que las retribuciones de administradores tenían la naturaleza de rendimientos del trabajo, porque en sus elementos básicos (naturaleza de las rentas, exenciones, supuesto de no sujeción), la normativa del IRPF no se ha modificado tras el desarrollo de la teoría del vínculo por los tribunales.

Así parece que se desprende también de la evolución de la doctrina de la DGT que, hasta hace bien poco, concluía sobre la tributación de las referidas retribuciones sin tener en cuenta la teoría del vínculo en el sentido en que lo hace hoy. Así, por ejemplo, ya en la CV0034-00, de 9 de marzo de 2000, se planteaba el caso de un administrador con funciones gerenciales para una sociedad en la que el cargo de administrador aparecía como gratuito en los estatutos, pero que percibía un salario como trabajador dado de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos.

La DGT no dudaba en responder que *“Si el cargo de administrador fuese retribuido, los estatutos de la entidad deberán preverlo expre-*

samente, señalando, además, el sistema de retribución” y que “Si, por el contrario, en los estatutos de la sociedad se configura el cargo de administrador como gratuito, las percepciones que, en su caso, percibiera el contribuyente deben calificarse de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 23.1.a).4ª de la Ley del Impuesto, y aplicando, en su caso, lo establecido en el artículo 42 de la Ley del Impuesto”, concluyendo, en relación con el tipo de retención a aplicar, que (i) las retribuciones que se percibieran como administrador estarían sujetas al tipo fijo de retención (entonces, el 40%), y que (ii) el resto de retribuciones por otras funciones estarían sujetas al tipo de retención que resultara de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto.

En la más reciente resolución V1593-07, de 18 de julio de 2007, en la que se revisa el caso de un administrador único (cuyo cargo no está remunerado según los estatutos) que realiza servicios gerenciales retribuidos, la DGT vuelve a separar las retribuciones como administrador (que no existen, conforme a los estatutos) de las de alta dirección, concluyendo que las retenciones aplicables serán las que deriven del procedimiento general de cálculo del tipo de retención, con el mínimo previsto para altos directivos (relaciones laborales especiales)¹⁷⁷. Obsérvese que en esta resolución se habla de un administrador único y aun así la DGT no aplica la teoría del vínculo para concluir sobre la tributación de sus retribuciones.

- ii) **Conforme a una vertiente funcional:** Qué duda cabe que las retribuciones de los administradores ejecutivos suelen estar destinadas a remunerar, precisamente, sus funciones ejecutivas (salvo por las “dietas de asistencia”, que no siempre existen, que retribuyen las funciones representativas y deliberativas).

No parece razonable entender (si se atiende tanto a la realidad del mundo empresarial como a la forma en que los administradores desempeñan sus funciones) que estas funciones ejecutivas se realicen de forma distinta por el trabajador por el mero hecho de acceder al órgano de administración (con independencia de la calificación jurídica que merezca

(177) En el mismo sentido, numerosas resoluciones no vinculantes como las resoluciones 0736-00, de 29 de marzo de 2000, 1058-00, de 3 de mayo de 2000, o 1064-02, de 10 de julio de 2002.

su relación a efectos jurídicos no tributarios). En el consejero ejecutivo (más que en el administrador, pero no siempre con una diferencia nítida) se observan en cierto modo las condiciones de dependencia y ajeneidad del alto directivo, dado que *“ejerce sus funciones ejecutivas por delegación del consejo”* y está *“sometido a los criterios e instrucciones del órgano de administración delegante y éste tiene también funciones de control y vigilancia sobre el ejercicio de las competencias delegadas”*¹⁷⁸.

- iii) **De acuerdo con una vertiente económica:** La entrada en el órgano de administración por quien realiza (y viene ya realizando) funciones de alta dirección no supone en la práctica una alteración de su capacidad económica (más allá del cobro de dietas por asistencia a reuniones – no siempre y, en menor medida, cuando ya se cuenta con la retribución por las funciones directivas– y de la subida periódica de la retribución, que habría existido –dependiendo de la empresa– en todo caso), principio constitucional básico en la configuración de los tributos.

Como acertadamente apunta una parte de la doctrina especializada en la materia, *“el legislador debe tomar como base en la descripción de los hechos imponibles una capacidad económica que vendría de este modo a erigirse en el objeto o finalidad del impuesto”*, de forma que *“si tras el proceso de interpretación se constata que la situación económica, pese a considerarse una manifestación de capacidad contributiva, no ha sido realmente tomada en consideración por el legislador no cabe la ampliación del hecho imponible a la misma”*¹⁷⁹.

La DGT, sin embargo, alcanza las conclusiones expuestas sobre la base de una interpretación, muchas veces literal, de términos utilizados por la norma que, en su opinión, se refieren inequívocamente a los trabajadores con relación laboral. Nos referimos a menciones normativas tales como “trabajador”, “trabajo”, “empleo”, “empleador”, “personal”, utilizados (por ejemplo, pero no solo) al definir los supuestos que el legislador ha decidido que *“no tendrán la consideración de rendimientos de trabajo en especie”* (rentas no sujetas) o estarán exentos. Cuando la norma utiliza tales con-

(178) Uría Menéndez: *Ibidem*, p. 10.

(179) Combarros Villanueva, Victoria Eugenia: *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el Impuesto sobre el Patrimonio)*. Civitas Revista Española de derecho financiero, Nº 44, 1984, p. 502.; en este trabajo se cita numerosa doctrina en este sentido.

ceptos, la DGT entiende que lo que el legislador ha pretendido es excluir a quienes no tienen una relación laboral.

Esta conclusión no solo parece que no respeta la finalidad de la norma (ya comentada desde distintas vertientes) sino que parte de una interpretación de los referidos conceptos que, nos atrevemos a apuntar, es excesivamente literal. Y esta literalidad incluso va más allá de lo que parece razonable cuando se pretende vincular inequívocamente el alcance de ciertos conceptos (“trabajo” y “trabajador”) a la existencia de una relación laboral, cuando la propia Ley del IRPF extiende el concepto de rendimiento del trabajo al que deriva del trabajo personal, más allá del que emana de una relación laboral o estatutaria¹⁸⁰.

El actual acercamiento a la cuestión por la DGT, como vemos, pivota sobre la teoría del vínculo, de modo que cuando, por aplicación de los principios de esa teoría, se concluya que un administrador tiene exclusivamente una relación mercantil, la tributación en el IRPF será distinta (y más perjudicial) que la que resultaría aplicable si, junto con la relación mercantil, conviviera (jurídicamente) una relación laboral en cuyo contexto se desarrollaran las funciones ejecutivas o directivas. El inconveniente principal de ello es, ya se ha anticipado, que la conclusión sobre si la relación es únicamente mercantil o si convive con una relación laboral no es una cuestión ni sencilla ni cerrada y está sometida a los vaivenes judiciales, lo que dificulta el cumplimiento de las obligaciones fiscales; sin olvidar que el legislador no parece haber querido (insistimos y en opinión de quien suscribe) esta consecuencia.

En definitiva, para paliar esta situación, se ha de llegar a un consenso sobre el tratamiento tributario de las retribuciones de administradores, que sea ajeno a la errática evolución judicial en los ámbitos laboral y mercantil sobre la naturaleza jurídica de la relación que une a estos con las entidades en las que prestan sus servicios y acorde con los principios que inspiran el derecho tributario¹⁸¹. Y el resultado de este consenso debe quedar plasmado en la ley para evitar “sorpresas” en el ámbito de las revisiones administrativas.

(180) Los conceptos de “empleo”, “empleado”, “personal”, en su utilización más cotidiana, pueden conducir a una interpretación en línea con la que defiende la DGT y, con todo, ello no se compadece de la ya analizada finalidad de la norma. Sobre este particular, vid Uría Menéndez: *Ibidem*, p. 33 a 36.

(181) En el Voto particular de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995

Con el fin de proponer mejoras en la normativa del IRPF que otorguen seguridad jurídica a administradores y a empresas, y también de establecer un régimen que no perjudique sin justificación a unos y a otros cuando la relación de los administradores sea solo mercantil (frente a quienes tienen una relación laboral además de la mercantil), en los próximos apartados se revisa esa normativa y sus fundamentos así como su interpretación por la Administración y los tribunales (cuando sea relevante y de forma adicional a la ya comentada); para posteriormente sugerir las referidas mejoras.

2.2. NATURALEZA DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES: ¿UN TIPO ESPECIAL DE RETRIBUCIONES DEL TRABAJO?

El quid de la forma en que la DGT ha asumido la teoría del vínculo en el ámbito del IRPF se sitúa (según se desprende de sus resoluciones) en cómo se insertan las retribuciones de los administradores en la actual LIRPF y en la mayor parte de los textos legislativos anteriores. Y, sin embargo, es precisamente la evolución legislativa la que ayuda a pensar que el legislador no pretendió, al mencionar expresamente estas retribuciones, otorgarles un carácter especial al de las que corresponden a contribuyentes con relación laboral o estatutaria, sino meramente con efectos aclaratorios e independientes de cuál sea la naturaleza jurídica laboral o mercantil de la relación de estos trabajadores.

La actual LIRPF contiene una definición general del concepto de rendimiento del trabajo (artículo 17.1) y un listado detallado de rentas que “en particular” o “en todo caso” se considerarán como rendimientos del trabajo. En concreto, la LIRPF define los rendimientos del trabajo como aquellos

en recurso 4174/1994, en la que se analizaba la posible aplicación de la exención a las indemnizaciones por cese de la relación laboral de alta dirección, ya se apuntaba la importancia de analizar la tributación de una determinada renta conforme a los “problemas fiscales” y no conforme a las instituciones jurídico-laborales o mercantiles, cuando se afirmaba que *“la tremenda disparidad”* en torno a la tributación de esas indemnizaciones *“se debe a la carencia de la adecuada regulación de rango legal ... a remitirse en bloque al régimen indemnizatorio establecido en el Derecho Laboral, incurriendo en una incoherencia sustancial, por razón de sus distintos propósitos y principios inspiradores...”*, y se añadía que la normativa laboral (concretamente, el Real Decreto de Alta Dirección) *“nada tiene que ver con los problemas fiscales, originándose sinérgicamente un imprevisto fenómeno de dispersión interpretativa”*.

*“que, deriven directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*¹⁸²; y, entre las rentas que, “en todo caso” se consideran rendimientos del trabajo, se encuentran *“las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”*¹⁸³.

Esta concreción expresa de las retribuciones de los administradores como parte de las retribuciones del trabajo se viene observando prácticamente desde los primeros textos legislativos:

- i) En la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, la definición de rendimiento del trabajo era más genérica y hacía referencia a los rendimientos *“que se deriven exclusivamente, bien sea directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo”* (artículo 14), entre los que se entendían incluidos los correspondientes a las retribuciones de los administradores.

Esta conclusión se alcanzaba tanto por la referencia expresa al “trabajo personal” en la definición de los rendimientos del trabajo, como por la mención en el artículo 17 (correspondiente a los rendimientos del capital mobiliario), a que entre tales rendimientos se incluía *“cualquier clase de títulos jurídicos, excepto aquellos a que se refiere el penúltimo párrafo del epígrafe a) del número ocho del artículo veinte, que estatutariamente faculden para participar en los beneficios de una Sociedad, asociación, por algún concepto distinto del de la remuneración directa de los servicios prestados a la entidad, como directores, gestores, consejeros, administradores o empleados de la misma”*.

Es decir, la renta que obtenía el administrador por el mero hecho de prestar servicios a la sociedad, al igual que la de un gestor, un director o un empleado, tenía la naturaleza de rendimiento del trabajo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, al analizar la evolución legislativa, no parece arrojar dudas sobre esta calificación como rendimiento del trabajo ya desde la Ley de 1978¹⁸⁴.

(182) Artículo 17.1 LIRPF.

(183) Artículo 17.2.e LIRPF.

(184) Vid sentencias del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2001, en recurso 188/2000 y de 23 de mayo de 1986 (ROJ 10660/1986).

- ii) La Ley 18/1991, de 6 de junio, mantenía la definición de rendimientos del trabajo vinculada exclusivamente al *“trabajo personal del sujeto pasivo” (directa o indirectamente)*, pero incluía ya entre los rendimientos del trabajo *“en particular” a “Las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces”* (artículo 25.p). En este listado de rentas que *“en particular”* se calificaban como rendimientos del trabajo se incluían las que posteriormente se han desglosado en rentas que *“en particular”* o *“en todo caso”* se incluyen entre esos rendimientos.
- iii) Fue la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la que amplió la definición de rendimiento del trabajo, vinculándola al *“trabajo personal”* o a *“la relación laboral o estatutaria”* y distinguió entre rentas que *“en particular”* o *“en todo caso”* se considerarían como tales rendimientos del trabajo, incluyendo las *“retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”* en el apartado 2.e) del artículo 16 destinado a esta última categoría. Así se mantuvo también en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, hasta la actual LIRPF, inclusive.

Viendo esta evolución legislativa cabría pensar que el legislador ha pretendido configurar un tipo especial de rendimiento del trabajo para las retribuciones de los administradores con un tratamiento en IRPF diferenciado del que se aplica a quienes, realizando un trabajo personal, tienen una relación laboral y no mercantil. De hecho, la mayor parte de los textos doctrinales y la opinión administrativa han venido a distinguir entre *“rendimientos del trabajo por naturaleza”* y *“rendimientos del trabajo por expresa decisión legal”* (entre los que se situarían las retribuciones de los administradores), como si el legislador estuviera creando un listado de rentas del trabajo que, de otro modo, merecerían otra calificación.

Esta conclusión no parece acertada:

- i) Aunque no se observa en los trámites parlamentarios de los distintos textos legislativos ninguna explicación sobre esta evolución, parece que nos encontramos ante una mera mejora de la técnica legislativa con efectos aclaratorios, es decir, con el fin de clarificar que todos los rendimientos que deriven del trabajo –esfuerzo– personal (siempre que no puedan ser calificados como rendimientos

de la actividad económica) tendrán la naturaleza a efectos de IRPF de tales rendimientos del trabajo.

Dicho de otro modo, la retribución del administrador es retribución del trabajo conforme a la definición general de esta categoría de renta porque es una contraprestación o utilidad que, si bien puede no derivar de una relación laboral o estatutaria, sí remunera el “trabajo personal” (sin que haya actividad económica porque el administrador no suele usar sus propios medios para realizar su actividad, salvo que sea un administrador independiente).

- ii) Proviene esta separación de las retribuciones de los administradores de un momento en el que la teoría del vínculo no estaba siquiera esbozada por los tribunales (o convivía con la teoría de la dualidad), cabe adivinar que lo que el legislador pretendía, de hecho, era aclarar que las retribuciones derivadas de la “mera condición” de administrador, es decir, de las funciones puramente representativas o deliberativas (en general, las “dietas”) y no de las ejecutivas eran retribuciones del trabajo, aclaración cuyo sentido cabe situarlo en el hecho de que esas retribuciones sí derivan de una relación mercantil (la que resulta inherente a la pertenencia al órgano de administración) inequívocamente y sin necesidad de mayores disquisiciones.

Muestra de ello es el establecimiento de un tipo fijo de retención para administradores ya desde la normativa de 1978 y, más aún, desde la reforma de 1998.

Tras la publicación de la Ley 40/1998, el Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, modificó significativamente el procedimiento general para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el IRPF, con el objeto (según el preámbulo del Real Decreto) de *“lograr el mayor ajuste posible entre la cuota líquida que pueda derivarse de una autoliquidación ante la Administración tributaria y el importe de retenciones e ingresos a cuenta soportados por estos contribuyentes, reduciendo, al propio tiempo, el gran número de devoluciones que con la normativa anterior se producían”*. En este régimen de retenciones se establecen unas cuantías por debajo de las cuales no es preciso practicar retención¹⁸⁵.

(185) Actual artículo 81 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

En este contexto, el establecimiento de tipos fijos solo tiene sentido cuando lo que el legislador pretende es garantizar que determinadas rentas, que por naturaleza o conforme a la práctica tienden a ser reducidas, no escapen a la obligación de soportar retenciones o ingresos a cuenta (teniendo en cuenta que, si esas son las únicas rentas recibidas, tampoco habrá obligación de tributar). Así ocurre con las rentas derivadas de cursos, conferencias y similares (cuando son rendimientos del trabajo), los atrasos (15%¹⁸⁶) o los rendimientos de administradores (15% ó 19%, según la cifra de negocios de la entidad¹⁸⁷) derivados de la mera pertenencia al órgano de administración.

En este último caso, es difícil pensar que el legislador estaba pensando en las retribuciones por el ejercicio de funciones ejecutivas que, razonablemente, por el alcance de estas funciones y las responsabilidades inherentes a ellas, siempre estarían sometidas a retención (dada su cuantía) si se trataran como los rendimientos del trabajo de cualquier empleado con relación laboral (y desde luego serían más cercanas al impuesto definitivo). Tal parece por tanto que lo que se pretendía era garantizar la retención de la renta “típica” de administrador, como es la dieta por asistencia a las reuniones del órgano de administración, tradicionalmente reducidas (y en ocasiones solo compensadoras de gastos de traslado).

- iii) El hecho de que esta renta forme parte del listado de rentas que “en todo caso” son rendimientos del trabajo, además, no implica necesariamente que el legislador pretenda dar un trato a estos rendimientos diferenciado del que otorga a los derivados de una relación laboral o estatutaria. La propia normativa nos permite alcanzar esta conclusión:
- Entre estos rendimientos también se incluyen las “retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial”¹⁸⁸, para las que es indudable que aplica el tratamiento que la norma otorga a cualquier trabajador con relación laboral ordinaria (salvo cuando se establezca lo contrario). Es decir, no es cierto, al contrario de lo que indica la

(186) Actuales artículos 101.3 LIRPF y 80.1 apartados 4º y 5º RIRPF.

(187) Actual apartado 3º del artículo 80.1 RIRPF (además del artículo 101.2 LIRPF).

(188) De acuerdo con el artículo 2 del Estatuto de los Trabajadores, son relaciones laborales especiales, entre otras, las de alta dirección, la de trabajadores con discapacidad que presten servicios en centros especiales de empleo o los abogados que presten servicios en despachos de abogados individuales o colectivos.

DGT en alguna resolución¹⁸⁷, que el artículo 17.2 LIRPF haya servido al legislador para calificar “*como rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el receptor del mismo no se produce*”.

El artículo 17.2 también incluye otros variados supuestos en los que el legislador ha entendido necesario aclarar la naturaleza de los rendimientos y en los que la duda no reside en la calificación jurídica de la relación de servicios que da origen a esos rendimientos (pensiones, prestaciones de beneficiarios de mutualidades o de planes de previsión social empresarial, pensiones compensatorias recibidas del cónyuge, etc), sino en la diferencia temporal entre el momento en que se realizan las aportaciones a estos sistemas (que suele ser cuando se está trabajando) y el momento en que se reciben las prestaciones.

- Cuando el legislador ha querido dar un tratamiento especial a las retribuciones de administradores, así lo ha hecho. Como ejemplo de ello cabe acudir al régimen especial de trabajadores desplazados¹⁹⁰ que, antes de la reforma de la LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, solo se podía aplicar a quienes se desplazaban a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo; y desde la entrada en vigor de esa ley (desde 2015), también a quienes se desplacen a este territorio por la adquisición de la condición de administrador de una entidad.
- La propia evolución de la legislación abunda en el interés del legislador de no tratar al administrador que realiza funciones ejecutivas de forma distinta a cualquier trabajador con relación laboral:
 - La ya comentada reforma del régimen especial de trabajadores desplazados, al incluir en este a quienes adquieran la condición de administrador en España, no podía estar pensando (teniendo en cuenta que el objetivo del régimen es atraer, en el contexto de apertura e internacionalización de nuestra economía, “*altos cargos de empresas extranjeras*”¹⁹¹)

(189) Entre otras, resolución V3181-15, de 20 de octubre de 2015.

(190) Actual artículo 93 LIRPF.

(191) García Carretero, Belén: “*La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*”. Asociación Española de Asesores Fiscales. 2006, p 139.

en quienes perciben retribuciones solo por pertenecer al órgano de administración (dietas), sino en quienes realizan funciones ejecutivas. En otro caso, carecería de atractivo la aplicación del régimen especial (¿tributar como no residente solo por las “dietas” como administrador?).

- La LIS ha excluido recientemente del listado de personas o entidades vinculadas¹⁹² a los administradores, en lo que corresponda a la retribución por el ejercicio de sus funciones. Aunque no cabe duda de que el principal motivo de esta modificación es la imposibilidad de encontrar valores “comparables” en el mercado para la valoración de esas retribuciones porque, por definición, todos los valores observables en el mercado son vinculados¹⁹³, parece que esta modificación abunda en la intención del legislador de tratar estas retribuciones conforme a la capacidad económica que deriva del ejercicio de las funciones y no de acuerdo con un criterio puramente jurídico.
- Del mismo modo, la reforma en el ámbito de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de administradores¹⁹⁴ va en la misma línea cuando excluye del concepto de liberalidad *“las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”*. La redacción de esta exclusión no deja lugar a dudas sobre la deseada equiparación, a efectos de deducibilidad, de las retribuciones de administradores con relación laboral con la de aquellos que tengan una relación mercantil.

En fin, la conclusión debe ir encaminada a entender que la inclusión de las retribuciones de administradores en el apartado 2 del artículo 17 LIRPF

(192) En el artículo 18.2.b) de la actual LIS.

(193) Así se afirmaba ya en PAPERS AEDAF número 5 “Propuestas de modificación del Artículo 16 TRLIS. Hacia la simplificación, flexibilización y adecuación del régimen al contexto internacional y económico”. Julio 2011, p. 15.

(194) Artículo 15.e) de la LIS.

no supone la introducción por el legislador de un tipo especial de rendimiento del trabajo que no se pueda beneficiar de las ventajas que la norma regula de forma general para los rendimientos del trabajo¹⁹⁵.

A pesar de nuestro convencimiento sobre que no estamos ante una clase especial de rendimientos del trabajo, nuestra propuesta es modificar el artículo 17 LIRPF con el fin de que se despejen todas las posibles dudas al respecto.

2.3. EXENCIONES

2.3.1 *Indemnizaciones por cese*

El tratamiento de las indemnizaciones derivadas de la extinción de la relación del administrador ha sido el más receptivo a la teoría del vínculo; la profusa producción de sentencias y resoluciones al respecto y la intensa actividad de la inspección de los tributos en esta área es prueba de ello.

Ante una indemnización por la extinción de una relación laboral o mercantil, se plantea la aplicación de dos posibles beneficios: la exención y el tratamiento como rendimiento del trabajo irregular para la parte que no esté exenta. Sobre este segundo beneficio hablamos en un apartado posterior, dedicado a las retribuciones irregulares.

Centrándonos por tanto en la exención, se observa que el artículo 7.e) LIRPF establece que estarán exentas *“las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, 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 sentencia, sin que pueda considerarse*

(195) Vid resolución del TEAC de 16 de enero de 2018 (2074/2014/00/00) en la que se analiza el caso de una indemnización por cese a un consejero sobre el que la inspección había concluido que tenía una relación exclusivamente mercantil en el momento del cese, lo que es admitido por el TEAC. En la resolución se discuten diversas cuestiones en torno a la tributación de la indemnización y el TEAC anticipa que *“Nadie discute la calificación como rendimiento del trabajo de aquella renta satisfecha por la pagadora en concepto de indemnización (...). Resulta palmario el carácter de rendimiento del trabajo de aquella indemnización, en tanto dicha renta “deriva, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria”, no constituyendo rendimiento de la actividad económica (artículo 17.1 de la Ley 35/2006, del IRPF)”. Es decir, el TEAC asume que las retribuciones de administradores derivan del trabajo personal y, por tanto, las entiende incluidas en la definición del apartado 1 del artículo 17 LIRPF (con independencia de que aparezcan de forma expresa en el siguiente apartado del mismo artículo).*

como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato”, ampliando la exención para los despidos objetivos por causas económicas, técnicas, organizativas o por fuerza mayor a la indemnización que habría correspondido según el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente. En cualquier caso, la exención está limitada en la actualidad a 180.000 euros.

La teoría del vínculo ha llevado a los tribunales y a la Administración¹⁹⁶ a concluir de forma reiterada que, en el caso del cese de un administrador que tiene exclusivamente una relación mercantil:

- i) Solo será aplicable la exención, en su caso, a la indemnización que se asigne al período en el que se haya tenido una relación laboral¹⁹⁷.

Otra cuestión es cómo atribuir la indemnización a los distintos períodos. En los casos de promoción a alto directivo, algún tribunal se inclina por acudir a la retribución previa a esa promoción¹⁹⁸. Pero también existe doctrina judicial que mantiene que se deberá partir de ese salario, pero actualizado (en ocasiones los tribunales defienden esta actualización pero sin definir cómo calcularla¹⁹⁹ y otras veces hacen referencia expresa a formas concretas de actualización -como la basada en el convenio colectivo aplicable-²⁰⁰).

- ii) No se aplicará la exención a ese período en el que se tuvo relación laboral (previo a la entrada en el órgano de administración) si la relación laboral precedente quedó extinguida. Como se ha expuesto más arriba, la doctrina administrativa y judicial actual se inclinan por la extinción salvo pacto en contrario (mientras que, en

(196) Entre otras, el TEAC resume este tratamiento en su resolución de 16 de enero de 2018 (número 2074/2014/00/00).

(197) Por los períodos de relación laboral de alta dirección, tras la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019 (recurso 2727/2017), debería ser aplicable la exención hasta 7 ó 20 días con el límite de seis y doce mensualidades, para los casos de desistimiento del empresario y despido improcedente respectivamente (la sentencia se refiere únicamente a casos de desistimiento empresarial, pero sus argumentos deberían ser trasladables a los de despido improcedente).

(198) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 21 de junio de 2012 (AS 2012\2448).

(199) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 31 de mayo de 2007 (en recurso 1415/2003).

(200) Vid sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 21 de febrero de 2006 (AS2006\1462) y del País Vasco de 27 de noviembre de 2007 (AS2008\931).

la promoción de relación laboral ordinaria a alta dirección, lo que se presume -salvo pacto- es la suspensión).

Aunque esta interpretación pueda ser, en parte, razonable porque la norma fiscal se remite a la normativa laboral a efectos de la exención (y, por tanto, si la normativa laboral no determina una indemnización obligatoria para estos casos, poco se puede añadir); ello no impide encontrar soluciones razonables estrictamente tributarias, que tengan en cuenta los principios que inspiran el IRPF (y, de forma específica, el principio de capacidad económica) y la dificultad, ya comentada, de concluir, en el caso de consejeros ejecutivos y administradores, cuándo se está ante una relación estrictamente mercantil o, por el contrario, esta convive con una relación laboral,

Si, como decíamos, en estos casos se dice que la entrada en el órgano de administración supone la extinción de la relación laboral previa, salvo que se haya pactado expresamente la suspensión, pero lo más habitual en la práctica es que no se haya pactado (porque la normativa aplicable no establece esta consecuencia de forma expresa y la jurisprudencia no es absolutamente clara y es, además, reciente); pero las partes entienden que la relación laboral subsiste, lo que se externaliza en que, ante una extinción de esa aparente relación laboral, la empresa entiende que está en la obligación de indemnizar toda la antigüedad en la empresa (previa y coetánea a la pertenencia al órgano de administración), ¿tiene sentido concluir que la relación laboral previa no fue expresamente suspendida por las partes?, ¿no es más razonable entender que, a través de sus pactos y acciones posteriores, empresa y directivo demuestran que esa suspensión estaba pactada al menos tácitamente? Si no es así desde el punto de vista laboral ¿no se pueden crear reglas tributarias específicas que palien esta insuficiencia meramente formal en los pactos escritos?

No es la primera vez que la norma tributaria establece reglas propias para preservar los principios de igualdad y capacidad económica. Para muestra, la regla sobre la exención para los despidos objetivos, para los que la normativa laboral establece una indemnización mínima obligatoria inferior a la que está exenta²⁰¹. Esta equiparación, que solo existe desde 2009, vino a dar

(201) En la actualidad, la del despido objetivo es de 20 días por año con el máximo de 12 mensualidades; y la del improcedente de 45/33 días por año con el máximo de 42/24 mensualidades.

solución a la desigualdad de tributación entre los despidos objetivos procedentes (más perjudicados) y los despidos improcedentes (disciplinarios u objetivos), alejando la norma tributaria en este aspecto de la norma laboral.

Del mismo modo, nada impide que se introduzcan reglas especiales en el artículo 7.e) LIRPF para otorgar a las indemnizaciones por cese de administradores un trato igualitario al de los sujetos con relación laboral, ante situaciones expresivas de la misma capacidad económica y coherentes con los pactos expresos o tácitos entre las partes y la concurrencia de períodos (a lo largo de la relación que ha vinculado a empresa y directivo) en los que la existencia de una relación laboral no se puede poner en duda. Nos referimos, al menos, al período que precede a la entrada en el órgano de administración, con independencia de la forma en que ese acceso al órgano de administración se haya documentado. No somos más ambiciosos porque dejamos de lado el período de “relación mercantil”...

Qué duda cabe que otra forma de abordar esta cuestión sería modificando el Real Decreto de Alta Dirección, extendiendo su aplicación al alto directivo cuya relación laboral queda subsumida en la mercantil... pero esto requeriría una modificación más profunda de la normativa laboral.

2.3.2 Exención por trabajos en el extranjero

El artículo 7.p LIRPF regula una exención aplicable sobre los rendimientos percibidos por trabajos en el extranjero. Esta exención se vincula a (i) la realización de “trabajos” en el extranjero, (ii) para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, y (iii) en un territorio en el que se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF (y que no sea un paraíso fiscal).

La DGT se ha mostrado clara en la negación de este beneficio a administradores, incluyendo aquellos casos en que la relación mercantil (excluyente de la laboral) se derive de la aplicación de la teoría del vínculo, entre otras, en la resolución antes mencionada V1984-18, de 3 de julio de 2018. En una resolución anterior²⁰², se mostraba absolutamente contundente a este respecto, al afirmar que “y por lo que se refiere a las retribuciones de-

(202) CV1944-05, de 30 de septiembre de 2015.

rivadas de su pertenencia a diversos consejos, comités operativos, de auditoría, de adquisiciones y contratos de las sociedades concesionarias, la aplicación de la exención dependerá de que la renta percibida no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 16.2 del TRLIRPF, ni tampoco por el desempeño de funciones de control y/o supervisión de una empresa sobre sus filiales”.

En línea con la DGT, algún autor se muestra favorable a negar la exención a los administradores, sobre la base de que sus retribuciones no proceden de una relación de carácter laboral, apuntando que *“a menos que los sujetos a los que alude el apartado e) del art. 17.2 LIRPF se desplacen al extranjero a desarrollar alguna actividad laboral desconectada de su condición de Administradores o miembros de los órganos de representación de la entidad, situación que será posible en aquellos casos en los que además de ostentar dicha condición realicen una actividad laboral en las condiciones de dependencia a las que alude la DGT, las retribuciones que esas personas perciban por detentar tales cargos no podrán beneficiarse de la exención que comentamos”*; posibilidad que luego niegan porque *la simultaneidad de ambas relaciones no es posible en muchos casos si se sigue el criterio del Tribunal Supremo desde sus sentencias del Caso Mahou*²⁰³.

Es nuestra opinión que esta interpretación no tiene en cuenta la literalidad de la norma, que se refiere al concepto de rendimientos del trabajo sin mayor precisión; entre los que se encuentran tanto los percibidos por quienes tienen una relación laboral como los recibidos por quienes tienen una relación mercantil (sin hacer referencia, como en otras partes de la LIRPF, a los conceptos de trabajador, empleado, o similares a los que acude en otros casos la Administración para negar ciertos beneficios a los administradores).

Y tampoco tiene en cuenta cuáles son los objetivos de la exención que nos ocupa. Como repite la doctrina, *“el precepto en cuestión tiene como objeto principalmente incentivar la internacionalización del capital humano con residencia en España que pretende conseguirse reduciendo la presión fiscal de los trabajadores residentes en nuestro país que se desplazan al extranjero, lo que por ende, favorecerá de forma indirecta la competitividad de*

(203) Álvarez Barbeito, Pilar y Calderón Carrero, José Manuel: “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. Ed. Netbiblo. 2010, p 124-125.1818

*nuestras empresas y entidades (con o sin ánimo de lucro) en el exterior*²⁰⁴. Y así lo interpretaba ya la DGT desde sus primeras resoluciones sobre este incentivo cuando afirmaba que la finalidad de la norma es *“favorecer la competitividad de las empresas españolas”*²⁰⁵.

Recientemente la Audiencia Nacional, en sentencia de 19 de febrero de 2020 (recurso 485/2017) ampara nuestras conclusiones anteriores, concluyendo que esta exención si beneficia a los consejeros ejecutivos con relación mercantil. Actualmente, además, está pendiente de sentencia un recurso de casación en el Tribunal Supremo (Auto de admisión de 21 de febrero de 2020 en el recurso 5596/2019) en el que se va a dirimir la aplicación de la exención en el supuesto específico de percepción de rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en consejos de administración de compañías extranjeras.

2.4. RETRIBUCIONES EN ESPECIE Y DIETAS EXCEPTUADAS DE GRAVAMEN

- i. El tratamiento de las **retribuciones en especie** de administradores ya se ha avanzado.

Según la DGT, por aplicación de la teoría del vínculo, a los administradores no les aplican (i) ni los supuestos de no sujeción, (ii) ni los supuestos de exención. Esta conclusión se basa en la referencia en la LIRPF (al regular estos supuestos de no sujeción o exención) a los conceptos de “trabajador”, “personal empleado” o “centro de trabajo”.

En el caso específico de las aportaciones a seguros que instrumenten las contingencias de jubilación, fallecimiento o invalidez, la DGT²⁰⁶ ha aclarado, con base en un informe de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, que si el grupo asegurable está integrado por consejeros o administradores de la empresa (con relación exclusivamente mercantil), no estamos ante compromisos por pensiones, por lo que cualquier aportación irrevocable se deberá imputar y constituirá un rendimiento del trabajo en especie.

(204) Chico de la Cámara, Pablo y Ruiz Garijo, Mercedes: *“Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”*. Crónica Tributaria, 126/2008 (91-117), p 94.

(205) Resolución 2559-03, de 30 de diciembre de 2003.

(206) CV1765-14, de 4 de julio.

Sí aplican, sin embargo, las reglas de valoración del resto de las retribuciones en especie: en general, se valorarán por su valor normal de mercado pero, en determinados casos, se valorarán por su coste (manutención, hospedaje, viajes, primas de seguro, gastos de estudio, etc.) o conforme a reglas de valoración específicamente establecidas en el artículo 43 LIRPF (para cesión de uso de vivienda, cesión de uso de vehículos, préstamos o retribuciones satisfechas por empresas cuya actividad habitual sea la realización de las actividades que dan lugar al rendimiento).

- ii. Con las **dietas** estamos en una situación parecida. La LIRPF y el RIRPF²⁰⁷ redactan las reglas relativas a su no tributación utilizando conceptos como “empleado”, “lugar de trabajo”, “personal de vuelo”, “funcionarios públicos”, etc. La interpretación de la DGT no es distinta a la expuesta más arriba en relación con otro tipo de retribuciones, cuando de lo que se trata es de remunerar al administrador con relación mercantil.

En la ya citada resolución V1984-18, de 3 de julio de 2018²⁰⁸, la DGT concluye expresamente que el régimen de dietas exoneradas de gravamen únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad; aunque reconoce que quienes no tienen ese tipo de relación pero obtienen rendimientos del trabajo también pueden incurrir en gastos que sean consecuencia de su actividad. Si se trata de “gastos por cuenta de un tercero”, el tratamiento es el siguiente:

- Si la sociedad pone a disposición del administrador los medios para acudir al lugar en el que debe realizar sus funciones, no existirá renta (*“pues no existe ningún beneficio particular”* para el contribuyente).
- Si la sociedad reembolsa los gastos en que haya incurrido el administrador para ir al lugar donde va a prestar sus servicios, la renta solo estará exonerada si se acredita que el reembolso se re-

(207) Artículo 17.1.d) LIRPF y 9 RIRPF.

(208) Otras CCVV en las que se concluye de la misma forma son: V1993-05, de 6 de octubre de 2005, V1541-10, de 9 de julio de 2010, V138-12, de 7 de septiembre de 2012Ca

aliza para compensar esos gastos (cualquier otra cantidad será renta dineraria).

Es el mismo razonamiento que el empleado por la DGT, la AEAT y el TEAC²⁰⁹ para las retribuciones derivadas de la invitación a profesionales médicos a congresos u otro tipo de eventos (con los que no existe ningún tipo de relación, ni laboral ni mercantil). Por ello nos aventuramos a pensar que, en realidad, la DGT tiene “en la cabeza”, cuando razona de este modo, las funciones derivadas de la mera pertenencia al consejo (deliberativas y representativas) –aunque luego extienda sus conclusiones a los casos de ejercicio de funciones ejecutivas, sin mayor motivación–; porque los referidos razonamientos están redactados en torno al concepto de desplazamiento para “acudir a reuniones” y no a los desplazamientos propios derivados del desarrollo de las funciones ejecutivas (que no son distintos a los de cualquier otro trabajador, más aún si es alto directivo).

Es nuestra opinión, como ya venimos avanzando, que esta interpretación de los conceptos de trabajador y empleado (y sus derivados) no cumple la voluntad del legislador ni respeta los principios de capacidad económica e igualdad, por lo que es recomendable modificar la norma para evitar dudas, dejando claro que los supuestos de no sujeción y exención aplican a cualesquiera rendimientos del trabajo.

Así se ha hecho en la reciente reforma del artículo 44 RIRPF²¹⁰ (con efectos desde 1 de enero de 2017), relativo a los gastos de formación (que, recordemos, no generan renta sujeta si se cumplen ciertos requisitos). En este artículo se establece ahora que no existirá retribución en especie cuando los estudios hayan sido dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y hayan sido financiados “directa o indirectamente por ellos” para la actualización, capacitación o reciclaje del personal, “cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, in-

(209) Ver a título de ejemplo la resolución del TEAC 03645/2013/00/00, de 4 de abril de 2017 y el informe emitido a raíz de esta resolución por la AEAT (sobre “Tributación, por parte del personal sanitario, de los gastos abonados por las compañías farmacéuticas para la asistencia a los congresos y conferencias que organiza y a los que asiste dicho personal), de 5 de mayo de 2017.

(210) La reforma ha sido realizada por el artículo primero, apartado dos, Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre.

cluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas”. A estos efectos, se añade en el artículo 44 que se entenderá que los estudios han ido dispuestos y financiados indirectamente “por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador siempre que el empleador autorice tal participación”.

Bien sabido es que esta modificación reglamentaria se introdujo tras la conocida y ya mencionada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 relativa a congresos médicos (y el posterior informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017), a fin de que la financiación por laboratorios farmacéuticos de la formación de profesionales médicos con los que no están unidos ni por una relación laboral ni por una relación mercantil no se considere retribución en especie. Ello demuestra que, cuando el legislador hace referencia al concepto de “personal empleado” (y similares) al regular ciertos incentivos sobre rendimientos del trabajo, no necesariamente está pretendiendo limitar la aplicación de estos a personas que estén unidas con el pagador mediante una relación laboral. Si ello se acepta cuando no hay ni relación laboral ni relación mercantil entre pagador y beneficiario, tanto más debiera ser así cuando la relación existe aunque sea mercantil (conforme a una interpretación jurídica que no es ni mucho menos clara o unánime)²¹¹.

2.5. RETRIBUCIONES IRREGULARES

La LIRPF regula dos tipos de rendimientos del trabajo irregulares a los efectos que nos ocupan²¹²: (i) los rendimientos generados en más de dos años, si no se ha percibido otro del mismo tipo en los cinco períodos impositivos anteriores (al que se haya aplicado el tratamiento de renta irregular) y (ii) los rendimientos notoriamente irregulares (lo que implica estar en el listado de rendimientos calificados como tales en el artículo 12 RIRPF). La regla general es que estos rendimientos se podrán beneficiar de una reducción del 30% siempre que se imputen a un único período impositivo (el importe máximo anual sobre el que se podrá aplicar la referida reducción del 30% será de 300.000 euros).

(211) Y obsérvese que la modificación se ha realizado por vía reglamentaria, por lo que, con base en el principio de legalidad, necesariamente se ha de interpretar que esta nueva regulación reglamentaria ya tenía cabida en la Ley.

(212) Ver artículo 18.2 LIRPF.

El beneficio indicado, sin embargo, tiene mayores limitaciones cuando se está ante una relación mercantil; y aquí entramos de nuevo en el ámbito de la teoría del vínculo tantas veces mencionada:

- i. Acudiendo en primer lugar a los supuestos de rendimientos notoriamente irregulares tasados en el RIRPF, vemos que (siempre pensando en retribuciones que podrían percibir los administradores):
 - La mención a cantidades satisfechas por el traslado a otro centro de trabajo (que excedan de las dietas de traslado exentas) se refiere a “cantidades satisfechas por la empresa a los empleados”²¹³.
 - Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio o entierro (que excedan de los límites exentos²¹⁴) se refieren a las percibidas por “trabajadores o funcionarios”²¹⁵.
 - Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo²¹⁶, están vinculadas, como se ve, a los conceptos de “salario” y “trabajo”.
 - Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo están referidas a la resolución de la relación laboral.

Aunque no parece que la DGT se haya pronunciado en relación con la aplicación del tratamiento de rentas notoriamente irregulares a los rendimientos de administradores de forma general (al contrario que para las dietas o las retribuciones en especie), sí lo ha hecho de manera específica para el supuesto de resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, confirmando que no resulta aplicable cuando se trata del cese de mutuo acuerdo de un administrador con relación exclusivamente mercantil²¹⁷; criterio este confirmado por el TEAC²¹⁸.

En este caso se nos antoja complicado concluir que el legislador no quería limitar la aplicación de este beneficio solo a quienes tuvieran una rela-

(213) Artículo 12.1.a) RIRPF.

(214) La exención alcanza a los gastos incurridos por entierro o sepelio (artículo 7.r) LIRPF).

(215) Artículo 12.1.d) RIRPF.

(216) Artículo 12.1.e) RIRPF.

(217) CCVV3388-16, de 18 de julio de 2016 y 0231/2009, de 9 de febrero de 2009.

(218) Resolución 2704/2014/00/00, de 16 de Enero de 2018.

ción laboral, porque se hace referencia expresa a este concepto de “relación laboral”. Pero nos encontramos, de nuevo, ante un incentivo previsto en la normativa ya desde la ley de 1998, cuando la teoría del vínculo no estaba asentada, lo que nos permite concluir, en línea con lo ya expuesto, que quizá el legislador no se estaba planteando que el consejero con funciones ejecutivas o el administrador no podían simultanear su relación mercantil con una relación laboral.

- ii. En el supuesto de rendimientos generados en más de dos años se observa una segunda “discriminación”, para el caso de las indemnizaciones por despido o cese (distintas de las derivadas del mutuo acuerdo, ya comentadas). En concreto, en la regulación del tratamiento de los rendimientos generados en más de dos años:
 - La norma establece que en la extinción de una relación laboral (común o especial) se considerará que el período de generación es el correspondiente al número de años de servicio del trabajador²¹⁹.
 - Además, en estos casos se permite que la indemnización se satisfaga en varios años (fraccionamiento) sin perder el derecho a la reducción²²⁰, lo que otorga la posibilidad de minorar la tributación por la combinación de la reducción del 30% junto con los menores tipos marginales a aplicar con motivo de la imputación de la renta en varios períodos.
 - Por último, y más importante, las extinciones de la relación laboral no se ven afectadas por la “regla de los cinco períodos impositivos anteriores”. Porque esta regla no afecta, de forma específica, a las indemnizaciones por la extinción de relaciones laborales.

En definitiva, ninguna de estas reglas aplica en la extinción de las relaciones mercantiles²²¹, sin perjuicio de que a estas sí les afecta (como a la extinción de las relaciones laborales) el límite adicional al previsto de forma general para aplicar la reducción. Así, la regla general es que, anualmente, la reducción del 30% se puede aplicar sobre un máximo de 300.000 euros.

(219) Artículo 18.2. segundo párrafo LIRPF.

(220) Para ello es preciso que, según se establece en el artículo 12.2 RIRPF, el cociente entre el número de años de generación (computados de fecha a fecha) y el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

(221) Por todas, véase la CV3388-16 de 18 de julio.

Pero para las indemnizaciones por extinción de la relación laboral y de la relación mercantil esta base máxima sobre la que se aplica la reducción se reduce si esas indemnizaciones (la parte sujeta y no exenta) superan los 700.000 euros.

Obsérvese que, aunque ya parece claro que la regla de los 700.000 euros exige dar un tratamiento unitario a la indemnización (es decir, el hecho de que se fraccione en varios períodos –cuando es por la extinción de una relación laboral– no permite eludir esta limitación especial), no ocurre así con la regla general de los 300.000 euros, según el criterio reiterado de la DGT. Así, la DGT ha manifestado en diversas resoluciones que, ante una indemnización por despido que se pague en varios períodos, el límite de los 300.000 se puede aplicar anualmente²²².

Todo lo expuesto supone un agravio comparativo a las indemnizaciones por cese de la relación mercantil. En primer lugar, para concluir que se han generado en más de dos años no tenemos el “paraguas” del “número de años de servicio del trabajador”²²³. Además, si se fraccionan, se pierde el derecho a la reducción (con la consiguiente subida de la tributación por la imputación de toda la indemnización en un solo período impositivo). Y, finalmente, si se han percibido rentas irregulares generadas en más de dos años en los cinco períodos previos a la extinción (lo que no es extraño en el caso de quienes realizan funciones directivas –incentivos variables–), y esas rentas irregulares se beneficiaron de la reducción (¿por qué no había de ser así si tenían derecho a ella?), entonces se pierde el derecho a la reducción por la indemnización derivada del cese.

En nuestra opinión, esta situación no resulta razonable, más aún cuando es tan complicado concluir sobre si un administrador tiene exclusivamente una relación mercantil o no, por motivos en los que no volveremos a extendernos de nuevo.

(222) Entre otras muchas, vid la reciente CV0280-19, de 13 de febrero de 2019, en la que se afirma, en relación con una indemnización por extinción de una relación laboral en virtud de un despido colectivo, que *“En cada uno de los períodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros”*.

(223) Vid la CV2194-14, de 6 de agosto de 2014 o la resolución del TEAC 2704/2014/00/00, de 16 de enero de 2018.

2.6. OPERACIONES VINCULADAS

Con la normativa actual, la tributación de las retribuciones de administradores no parece estar afectada por el hecho de que estos sean personas vinculadas a la entidad en la que presten sus servicios. Esta situación deriva de la modificación introducida en el régimen de operaciones vinculadas de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Aunque el artículo 41 LIRPF establece que *“la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado”*, se exige que ello se haga en los términos previstos en la LIS que, como ya se ha mencionado, ha excluido del listado de personas vinculadas a los administradores en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones como tales. Conforme a ello, la DGT ha confirmado ya que las reglas de valoración específicas previstas en la LIRPF para los rendimientos del trabajo (no así los supuestos de no sujeción y exención, como ya se ha anticipado) son aplicables a administradores²²⁴.

Es definitiva (i) cuando la LIRPF no establezca lo contrario, las retribuciones en especie se deberán valorar por su valor normal de mercado²²⁵; y (ii) en los demás casos, se aplicarán las reglas especiales de valoración previstas en la LIRPF para determinados tipos de retribuciones (vehículos, utilización de vivienda, préstamos por interés inferior al legal del dinero, etc)²²⁶.

No queremos desviar la atención del tema que nos ocupa con todas estas disquisiciones, más allá de subrayar la dificultad que existe cuando conviven en una persona varios tipos de relación.

2.7. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

El artículo 93 LIRPF regula un régimen especial que permite que quienes adquieran su residencia fiscal en España con motivo de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar como no residentes (solo a efectos del IRPF²²⁷), con ciertas especialidades. Desde 1 de enero de 2015

(224) Por ejemplo, en la resolución V1984-18, de 3 de julio.

(225) Artículo 43.1 LIRPF.

(226) Conviene, en cualquier caso, prestar especial atención a aquellos casos en que el administrador sea también socio o partícipe de la entidad. Vid CV3920-16, de 16 de septiembre de 2016).

(227) Vid CV0293-19, de 13 de febrero de 2019.

se permite, como novedad de gran interés, que este régimen beneficie, no solo a quienes se trasladen a España como consecuencia de un contrato de trabajo (con excepción de determinados deportistas), sino también a quienes adquieran la condición de administrador de una entidad en la que no participen (o en la que la participación no determine vinculación).

Esta ampliación del alcance del régimen a los administradores es coherente con el objetivo de atraer talento a territorio español. Y, sin embargo, parece que en situaciones de aplicación de la teoría del vínculo, puede no ser posible aplicar el régimen. Según la interpretación de la DGT, (CV0321-17, de 7 de febrero), quien ya es administrador de una entidad española y se traslada a España como consecuencia de un contrato de trabajo firmado con la misma entidad, no puede aplicar el régimen. Esta teoría lleva a una conclusión indudablemente extraña para los ejercicios iniciados desde 2015:

- i. Tanto antes de 2015 como desde entonces, quien viene a España con un contrato de trabajo puede aplicar el régimen.
- ii. Desde 2015, quien viene a España con un contrato mercantil (sea como administrador o como consejero ejecutivo), puede aplicar el régimen. Alguien en esta misma situación no podría haber aplicado el régimen si hubiera venido a España antes de 2015, porque entonces el régimen no estaba previsto para casos de adquisición de la condición de administrador.
- iii. Sin embargo, quien viene a España con un contrato aparentemente laboral pero a una sociedad de la que ya era antes administrador, no puede aplicar el régimen si esa “relación laboral” es de alta dirección, porque ni viene a España como consecuencia de una “nueva” relación laboral ni su condición de administrador se ha adquirido desde que el régimen fue modificado para ejercicios iniciados desde 2015.

Resulta más que evidente que no pudo ser esta la intención del legislador, si lo que este ha pretendido es atraer talento.

Como llamada de atención, se debe observar que el régimen se sigue denominando “régimen especial para trabajadores desplazados” aun cuando ya aplica a quien viene por adquirir su condición de administrador, lo que abunda en lo que defendemos: que cuando el legislador se refiere a los conceptos de “trabajador”, “trabajo” y similares, no está pensando en relacio-

nes exclusivamente laborales, sino en relaciones en las que se generan rendimientos que tienen la calificación de rendimientos del trabajo.

2.8. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA

De acuerdo con el artículo 101.2 LIRPF, las retenciones e ingresos a cuenta de administradores se deberán calcular aplicando un tipo fijo del 35% (19% en entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 100.000 euros). Ya se ha anticipado que el criterio reiterado de la DGT (asumido por el TEAC²²⁸) es que las retribuciones de administradores a los que aplique la teoría del vínculo estarán sometidas a este tipo fijo, incluso para las retribuciones que remuneren sus funciones ejecutivas.

Como ya hemos mencionado en apartados anteriores, cuando el legislador ha establecido un tipo fijo de retención para las retribuciones de administradores, no podía estar pensando en las retribuciones derivadas de las funciones ejecutivas, sino en las derivadas de la mera pertenencia al órgano de administración (por mucho que ahora se entienda por los tribunales que cuando aplica la teoría del vínculo las funciones ejecutivas son inherentes al administrador). No parece descabellado pensar que lo que el legislador quería era garantizar que se practicaban retenciones razonables a quienes reciben retribuciones reducidas por su mera pertenencia a órganos de administración y que, presumiblemente, estarán percibiendo otro tipo de rentas más elevadas por otro tipo de funciones en otras empresas; todo ello con el objeto de acercar la retención media total al impuesto definitivo.

Así se desprende (ya lo hemos anticipado) de las primeras interpretaciones de la DGT en torno a la aplicación de los tipos de retención a administradores, cuando distinguía entre el tipo aplicable a las retribuciones por la pertenencia al órgano de administración y el correspondiente al resto de funciones; con independencia de la posterior asunción de la teoría del vínculo por este órgano administrativo.

La aplicación de un tipo fijo (frente a los tipos variables aplicables a las retribuciones del trabajo de quienes tienen una relación laboral) no supone mayor perjuicio para administradores, de forma general; a lo sumo, se pro-

(228) Entre otras, en su resolución 2704/2014/00/00 de 16 de enero de 2018.

ducirá solo un efecto financiero positivo o negativo, según el caso. Pero no es así, si tenemos en cuenta cómo se aplican los referidos tipos fijos de retención:

- i) Los tipos de retención variables (aplicables a quienes tienen una relación laboral) se calculan a partir de la denominada “base para calcular el tipo de retención”, que es el importe que resulta de minorar la “cuantía total de las retribuciones” en los gastos deducibles (seguridad social, por ejemplo) y ciertas reducciones, entre las que se encuentra la reducción por rendimientos irregulares²²⁹. La retención final, por lo tanto, tiene en cuenta la aplicación de esos gastos deducibles y reducciones.
- ii) Por el contrario, el tipo fijo de gravamen se aplica sobre la “cuantía total de las retribuciones”. Ello implica que la retención resultante se habrá calculado sin tener en cuenta gastos deducibles y reducciones, lo que resulta especialmente gravoso cuando las retribuciones son irregulares. El TEAC ya ha confirmado que, efectivamente, la retención se calcula sobre toda la retribución sin minoración alguna²³⁰, como lo ha hecho la DGT reiteradamente.

Como apuntábamos antes, que la retención sea más o menos elevada por la aplicación de estas reglas, parece que podría tener solo un efecto financiero, pero en la práctica no es así. Desde un punto de vista más cercano a la práctica administrativa, no se debe olvidar que el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta (modelo 190) que presentan las empresas, cuando se trata de la clave E (retribuciones a administradores), no permite consignar las reducciones por irregularidad del artículo 18 que, según las instrucciones del modelo, solo se consignarán para percepciones de las claves A (rendimientos del trabajo: empleados por cuenta ajena en general), B.01 y B.03 (rendimientos del trabajo: pensionistas y perceptores de haberes pasivos y otras percepciones del 17.2.a) LIRPF) y C (rendimientos del trabajo: prestaciones o subsidios por desempleo).

Ello implica que, cuando un administrador aplique la reducción del 30% en su declaración, reciba con casi total probabilidad una “paralela” por falta de coincidencia entre su declaración y los datos consignados por la empresa en su modelo 190; lo que pone a los administradores en una situación

(229) Artículo 83 RIRPF.

(230) Resolución 2704/2014/00/00 de 16 de enero de 2018.

de clara desventaja respecto a cualquier trabajador con relación laboral (ordinaria de alta dirección).

Esta situación carece de justificación (i) en un contexto en que la propia LIRPF reconoce la aplicación de la reducción del 30% en percepciones derivadas del ejercicio de funciones en el marco de una relación mercantil y, sobre todo, (ii) teniendo en cuenta que esta reducción será lógicamente aplicable (en la mayoría de los casos) cuando de lo que se trate es de retribuciones que remuneren las funciones ejecutivas (que, como venimos defendiendo, deberían ser tratadas como cualquier retribución derivada del ejercicio de funciones en el contexto de una relación laboral con independencia de la calificación jurídica de la relación).

3. PROPUESTAS DE MEJORA

En línea con las reflexiones anteriores, nuestras propuestas de mejora de la normativa del IRPF son las siguientes:

1. Naturaleza de las retribuciones de consejeros y administradores: Modificar el artículo 17.2.e) LIRPF para que se añada que las retribuciones que deriven del ejercicio de funciones ejecutivas se tratarán, a efectos del IRPF, conforme a su propia naturaleza, con independencia de la relación laboral o mercantil de los consejeros y administradores.
2. Exenciones:
 - a. Indemnizaciones por cese de la relación: Modificar el artículo 7.e) LIRPF añadiendo que a los exclusivos efectos de la exención, si en el momento del despido o cese del trabajador este tiene una relación exclusivamente mercantil, se entenderá que la relación laboral previa al inicio de esa relación mercantil (en su caso) quedó suspendida, a menos que se hubiera satisfecho una indemnización con motivo del cese de esa relación laboral al inicio de la relación mercantil.
 - b. Trabajos en el extranjero: Modificar el artículo 7.p para aclarar que la referencia a trabajos efectivamente realizados en el extranjero lo es en virtud de una relación laboral o mercantil.

3. Retribuciones en especie y dietas: Modificar los artículos 42.2 y 42.3 LIRPF (relativos a las retribuciones en especie) para sustituir la referencia a “personal empleado” por una referencia al concepto, más general, de “contribuyente” o, según el caso, a “trabajadores con una relación laboral o mercantil”. En este mismo sentido proponemos modificar el artículo 9 RIRPF, relativo a las dietas exoneradas de gravamen.
4. Rentas irregulares: Modificar el artículo 18.2 LIRPF en el sentido de que cuando se haga referencia a los “rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial”, se añada la expresión “o mercantil”, de forma que los rendimientos derivados de la extinción de una relación mercantil (i) se entiendan generados sin ningún género de dudas durante el período de servicio a la empresa, (ii) no estén afectados por la regla de los cinco períodos impositivos anteriores, y (iii) se puedan percibir de forma fraccionada sin perder el derecho a la reducción.

De igual modo, proponemos modificar el artículo 12.1.f) RIRPF para que se puedan tratar como notoriamente irregulares las cantidades derivadas de la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral que ha precedido a la entrada en el órgano de administración. Así, se puede decir que a los exclusivos efectos de la calificación de estas cantidades como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, si en el momento de la resolución de mutuo acuerdo de la relación con el trabajador este tiene una relación exclusivamente mercantil, se entenderá que la relación laboral previa al inicio de esa relación mercantil, en su caso, quedó suspendida, a menos que se hubiera extinguido esa relación laboral de forma expresa por las partes.

5. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español: Modificar el artículo 93 LIRPF para añadir, en lo que se refiere a la exigencia de que el traslado se realice como consecuencia de un contrato de trabajo, que esta condición se entenderá cumplida cuando, por la simultaneidad de la relación laboral con la pertenencia al órgano de administración, se pueda entender que la relación que une al trabajador con la empresa es mercantil; puntualizando además que la pertenencia al órgano de administración antes del desplazamiento a territorio español no impedirá la aplicación del régimen.

6. Retenciones: Modificar el artículo 101.2 LIRPF (que establece los tipos fijos de retención) para añadir que estos tipos fijos de retención serán aplicables únicamente en los casos en que se realicen exclusivamente funciones representativas y/o deliberativas; de forma que cuando se simultaneen con funciones ejecutivas y estas sean remuneradas, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta a aplicar sobre la totalidad de la retribución será el que corresponda a los rendimientos del trabajo en general (tablas). Además, así se podrán aplicar las reducciones por rentas irregulares y deducir otros gastos en la determinación de la base de retención.

4. BREVES CONCLUSIONES

El asentamiento de la teoría del vínculo en nuestros tribunales ha llevado a la Administración y al TEAC a concluir de forma reiterada que los administradores reciben una clase especial de rendimientos del trabajo, distinta de la de quienes tienen una relación laboral o estatutaria. En concreto, se entiende que estos rendimientos no se pueden beneficiar de los distintos incentivos que la LIRPF prevé para los rendimientos del trabajo porque, se dice, aquellos no están previstos para quienes pertenecen al órgano de administración y tienen, por ello, una relación exclusivamente mercantil.

Este acercamiento a la cuestión se basa, en ocasiones, en la utilización por la normativa del IRPF de conceptos que la Administración y los tribunales vinculan a la existencia de una relación laboral o estatutaria (“empleo”, “trabajador” y derivados), con base en una interpretación literal de la norma o en la supuesta intención del legislador respecto a determinados incentivos.

En este trabajo hemos expuesto argumentos en defensa de una posición contraria. Los rendimientos del trabajo de los administradores derivan inequívocamente del trabajo personal y ni de la evolución legislativa ni de la que entendemos es la verdadera intención del legislador se desprende que esos rendimientos no se pueden beneficiar de los referidos incentivos.

Fundamentalmente ponemos el acento en que la aplicación de la teoría del vínculo a un trabajador concreto no es tarea sencilla (la jurisprudencia no ofrece una solución inequívoca); y la tributación del administrador y de

la sociedad no puede estar sometida a una evolución judicial y administrativa que aún no está cerrada y en la que el legislador no podía estar pensando cuando estableció que los rendimientos de administradores tenían la naturaleza de rendimientos del trabajo.

Todo ello, unido al necesario respeto a principios generales como los de capacidad económica y seguridad jurídica, nos lleva a proponer una serie de modificaciones en la LIRPF.

Para la realización de estas propuestas de modificaciones se ha tenido en cuenta el tratamiento que, entendemos, es el más adecuado (según lo expuesto en los apartados anteriores). Básicamente, lo que proponemos es que la base imponible derivada de los rendimientos del trabajo de los administradores no sea diferente (en general) de la de quienes tienen una relación laboral (ordinaria o de alta dirección) o estatutaria con independencia de la mayor o menor cuota tributaria que finalmente resulte de la aplicación de los tipos de gravamen, en función de la progresividad del impuesto.

Las propuestas afectan a los artículos 7.e (indemnizaciones por despido-exención), 7.p (exención por trabajos en el extranjero), 17.2.e) (definición de rendimientos del trabajo-retribución de administradores), 18.2 (retribuciones irregulares, en general), 42.2 y 3 (retribuciones en especie), 93 (régimen de trabajadores desplazados a territorio español) y 101.2 (retenciones e ingresos a cuenta) de la LIRPF; y a los artículos 9 (dietas) y 12.1.f) (rendimientos notoriamente irregulares) del RIRPF.

El análisis realizado se ha centrado en los aspectos que han parecido más repetidos y comunes al autor; y no recoge con carácter exhaustivo todas las posibles aristas que se desprenden de la aplicación de la normativa aplicable, la doctrina administrativa y la judicial a todos los supuestos que se pueden dar en la práctica (no se contemplan por ejemplo situaciones con un componente internacional, en las que pueden entrar en juego las reglas de los convenios para evitar la doble imposición y la normativa de otros Estados).

CAPÍTULO VII

RENTAS EN ESPECIE Y RETRIBUCIONES PLURIANUALES

Gloria Marín Benítez, Ángela González Felgueroso y Alberto Artamendi Gutiérrez

(URÍA MENÉNDEZ)

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo revisamos algunas de las principales herramientas con que cuentan las empresas para ofrecer una retribución fiscalmente eficiente a sus empleados. En este sentido, si la retribución del factor trabajo es un elemento clave en la buena marcha de una empresa, la incidencia que en ella puede tener la fiscalidad es fundamental. Pagar a los empleados una retribución fiscalmente eficiente permite en ocasiones que con un mismo coste salarial se ofrezca un mejor salario en términos netos a los empleados, constituyéndose en medidas que coadyuvan a la motivación y retención de talento.

En los apartados 2 y 3 del capítulo repasaremos de forma sucinta los aspectos sobre los que se construye el régimen vigente de las rentas en especie y de la renta irregular, respectivamente, para identificar aquellas que menos satisfactorias o más problemáticas resultan en la práctica. En el apartado 4, apuntaremos diversas propuestas de reforma de ese régimen actual, algunas para cubrir lagunas interpretativas o problemas técnicos que se plantean, y otras para alcanzar diversos objetivos de política fiscal, con especial atención a las encaminadas a favorecer la lucha de las empresas españolas por la atracción, retención y promoción del talento.

2. RENTAS EN ESPECIE. RÉGIMEN VIGENTE

2.1. CONCEPTO

El artículo 42.1 de la LIRPF define las rentas en especie como *“la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”*.

Destaca en esta definición la necesidad de que los bienes, derechos o servicios utilizados o entregados de forma gratuita o con descuento sobre su valor de mercado se destinen a satisfacer fines particulares del propio trabajador o de otras personas ligadas a este²³¹. Solo cuando se halla presente esta finalidad cabe hablar de verdadera renta susceptible de ser sometida a imposición y, por ello, no hay renta en especie cuando los beneficios entregados al trabajador tienen utilidad exclusivamente profesional o asistencial (art. 42.2 LIRPF).

Esta necesidad plantea dudas interpretativas en la práctica cuando la entrega de bienes o derechos al trabajador satisface al mismo tiempo, o de forma consecutiva, intereses particulares y profesionales. También plantea su propia problemática la regla general de valoración a mercado y su conciliación con las reglas especiales de valoración que, como veremos, establece la LIRPF para buena parte de las rentas en especie más comunes.

2.2. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

Algunas entregas de bienes y derechos integran supuestos de no sujeción (esto es, supuestos en los que, según el artículo 20.2 de la LGT, no existe la obtención de renta que constituye el hecho imponible del IRPF), probablemente porque en estos casos no se manifiesta la finalidad de atender el interés particular definitorio de las rentas en especie²³².

2.2.1 *Cantidades para actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado*

El artículo 42.2 de la LIRPF excluye de la consideración de rendimientos del trabajo en especie *“las cantidades destinadas por el empleador a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, siempre que vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o de las características de los puestos de trabajo”*.

(231) MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del IRPF, Lex Nova, Valladolid, 1994 (1ª ed.).

(232) Así se deduce de las recomendaciones del Informe de febrero de 2014 de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, que se encuentra detrás de la distinción legal tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, entre supuestos de no sujeción y de exención.

Para la aplicación de este supuesto de no sujeción, la doctrina administrativa considera esencial que la formación sea sufragada íntegramente por el empleador²³³, con la sola excepción, aplicable desde el 1 de enero de 2017, de cursos de formación necesarios para la utilización de determinados bienes o productos financiados por las empresas o entidades que los comercializan, que también quedan no sujetos cuando la asistencia de los empleados cuente con la autorización del empleador (art. 44 RIRPF). En cambio, no es óbice para la aplicación de este supuesto de no sujeción el hecho de que la iniciativa formativa parta del propio empleado²³⁴.

2.2.2 Seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil

El artículo 42.2 de la LIRPF también excluye de la consideración de renta en especie *“las primas o cuotas que el empresario satisface en virtud de un contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil de sus trabajadores”*.

Si se interpreta que el término `trabajador` exige una relación de servicios de carácter laboral, quedarían excluidos de este supuesto de no sujeción por ejemplo, los seguros de responsabilidad civil de los administradores o miembros del consejo de administración, unidos a la empresa por una relación de carácter mercantil²³⁵. La doctrina administrativa más reciente ha entendido, no obstante, que no hay retribución en especie cuando la cobertura abarca a un amplio colectivo, que incluye también a los administradores, sin ser objeto de cobertura específica e individualizada²³⁶. En realidad, si la calificación de estos pagos del empresario como supuestos de no sujeción, y no de exención, tiene su razón de ser en el entendimiento de que el pago de estas primas de seguro se hace en interés del propio empre-

(233) DGT, CV1127-15, CV2359-15 o CV2371-09.

(234) DGT CV1171-08.

(235) Esta interpretación se encuentra en algunas consultas de la DGT. Así, por ejemplo, en las V0916-08 o V0504-07 se afirma que *“la cobertura del contrato debe alcanzar al trabajador, entendiéndose dicho término o expresión — «trabajador» — como persona que presta servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física y jurídica, denominado empleador o empresario”*. Y ello le llevaba a concluir que *“la aplicación de la exención estará vinculada a la existencia de una relación laboral”*.

(236) DGT CV0868-17, CV0869-17 y CV2607-17.

sario (lo que excluye la propia existencia de una retribución en especie), la extensión vía interpretativa de este supuesto a aquellos casos en los que, no existiendo relación laboral, el pago de las primas de seguro también se hace en interés del propio empresario no debería, en nuestra opinión, plantear ninguna objeción²³⁷. No es algo, sin embargo, que a día de hoy esté claro.

2.2.3 *Opciones de compra sobre acciones cuando son intransmisibles*

Aunque este supuesto de no sujeción no viene expresamente previsto en la LIRPF, la doctrina administrativa ha venido entendiendo que las opciones de compra sobre acciones para empleados no generan retribución en especie en el momento de su entrega a los empleados cuando las opciones son intransmisibles²³⁸. La renta en especie se entiende generada en estos casos cuando las opciones de compra se ejercitan, cuantificándose por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones subyacentes adquiridas y el precio de ejercicio de la opción.

Sin embargo, cuando las opciones son transmisibles, sí se entiende que hay renta en especie en el momento de la entrega²³⁹.

(237) Y ello porque se podría decir que el supuesto de no sujeción tiene una finalidad meramente aclaratoria del concepto de retribución en especie sin que pueda atribuírsele la finalidad de conceder un beneficio fiscal.

(238) V. por ejemplo y por todas, DGT, CV3276-18, CV1766-16, CV0415-13 y CV0378-07.

(239) La existencia de entrega en especie en el momento de la entrega lleva aparejada la calificación de la renta obtenida en el ejercicio como ganancia de patrimonio. Así, por ejemplo, en DGT, V0415-13 o V1766-16; RRTEAC de 15.2.2007 o 20.1.2010; STSJ de Castilla y León de 4.7.2014. Nótese, no obstante, que este tratamiento queda condicionado a que se pruebe que la transmisibilidad de las opciones es real y efectiva, lo que no es frecuente cuando la entrega de las opciones se utiliza como herramienta de retención y pretende remunerar el trabajo desarrollado entre la entrega y el ejercicio. La transmisibilidad también puede plantear problemas técnicos cuando las opciones son de compra sobre participaciones en sociedades cerradas con restricciones estatutarias a la transmisibilidad de las participaciones sociales.

2.3. SUPUESTOS DE EXENCIÓN

Como incentivos fiscales *strictu sensu*, tanto la LIRPF (art. 42.3) como el RIRPF (arts. 43 y ss.) establecen la exención de varias retribuciones en especie.

2.3.1 Servicio de comedor

Está exenta la entrega de productos a precios rebajados en las cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. La exención también incluye las hoy muy extendidas fórmulas indirectas de prestación de este servicio a través de tarjetas o cheques restaurante, siempre que no se supere el límite cuantitativo establecido al efecto (11 euros por día hábil, actualmente) y se cumplan el resto de requisitos reglamentarios.

El incumplimiento del límite cuantitativo no genera para la empresa obligación de retener sobre la retribución en especie que, por ese exceso, sí se devenga para el trabajador²⁴⁰. De esta forma se libera a la empresa de un control que a menudo resulta complicado de instrumentar.

2.3.2 Servicio de transporte

Están exentos los servicios de transporte de los trabajadores hasta su centro de trabajo a través de servicios públicos de transporte colectivo de viajeros, incluyendo las fórmulas indirectas de prestación.

Por servicio de transporte público colectivo de viajeros la doctrina administrativa entiende un servicio de carácter regular (esto es, que se presta dentro de itinerarios preestablecidos y con sujeción a calendarios y horarios prefijados), permanente (que se realiza de forma continuada, para atender a necesidades de carácter estable) y de uso general (que pueden ser utilizados por cualquier interesado)²⁴¹. Cuando es la empresa quien presta el servicio debe emplear “vehículos dedicados al transporte colectivo de viajeros cuya capacidad exceda de nueve plazas incluida la del conductor”²⁴², y organizarlo en forma de rutas regulares con paradas fijas, de tal forma que

(240) CV0129-19 y CV1848-12.

(241) CV1507-12.

(242) La referencia a las 9 plazas también se encuentra en los requisitos exigidos en Reino Unido para la exención de servicios de transporte. V. HS207 *Non taxable payments or benefits for employees* (2018).

“no se trate de un «servicio a domicilio»”. Esta exclusión impide que pueda acogerse a la exención un servicio de transporte mediante automóvil ordinario o taxi²⁴³.

2.3.3 *Servicios sociales y culturales*

También está exenta la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales de los trabajadores. Entre estos se incluye el servicio de guardería (primer ciclo de educación infantil, de cero a tres años), tanto si se presta directamente como si se presta a través de fórmulas indirectas que cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas.

2.3.4 *Servicio educativo para hijos de empleados de centros educativos autorizados*

Queda exento el servicio educativo prestado con carácter gratuito o a precios inferiores a los normales de mercado a los hijos de los empleados de centros educativos autorizados en cualquiera de los niveles de formación hasta el nivel universitario (excluido este último, pero incluyendo la formación profesional). En consecuencia, la exención alcanza a la educación preescolar, infantil, primaria, secundaria, bachillerato y formación profesional.

2.3.5 *Seguro de enfermedad*

Están exentas las primas pagadas por la empresa por el seguro de enfermedad del trabajador, su cónyuge y sus descendientes, con un límite de 500 euros por beneficiario (1.500 euros en caso de discapacidad).

2.3.6 *Entrega de acciones a empleados*

La entrega a los trabajadores, de forma gratuita o por precio inferior al normal o de mercado, de acciones o participaciones en el capital de la propia empresa o de otras del grupo de sociedades, está exenta con un límite de 12.000 euros por trabajador y año, cuando se cumplen los siguientes requisitos establecidos en los artículos 42.3.f) de la LIRPF y 43 del RIRPF:

(243) CV1786-16.

- a) Que la entrega sea a `trabajadores´ (lo que, en la interpretación de la doctrina administrativa, excluye a los administradores²⁴⁴) `en activo´ (lo que excluye a trabajadores que ya no prestan servicios en la empresa²⁴⁵).
- b) Que la entrega sea (i) de una sociedad a sus propios trabajadores; (ii) de una sociedad del grupo a trabajadores que formen parte del mismo subgrupo; o (iii) de la sociedad dominante a trabajadores de las sociedades del grupo.
- c) Que la entrega se efectúe, bien por la propia sociedad en la que preste servicios el trabajador, bien por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de estas acciones.
- d) Que la oferta se realice *“en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa”*. Este requisito es objeto de una interpretación administrativa restrictiva, de forma que, si bien no se entiende incumplido el requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exige a los trabajadores una antigüedad mínima o que sean contribuyentes del IRPF, porque así lo permite la norma reglamentaria²⁴⁶, sí se considera incumplido, en cambio, cuando se excluye de la oferta a trabajadores con jornadas partidas o reducidas²⁴⁷ o con contrato temporal²⁴⁸.
- e) Que cada uno de los trabajadores conjuntamente con su cónyuge o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.
- f) Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años. Este plazo no se entiende incumplido cuando la transmisión se produce

(244) DGT, C0189-05.

(245) DGT, C0189-05. CV3291-15 así como dicción literal del inciso inicial del propio art. 43 RIRPF.

(246) Art. 43.2.1º RIRPF.

(247) CV1252-18.

(248) CV1221-17.

en el marco de una operación de reestructuración, si las acciones recibidas se mantienen durante el tiempo restante hasta completar los tres años²⁴⁹. El incumplimiento del plazo obligará al empleado a presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al ejercicio de incumplimiento.

En principio, la posterior transmisión de las acciones adquiridas por los empleados da lugar a ganancias de patrimonio, que se calculan por la diferencia entre su valor de transmisión y el valor de mercado en la fecha de su concesión²⁵⁰ y que se integran en la renta del ahorro.

En algunas ocasiones, sin embargo, la renta obtenida en la posterior desinversión se califica como rendimiento de trabajo, sobre todo en situaciones en las que el precio obtenido por el trabajador empleado no se corresponde con el valor de mercado de las acciones adquiridas. En este sentido, la doctrina administrativa ha entendido que los *carried interes to carry* percibidos por los gestores de fondos de inversión privada –fundamentalmente, fondos de capital riesgo (*venture capital*) o de capital privado (*private equity*)– en exceso a su participación en el capital sobre el de los fondos, no tienen la naturaleza de retorno de una inversión financiera, sino que derivan de la actividad desarrollada por los gestores²⁵¹ por lo que, si estos son personas físicas, tributarían como rendimientos del trabajo.

2.4. REGLAS DE VALORACIÓN

El artículo 43.1 de la LIRPF establece como regla general que las retribuciones en especie han de cuantificarse por su valor normal en el mercado. No obstante, la propia LIRPF contiene una serie de reglas especiales.

(249) CV1222-16.

(250) CV1766-16.

(251) CV5220-16, para el *carried interest* de una sociedad gestora, en un criterio que ya se había insinuado en DGT C1688-03.

2.4.1 Vivienda

Cuando la empresa es propietaria de la vivienda, la cesión se valora en el 10% del valor catastral de la vivienda (5% si el valor catastral hubiera sido establecido en el período impositivo o los diez años previos). Si no existe valor catastral, en el 5% del 50% del valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o, si fuera mayor, del precio o valor de la adquisición. La valoración resultante no puede exceder del 10% de las restantes rentas del trabajo.

Cuando la empresa no es propietaria de la vivienda, la retribución en especie se valora, en cambio, por el coste del alquiler para la empresa, incluidos los tributos que graven la operación, sin que la valoración resultante pueda ser inferior a la que hubiera resultado de ser el empleador propietario de la vivienda.

Cuando el uso no se extiende a todo el período impositivo, el valor resultante debe prorratearse en función del tiempo de disponibilidad²⁵². Y también debe realizarse prorrateo, cuando la vivienda es utilizada por varios empleados al mismo tiempo²⁵³.

2.4.2 Vehículos

Si el vehículo se entrega en propiedad al trabajador, la retribución se valora en el coste de adquisición para el pagador, incluidos los gastos satisfechos para poner el vehículo en condiciones de uso (seguros, mantenimiento, etc.) y los tributos que graven la operación (IVA, impuesto de matriculación, etc.).

Si lo que se cede al trabajador es solo el uso, la retribución en especie se valora de forma diferente según la empresa sea propietaria o no del vehículo. En el primer caso, el valor anual equivale al 20% del coste de adquisición, que incluye los gastos y los tributos que no sean recuperables. En el segundo caso, la retribución en especie se determina en el 20% del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, incluyendo los tributos que graven la operación.

Para los casos de uso y posterior entrega, el valor en la entrega ha de descontar la valoración ya atribuida al trabajador por el uso, conforme a las re-

(252) CV0684-06, y CV2029-08.

(253) CV0083-11.

glas anteriores. Cuando el uso previo del vehículo se prolonga por un periodo superior a cinco años, la entrega se valora por el valor de mercado del vehículo en ese momento²⁵⁴.

Tratándose de vehículos automóviles eficientes energéticamente, el valor de la renta en especie puede reducirse en hasta un 30% dependiendo de las características del vehículo²⁵⁵.

El consumo de carburante, cuando es pagado por la empresa, constituye retribución en especie separada e independiente a la del uso del vehículo²⁵⁶.

Como solo constituye retribución en especie el uso o disfrute de bienes o servicios para fines particulares, es necesario, cuando hay uso mixto, determinar el porcentaje de uso privado del vehículo por parte del trabajador antes de aplicar las reglas de valoración anteriores.

Según la doctrina administrativa, el criterio relevante no es el uso efectivo del vehículo, sino la disponibilidad o posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que lleva en la práctica a atribuir un uso particular siempre que el trabajador se encuentre fuera del horario laboral²⁵⁷. Un ejemplo de cálculo, refrendado por la Administración, sería el siguiente: $1.760 \text{ h (jornada laboral máxima)} / 8.760 \text{ h (total horas año)} \times 100 = 20,09\%$ porcentaje de disposición laboral; 79,91% privada.

Aunque este criterio ha encontrado respaldo en algunas sentencias de la Audiencia Nacional²⁵⁸, otras en cambio han entendido, sobre la base de la literalidad del texto legal (que habla de “utilización” del vehículo y no de “facultad de utilización”), que lo razonable es tener en cuenta el grado de utilización real del vehículo y hacer un análisis de cada caso concreto a la vista de las circunstancias específicas del puesto de trabajo²⁵⁹.

(254) C1468-01.

(255) Art. 48 bis del RIRPF.

(256) CV1171-08, CV1640-09, CV1063-11, CV1123-12, CV0808-17, CV2784-18, CV0413-19.

(257) V., entre las más recientes, CV0413-19 y CV0655-19, y RRTEAC de 22.11.2017, rec. 4623/2017, o 4.12.2017, rec. 2787/2014.

(258) SSAN de 12.12.2007, rec. 48/2005 y de 13.2.2008, rec. 439/2006.

(259) SSAN 13.4.2009, rec. 439/2006; 25.06.2009, rec. 71/2007.

2.4.3 Préstamos

Según el artículo 43.1.1º.c) de la LIRPF, los préstamos concedidos a un tipo de interés inferior al legal del dinero vigente en cada momento devengan una retribución en especie equivalente a la diferencia entre el interés que se hubiera devengado conforme a esta referencia y el tipo de interés efectivamente pactado. Actualmente, el tipo de interés legal del dinero es del 3%³⁶⁰.

Pese a la claridad de la norma legal de valoración, en ocasiones se ha planteado, con razón, si debía aplicarse la norma de valoración cuando el tipo de interés pactado, siendo inferior al legal, resultaba igual o superior al interés de mercado³⁶¹, pues en tal caso puede entenderse que no hay retribución en especie alguna que sea necesario valorar.

2.4.4 Otros bienes y servicios que se valoran por el coste para el pagador

Al margen de los casos que se han descrito en los apartados anterior, se valoran por el coste que tengan para el pagador los siguientes rendimientos del trabajo:

- Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares
- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar que no se encuentren en alguno de los supuestos de no sujeción o exención ya analizados.
- Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, salvo que se encuentren en el supuesto de exención descrito en el apartado 3.2 anterior.

2.4.5 Regla subsidiaria

Cuando el rendimiento del trabajo en especie es satisfecho por una empresa cuya actividad habitual es precisamente la realización de las activi-

(360) Disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

(361) Referencias al tipo de interés de mercado pueden encontrarse en C2296-00 y CV2157-18.

dades que dan lugar a este rendimiento (por ejemplo, una cadena hotelera que ofrece a sus empleados la posibilidad de obtener reservas a precios rebajados), el rendimiento en especie no puede valorarse en un importe inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el resultado de restar al precio total, incluyendo todos los impuestos y tasas, los descuentos ordinarios o comunes, según dispone el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios³⁶². A estos efectos, se consideran ordinarios o comunes los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa; los promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie; y los que no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

2.4.6 *Ingreso a cuenta no repercutido*

Tanto en el caso de las rentas que siguen la norma general de valoración por su valor de mercado como en el caso de las rentas en especie que siguen una regla especial de valoración, el importe del ingreso a cuenta debe incluirse en la base imponible como mayor retribución salvo que sea objeto de repercusión al perceptor de la renta.

2.5. LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE Y EL IVA

El artículo 7.5 de la LIVA excluye los servicios prestados por los trabajadores a su empresa empleadora del ámbito de aplicación de la LIVA. No existe, sin embargo, un supuesto de no sujeción para la entrega de bienes o prestaciones de servicios por la empresa a sus trabajadores. ¿Quiere esto decir que las retribuciones en especie quedan en todo caso sujetas al IVA?

El TJUE ha dejado claro que la sujeción a IVA exige, con carácter general, que la entrega de bienes o prestación de servicios tenga carácter oneroso y que exista, por tanto, una relación directa entre el bien o servicio entregado y la contraprestación recibida (SSTJUE de 8.3.1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, rec. p. 1443, ap. 12; de 16.10.1997, *Filibeck*, C-258/95, rec. p. I-5577, ap.12). En el caso de los rendimientos del

(362) Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre.

trabajo, la STJUE de 29.7. 2010, *Astra Zeneca UK Ltd.* (C-40/09) confirmó que cuando los trabajadores que optan por recibir un determinado bien o servicio como pago en especie renuncian a una parte de su retribución en metálico, existe un vínculo directo entre la prestación efectuada por la empresa (la retribución en especie) y la contraprestación satisfecha por el empleado (la renuncia a parte de la retribución dineraria), por lo que puede hablarse de una entrega de bienes o servicios a título oneroso y, por consiguiente, sujeta a IVA. La sujeción al IVA en aplicación de esta jurisprudencia resulta clara, por tanto, cuando se trata de retribuciones en especie entregadas en el marco de los conocidos como planes de retribución flexible.

En la lectura que nuestra doctrina administrativa ha hecho de *Astra Zeneca*, las retribuciones en especie son operaciones onerosas sujetas al IVA al trabajador cuando existe una relación directa entre la renta en especie y el trabajo personal del empleado, lo que lleva a sujetar al IVA entregas de bienes o servicios en los que no existe esa relación con la contraprestación dineraria recibida por el empleado, que permanece inmutable con independencia de aceptar o no el bien o servicio³⁶³.

Obviamente, cuando la entrega del bien o servicio esté exenta del IVA no existirá obligación de repercutir el Impuesto, lo que sucede en numerosas retribuciones en especie: seguro de vida o de salud (art. 20.1.16 LIVA), formación (art. 20.1.9 LIVA) o préstamos a interés reducido (art. 20.1.18 LIVA). En la cesión de vivienda, se había mantenido que el arrendamiento previo por la empresa para su posterior cesión al empleado no quedaba exento (ex art. 20.Uno.23º LIVA), ya que el uso como vivienda debía realizarse necesaria y directamente por el arrendatario. Actualmente, no obstante, se considera que la exención también cubre aquellos casos en los que en el contrato de arrendamiento figura identificada, de manera concreta y específica, la persona que usará la vivienda, aunque el arrendamiento lo haga la empresa^{364,365}.

(363) Entre las más recientes, CV2936-17, CV0949-18, CV3216-18 y CV0366-19.

(364) RTEAC de 15.12. 2016 (rec. 3857/2013); CV0983-17, CV1565-18 y CV0013-19.

(365) Cuando se concluye que la retribución en especie queda sujeta al IVA, se plantean en ocasiones otras dudas interpretativas como recientemente ha sucedido con las relativas a la calificación de la entrega o servicio, el tipo aplicable, o el devengo en las fórmulas indirectas de prestación de servicios de comedor.V. en este sentido, CV0324-19 o CV0366-19.

3. RENTAS IRREGULARES. RÉGIMEN VIGENTE

3.1. CONCEPTO

Aunque no existe una definición legal del término '*renta irregular*', se entiende generalmente que se refiere a aquella renta cuya generación en el tiempo y consiguiente percepción no se ajusta a un ritmo anual, de forma que se produce un desajuste entre su período de generación (superior a un año) y su imputación fiscal (que se produce en un único ejercicio; el de su obtención o exigibilidad). El desajuste generación-obtención y la integración de la renta en el período impositivo de su obtención produce, como consecuencia de la progresividad del impuesto, un efecto que se considera contrario a los postulados de la justicia tributaria: un incremento del tipo impositivo al que queda gravada por comparación al que resultaría aplicable si pudiera imputarse a lo largo de su período de generación³⁶⁶.

Por ello, nuestro sistema tributario ha recogido desde siempre medidas que tratan de paliar los efectos de la progresividad sobre este tipo de rentas.

En la Ley 18/1991, la medida —compleja de aplicación, pero técnicamente perfeccionada—, consistía en anualizar los rendimientos irregulares. De esta forma, los rendimientos irregulares se dividían entre el número de años en que se consideraban producidos y el cociente se sumaba a las rentas regulares para aplicar la tarifa del IRPF; al resto de rentas irregulares (las no anualizadas), se les aplicaba el tipo impositivo resultante del cálculo anterior.

Con la Ley 40/1998, y para evitar la complejidad del sistema anterior, la anualización se sustituye por la aplicación de un coeficiente reductor que inicialmente (con la redacción original de la Ley 40/1998) era del 30%, se incrementó al 40% con la reforma parcial de la Ley 46/2002 (y la subida de tipos impositivos que en ella se contenía), y volvió a quedar reducido al 30% con la Ley 26/2014.

Pero la aplicación de un coeficiente reductor sobre la renta irregular con carácter previo a su integración en la base imponible equivale, cuando la renta irregular es percibida por contribuyentes que ya tributan (sobre su renta regular) a tipos marginales máximos, al establecimiento de una exen-

(366) SSTS de 3.5.2011 (rec. n.º 310/2007) y de 13.7.2011 (rec. n.º 213/2010), entre otras.

ción parcial sobre este tipo de rentas. Con ello, el tipo efectivo de tributación de las rentas irregulares se ve reducido, en estos casos de contribuyentes con tipos marginales máximos, en el mismo porcentaje reductor aplicable en la base imponible. El entendimiento de que este resultado tampoco era satisfactorio desde postulados de justicia tributaria llevó al legislador, en la reforma de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, a limitar la cuantía sobre la que cabe aplicar la reducción al importe de 300.000 euros anuales.

3.2. SUPUESTOS. REQUISITOS

El artículo 18.2 de la LIRPF prevé la posibilidad de aplicar una reducción del 30% sobre el rendimiento íntegro de los rendimientos del trabajo en dos grandes supuestos³⁶⁷:

- (i) Aquellos que tengan un periodo de generación superior a dos años, cumplidos determinados requisitos.
- (ii) Aquellos cuya obtención sea reglamentariamente calificada como notoriamente irregular en el tiempo.

3.2.1 *Rendimientos con período de generación superior a dos años*

Para que se aplique la reducción es necesario el cumplimiento de tres requisitos: a) que la renta tenga un período de generación superior a dos años, b) que no se haya aplicado la reducción por irregularidad en los cinco períodos impositivos anteriores al de devengo de la renta, y c) que la renta se impute a un único período impositivo.

- a) Que la renta tenga un período de generación superior a dos años.

Aunque no existen en la LIRPF normas para determinar el *dies a quo* y el *dies ad quem* del período de generación de una renta³⁶⁸, se viene general-

(367) Adicionalmente, existe una tercera categoría de rendimientos del trabajo irregulares, que viene dada por determinadas prestaciones de la Seguridad Social, mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y similares, cuando se cobran en forma de capital, bajo determinadas condiciones. Este tercer caso se analiza en otro capítulo de esta obra.

(368) Salvo en el caso de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, en las que el período de generación viene definido legalmente (desde que se introdujera con la reforma efectuada por la Ley 26/2014) como el período de prestación de servicios.

mente interpretando que ese período se inicia cuando se reconoce al trabajador la posibilidad de percibir, cumplidos ciertos requisitos o en ciertas circunstancias, una determinada renta y que *termina* cuando se produce el “devengo” de la renta³⁶⁹, entendido éste no tanto como el momento en que se puede exigir el pago de la deuda sino como el momento en que su percepción y cuantía deja de depender de un suceso futuro o incierto. Esto es, el período de generación se prolonga mientras el derecho a la percepción de la renta o su cuantía sigue sometido a una condición suspensiva de las del artículo 1113 del Código Civil, pues antes de que acaezca ese suceso futuro o incierto del que depende el derecho a la percepción o su cuantía no es posible saber siquiera si la renta existirá o no. Sin embargo, cuando se pacta un momento futuro pero cierto para el pago de la renta; esto es, cuando la renta se sujeta a un término de los del artículo 1125 del Código Civil, el período de generación no se prolonga en el tiempo puesto que se conoce la renta, que está determinada en su cuantía, aunque pueda no saberse el momento de pago o puede éste no haber tenido lugar todavía. De esta forma, el mero diferimiento del cobro de la renta (sometiéndolo a plazo) no permitiría entender que el período de generación se prolonga³⁷⁰ sino que para ello es necesario que la renta quede siempre sometida al cumplimiento de condiciones suspensivas³⁷¹.

- b) Que en los cinco períodos impositivos anteriores no se hubiera aplicado la reducción a otros rendimientos del trabajo con período de generación superior a dos años

Este requisito vino a sustituir, en aras de una mayor claridad y certeza normativa, la exigencia anterior de que el rendimiento no se obtuviera *de forma periódica o recurrente*. No obstante, en su pretensión de mayor claridad, la regla resultante resulta un tanto cicatera, pues en términos prácticos supone que la reducción resulta aplicable solo una vez cada seis años, lo que limita la funcionalidad de la norma como elemento corrector de la progresividad incluso en casos en los que esta produce resultados claramente contrarios a los principios de justicia tributaria y de capacidad eco-

(369) STS de 9.7. 2008, FJ 3: “la clave (...) se obtiene a partir de determinar cuándo se produce el devengo del impuesto” (el subrayado es nuestro).

(370) Sin perjuicio de que la imputación temporal de esa renta sí que pueda ser diferida ex art. 14.1.a) a LIRPF.

(371) C2416-03 y CV2292-05.

nómica. Por otro lado, el requisito sigue planteando dudas en su aplicación práctica, sobre todo en lo que se refiere a su compatibilidad con la reducción aplicada a indemnizaciones por extinción de la relación laboral³⁷².

c) Que se imputen en un único período impositivo

Este requisito tiene su razón de ser en que la base máxima a la que se puede aplicar la reducción (300.000 euros) es de carácter anual. Con esta exigencia de imputación en un único período se trata por tanto de atajar la posibilidad de fraccionar el cobro del incentivo en varios períodos para multiplicar el efecto fiscal de la reducción. El requisito, no obstante, no se aplica cuando se trata de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral.

3.2.2 *Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*

La reducción también se aplica a los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo,

(372) El párrafo segundo del artículo 18.2 de la LIRPF establece las especialidades que presenta la aplicación de esta reducción cuando se trata de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral y en su inciso final señala que *“estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente”*. Ese párrafo siguiente es el que establece que la reducción no resulta aplicable a los rendimientos con período de generación superior a dos años “cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción”. La duda que se plantea es si la exclusión de los rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral en la aplicación de este requisito debe hacerse cuando se trata de valorar si a estos rendimientos les resulta aplicable la reducción, o cuando se trata de valorar si la aplicación de la reducción a estos rendimientos en un ejercicio previo excluye su aplicación en un período posterior a otro tipo de rendimientos, o en ambas circunstancias. En nuestra opinión, esta última tesis es la más razonable y entendemos por tanto que debería ser aplicable la reducción (i) aunque durante los cinco períodos impositivos anteriores se haya aplicado la reducción sobre rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral o (ii) siempre que se obtengan rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral generados en más de dos años, con independencia de que se haya aplicado la reducción durante los cinco períodos impositivos anteriores. Con todo, la aplicación de la reducción a este tipo de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral también plantea dudas en relación con las reglas especiales existentes sobre la base de la exención, que se analizan en otro capítulo de esta obra.

siempre y cuando se imputen en un único período impositivo. La lista reglamentaria incluye, exclusivamente, las siguientes rentas:

- a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 del RIRPF³⁷³.
- b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
- c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
- d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la LIRPF, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.
- e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo, que viene siendo objeto de una interpretación muy restrictiva por parte de la doctrina administrativa³⁷⁴.
- f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.
- g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto.

(373) El artículo 9 del RIRPF declara exentos los gastos de locomoción y manutención del contribuyente y sus familiares durante el traslado y de traslado de su mobiliario y enseres, siempre que el traslado de puesto de trabajo exija el cambio de residencia del trabajador.

(374) V. gr., CV1301-11, CV1302-11, CV1303-11, CV1302-11, o CV3276-18.

4. PROPUESTAS DE MEJORA

Una vez se ha revisado cuál es el régimen vigente de las rentas del trabajo en especie e irregulares, apuntamos a continuación unas ideas a considerar en una eventual reforma.

4.1. PARA UNA MAYOR SEGURIDAD JURÍDICA Y JUSTICIA TRIBUTARIA

- Aclarar, como se sugiere también en el capítulo relativo a la problemática que plantea la fiscalidad de los administradores, que el ámbito de aplicación de los **supuestos de no sujeción** mencionados en el artículo 42.2 de la LIRPF también se extiende a aquellos supuestos en los que la relación del destinatario de la entrega y la empresa no es laboral sino mercantil. Y ello porque, como puso de manifiesto el Informe de la Comisión Lagares³⁷⁵, la razón de que estas entregas de bienes o derechos se califiquen como no sujetas (y no como exentas) tiene su razón de ser en que en ellas, más que atender una necesidad privada del destinatario, se trata de dar cobertura a un interés predominantemente empresarial. Hacer una interpretación literal y restrictiva de la norma para excluir a personas ligadas por una relación no laboral cuando el interés predominante de la entrega es igualmente empresarial no tiene en nuestra opinión razón de ser.
- Establecer un límite anual para las **fórmulas de prestación indirecta del servicio de comedor de empresa** (tickets restaurante), habida cuenta de las dificultades de control del límite diario. El límite anual podría fijarse por referencia a una cantidad por día de trabajo, pero sin exigir un consumo diario, que en la práctica es difícil de controlar³⁷⁶.
- Actualizar los límites exentos en el **seguro de salud**.

(375) *Vid.*, en este sentido, p. 108 del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014.

(376) Es lo que parece se hace, por ejemplo, en el Reino Unido. V. HS207 *Non taxable payments or benefits for employees* (2018).

- Flexibilizar el requisito de oferta “en iguales condiciones a todos los empleados” para la aplicación de la exención en la **entrega de acciones**, por ejemplo, permitiendo la exclusión de trabajadores con contrato temporal, pues en estos casos no tiene sentido favorecer su participación en el capital, o aclarando que el requisito no se incumple cuando la entrega, aunque diferente en términos absolutos, resulta proporcional al salario o a los años de servicio o a la duración de la jornada de cada trabajador.
- Aclarar la fórmula de determinación del uso privado en la **cesión del uso de vehículos**, tomando una regla presuntiva (v. gr., la del 50% que existe en el IVA). Téngase en cuenta que una presunción del 50% no parece desacertada en términos de justicia tributaria si se excluye del uso particular la jornada laboral y las horas que, por descanso del empleado, no existirá una utilización efectiva del vehículo. También en materia de entrega de vehículos, incluir el factor tiempo en la valoración de aquellos que se entregan a los empleados tras un período de uso.
- Aclarar que las entregas de retribuciones en especie a los trabajadores no quedan sujetas al **IVA** cuando el empleado no tiene que renunciar a una parte de su salario en metálico para beneficiarse efectivamente de la entrega.
- Incluir normas de **valoración objetiva de instrumentos financieros** que son frecuentemente entregados a los empleados en el marco de planes retributivos. En el caso de acciones cotizadas, puede ser necesario aclarar cuál es el valor de cotización que ha de tomarse en cuenta (cotización media, media ponderada, al cierre, a la apertura) como valor de mercado. Más necesario, sin embargo, parece establecer normas especiales cuando se trata de acciones o participaciones sociales en sociedades no cotizadas, cuya valoración en la práctica resulta muy compleja y puede estar distorsionada, cuando se produce a *posteriori* en el curso de una inspección, por sesgos de retrospectiva (sobre todo cuando después de la entrega se producen eventos que afectan al alza el valor —salida a bolsa, venta—). Una posible solución a estos casos puede estar en la aplicación de la misma regla de valoración prevista en el artículo 37.1.b) de la LIRPF para la transmisión a título oneroso de valores

no admitidos a negociación en mercados regulados³⁷⁷. Igualmente puede ser útil fijar unos criterios de valoración de opciones de compra sobre acciones transmisibles, en cuyo caso el criterio de la doctrina administrativa³⁷⁸ y de los tribunales de justicia³⁷⁹ es que la renta se devenga en el momento de la entrega de las opciones y no, como ocurre en el caso de *stock options* intransmisibles, en la fecha de ejercicio.

- Permitir la calificación como renta notoriamente irregular de la compensación dineraria percibida por la **cancelación por razones sobrevenidas de planes de incentivos** una vez transcurrido dos años desde su establecimiento, que es un supuesto en el que la doctrina administrativa viene negando la aplicación de la reducción cuando esa compensación no se había previsto expresamente en las normas reguladoras del plan³⁸⁰.

4.2. PARA ATENDER OBJETIVOS GENERALES DE POLÍTICA FISCAL

4.2.1 *Objetivos sociales para favorecer la reinserción en el mercado laboral*

Incluir expresamente dentro de la exención aplicable a los bienes utilizados en la prestación de servicios sociales y culturales al personal, los servicios de recolocación o “*out placement*” mediante los cuales la empresa favorece la reinserción en el mercado laboral de quienes abandonan una organización, que en algunos casos se han considerado plenamente sujetos al impuesto (v. gr., consulta vinculante 2010.10.03.01, de 16 de diciembre, del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi) y no amparados por la exención por despido.

Se trata de un servicio con una finalidad claramente social, que pretende disminuir el tiempo en el que los trabajadores se encuentran en situación de

(377) Que llevaría al mayor entre (i) el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones entregadas; o (ii) el valor resultante de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad al 1 de enero del ejercicio en que se entreguen las acciones o participaciones, computando como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas.

(378) CV3276-18, CV1766-16, CV0415-13.

(379) *A sensu contrario*, Sentencia 1150/2016 de 8 Nov. 2016 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª (Rec. 91/2015).

(380) V. CV1302-11; CV0111-07

desempleo –y, con ello, la presión sobre las arcas públicas en forma de prestaciones por desempleo y subsidios a estos colectivos–, desplegando también un efecto positivo sobre la moral de los trabajadores³⁸¹.

4.2.2 *Objetivos sociales para favorecer la integración de las personas con capacidades diferentes*

En lo que nos parece una buena medida para favorecer la integración en el entorno laboral de capacidades diferentes, el Reino Unido excluye de la consideración de renta en especie los dispositivos especiales que se entregan a personas de este colectivo para integrarlos laboralmente, aun cuando sean también objeto de un uso privado significativo. También se excluye de la consideración de renta en especie las ayudas para el desplazamiento de estos trabajadores a su puesto de trabajo³⁸². Son medidas de integración que puede tener sentido importar.

4.2.3 *Objetivos sociales para favorecer la conciliación entre la vida personal y familiar*

Con la finalidad de facilitar la conciliación entre la vida personal y familiar, debería considerarse reintroducir de nuevo la previsión normativa de que no tendrá la consideración de renta en especie la entrega a trabajadores de equipos informáticos, vigente hasta el ejercicio 2014, pues la flexibilidad en la forma de trabajo es a menudo una de las medidas que más eficaz resulta para favorecer la conciliación, sobre todo en aquellos puestos de trabajo que exigen una disponibilidad especialmente intensa.

4.2.4 *Objetivos de política medioambiental. Servicios de transporte*

Flexibilizar los requisitos para la aplicación de la exención actual a los servicios de transporte cuando los vehículos utilizados sean ecológicos y el número de trabajadores que los utilizan igual o superior a cinco. Sobre todo cuando hay restricciones en la entrada o movimiento en el interior de la ciudad en la que se encuentra el centro de trabajo y pocas alternativas para acudir a este.

(381) En Reino Unido tienen iniciativas en este sentido. V. *HS207 Non taxable payments or benefits for employees (2018)*.

(382) V. *HS207 Non taxable payments or benefits for employees (2018)*.

4.3. PARA AYUDAR A LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS EN SU LUCHA POR LA ATRACCIÓN, RETENCIÓN Y PROMOCIÓN DEL MEJOR TALENTO

4.3.1 Formación de empleados

El tratamiento de los gastos de formación, que hoy día parece tener un propósito puramente técnico, puede ser reformulado para convertirse en un instrumento de política fiscal. Algunas propuestas en este sentido serían las siguientes:

- Eliminar el requisito de financiación íntegra por el empresario, que es claro en la doctrina administrativa, pero no tan evidente en la redacción de la norma y que, en cualquier caso, introduce una limitación que tiene difícil justificación desde el punto de vista de política fiscal.
- Incluir en el supuesto la formación en áreas en las que el mercado de trabajo español presenta carencias notables (idiomas o uso de las nuevas tecnologías), sin necesidad de acreditar la relación con la actualización, capacitación o reciclaje específico del trabajador.

4.3.2 Gastos de empleados afectados por procesos de movilidad

Bajo la normativa actual está exenta la conocida como prima de expatriación de aquellos empleados que, destinados al extranjero, mantienen su residencia fiscal en España. Para favorecer la movilidad geográfica de los empleados también dentro de España, cabe valorar la introducción de incentivos fiscales para el paquete retributivo en especie (v.gr., escolaridad de hijos o alquiler de vivienda) que con frecuencia se ofrece a aquellos trabajadores a los que se destina a un centro de trabajo que exige cambio de domicilio. La exención del artículo 9.1 del RIRPF solo cubre a día de hoy los gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y los gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

4.3.3 Incentivos para el pago de la retribución variable ligada a cláusulas de reducción (cláusulas “malus”) o su condicionamiento a cláusulas de recuperación (cláusulas “clawback”)

La crisis financiera internacional supuso una profunda remodelación de las reglas de gobierno corporativo sobre retribuciones aplicables a determi-

nadas empresas y sectores³⁸³. En particular, llevó a establecer pautas concretas respecto de la remuneración de los consejeros y aquellos directivos y empleados que con su actividad profesional pueden incidir de manera significativa en el perfil de riesgo de la entidad (denominado como “*identified staff*” o “colectivo identificado”). Esas pautas concretas incluyen: la previsión de que la remuneración combine una retribución fija y una variable; la necesidad de que las acciones de la propia sociedad constituyan un elemento relevante o principal de la retribución variable; y, la exigencia de que una parte de la retribución variable se condicione a la evolución futura de la actividad de la empresa. Para esto último, se establece un periodo de indisponibilidad de 3 a 5 años al término del cual la gestión del directivo quedará sometida a un control *a posteriori* mediante dos tipos de cláusulas:

- (i) “*Malus*” o cláusulas de reducción, que permiten reducir o cancelar el pago de remuneraciones variables a las que se tendría derecho de no concurrir una serie de circunstancias desfavorables en la evolución de la empresa³⁸⁴.
- (ii) “*Clawback*” o cláusulas de recuperación, que permiten exigir a un directivo o empleado la devolución de remuneraciones variables ya abonadas por la entidad cuando concurren esas circunstancias desfavorables en la empresa.

Puesto que el establecimiento de este tipo de cláusulas es obligado en algunos sectores o para algunas empresas, convendría regularlas expresamente desde el punto de vista fiscal. Así, debería confirmarse que en las cláusulas *malus* el devengo de la renta queda diferido al término del periodo de indisponibilidad y aclarar, en relación con las cláusulas *clawback*:

- que la concurrencia de la causa de restitución habilita al obligado tributario a instar la rectificación de su autoliquidación para recuperar el impuesto en su día pagado sobre la retribución restituida;

(383) Para empresas cotizadas, la obligación se encuentra, a modo de soft law, en el código de buen gobierno de las sociedades cotizadas. La Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, establece en su artículo 34.1.n) esta misma obligación ya como norma de obligado cumplimiento para las entidades de crédito. Y el artículo 189 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores extiende la obligación a las empresas de servicios y actividades de inversión.

(384) Téngase en cuenta que las reglas sobre remuneración variable del colectivo identificado exigen el diferimiento de, al menos, un 40% de la remuneración variable de cada ejercicio para su abono posterior en un plazo de, al menos, 3 o 5 años.

- que, en este sentido, la naturaleza de las cláusulas de restitución es equivalente a la de una renta sometida a condición resolutoria; y,
- que el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a solicitar esa devolución se inicia, conforme a la teoría de la *actio nata*, al día siguiente en que, en aplicación de la cláusula, se exige la restitución de la retribución previamente satisfecha, pues solo entonces se tiene constancia del carácter indebido del impuesto en su día pagado.

En cualquier caso, si se entiende que esta estructura retributiva contribuye a la responsabilidad de los equipos directivos y del personal clave de las empresas, de forma que se desincentivan actuaciones cortoplacistas y especulativas, pensamos que la fiscalidad podría utilizarse para favorecer su implantación. Por ejemplo, en el caso de cláusulas *malus*, mediante una exención parcial de la renta finalmente obtenida. Y en el caso de las cláusulas *clawback*, mediante su sometimiento a gravamen al término del período de indisponibilidad y la posibilidad de acceder a ciertos incentivos fiscales cuando el directivo no quede obligado a restituir la retribución.

4.3.4 *Reducción por irregularidad. Alinearla con los objetivos de política retributiva de las empresas*

Hasta la fecha, el tratamiento de la renta irregular ha venido orientado por sus objetivos de técnica tributaria, como instrumento de corrección de la progresividad del impuesto. Y la valoración de la eficacia del instrumento para la consecución del objetivo pretendido ha de ser negativa: la limitación cuantitativa de la base de reducción y la aplicación de un coeficiente reductor fijo con independencia del número de años de generación del incentivo y del importe de la renta regular percibida por el empleado en los ejercicios comprendidos en el período de generación, impiden realmente que el régimen cumpla el objetivo técnico para el que fue concebido. En este sentido, desde la doctrina científica se ha propuesto volver a acudir a un sistema de anualización, similar al existente bajo la LIRPF de 1991³⁸⁵.

Dicho esto, conviene recordar otra vez que los impuestos, aparte de su finalidad principal de allegar recursos para la financiación del gasto pú-

(385) A. SANZ CLAVIJO: “La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: Análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción”, *Revista Española de Derecho Financiero* 182.

blico, también pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Pues bien, uno de los principales retos de la empresa española, en un entorno cada vez más competitivo y en el que la innovación y creatividad resultan claves, es el de atraer y retener el mejor talento. Y la retención, obviamente, se proyecta durante un período de tiempo que, como mínimo, coincide con el de la duración de los planes estratégicos de las compañías. En este sentido, es habitual que los planes retributivos de las empresas españolas vinculen determinados incentivos al cumplimiento de sus objetivos estratégicos, estableciendo así incentivos a largo plazo. Teniendo en cuenta esto se propone:

- Reducir el período en el que la previa aplicación de la reducción impide su aplicación posterior, para alinearla con la duración ordinaria de los planes estratégicos de las empresas (tres o cuatro años) y permitir que el trabajador pueda modificar la aplicación anterior (mediante la presentación de una autoliquidación complementaria con intereses de demora pero sin recargos) cuando la aplicación de la reducción posterior resulta más ventajosa.
- Valorar la supresión del límite en la base imponible de 300.000 euros, para permitir que la reducción sirva como objetivo de atracción del talento en un entorno internacional muy competitivo. Por ejemplo, el régimen de reducción del 30% neerlandés no tiene límite para su aplicación³⁸⁶.
- Permitir la aplicación de la reducción a casos donde el período de generación se cumple después de entregar la renta (*v.gr.*, *signingbonus* o rentas sujetas a cláusulas *clawback* en las que la plena consolidación del derecho a la renta se vincula a la permanencia en la empresa o al cumplimiento de ciertos requisitos posteriores al pago)³⁸⁷.

(386) Con la finalidad de atraer talento extranjero, aquellas personas que lleguen a los Países Bajos procedentes del extranjero, tributarán en el IRPF durante 8 años por el 70% de su sueldo, quedando el 30% restante exento de tributación durante el tiempo que resulta de aplicación este régimen especial.

(387) La posibilidad parece haber sido admitida por la doctrina administrativa. V. p.ej., CV0806-07, CV2354-08 y CV0421-09.

4.3.5 Abordar la tributación de los *carried interest*

Varios países de nuestro entorno regulan los *carried interest* de gestores de fondos de inversión privada de manera expresa para dar un tratamiento más beneficioso del aplicable a las rentas del trabajo en general. Esta regulación se ha convertido en un importante elemento de atracción de este tipo de sociedades.

En **Reino Unido**³⁸⁸, por ejemplo, la normativa que regula las percepciones del *general partner* de una LLP de gestión de activos (concepto más amplio que el de los fondos de inversión privada) prevé, desde 2016, la imputación del *carry* a la base del ahorro, tratándolo como un rendimiento del capital mobiliario (con un tipo del 28%), siempre y cuando los fondos por cuya gestión se perciba la retribución adicional se hayan mantenido durante al menos 40 meses. De lo contrario, se estará ante una renta del trabajo (lo que la legislación británica denomina *income-based carried interest*).

En términos similares regulan esta cuestión los ordenamientos de **Francia**³⁸⁹ e **Italia**³⁹⁰. En ambos, el *carry* tributa como rendimiento de capital mobiliario (a unos tipos del 28 y el 26 %, respectivamente) siempre que se reúnan una serie de condiciones. Las restricciones son especialmente notables en Francia, donde además de exigirse una inversión mínima del gestor en el fondo de un 1% y un período de inversión en los valores correspondientes de al menos cinco años –requisitos que comparte con Italia–, es preciso que la totalidad de las acciones del fondo con derecho al *carried interest* pertenezcan a una única clase.

En **Alemania**³⁹¹, el exceso de ingresos de los gestores de un fondo se concibe en todo caso como un rendimiento derivado de los servicios financieros que estos prestan, si bien dicho exceso no tributa de manera íntegra: se

(388) Ashurst (2016). *Global Tax Insight Issue 1, September 2016*.

(389) Deschert LLP (2017). “French taxation of carried interest: A new opportunity for foreign fund managers”: <https://info.dechert.com/10/11703/landing-pages/french-taxation-of-carried-interest.asp?sid=866f6052-298e-403a-9cfd-9a4430ac069c>.

(390) KPMG Italy (2017). *Italy: Taxation of carried interest*: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/11/tnf-italy-nov20-2017.pdf>.

(391) Pöllath + Partners (2016). *Global tax considerations in private fund formation. Assessing the new tax landscape for private equity fund structuring*: <https://m.pplaw.com/sites/default/files/publications/2016/09/tam-rnb-2016-carried-interest-developments-germany.pdf>.

aplica una exención sobre el 40% del valor del *carry*, lo que se traduce en un gravamen efectivo del 28,5% (frente al tipo teórico del 47,5%).

En **Estados Unidos**³⁹², y aunque la regulación fiscal del *carried interest* se ha visto endurecida recientemente, los ingresos del gestor de un fondo de inversión privada pueden seguir tributando como rentas del capital mobiliario (a un tipo de hasta el 20%) siempre que los fondos se mantengan por un período mínimo de tres años. Solo de no concurrir este requisito, se aplica el tipo correspondiente a las rentas del trabajo (37%).

En contraposición se encuentra **Suecia**³⁹³, en donde el Tribunal Administrativo Supremo dispuso en 2018, no sin levantar polémica, la tributación del *carry* como salario a un tipo de hasta el 60%.

A todo esto deben añadirse los incentivos fiscales específicos que algunos países han desplegado para atraer a su territorio a equipos gestores de entidades de inversión privada localizados en Reino Unido que busquen una alternativa fiscal favorable con motivo del **Brexit**. Así, en **Francia** se ha optado por relajar los requisitos mencionados *supra* para la fiscalidad del *carry* respecto de aquellos gestores de fondos extranjeros que decidan trasladar su residencia a dicho territorio en los próximos años³⁹⁴; asimismo, **Canadá** –que no presenta una regulación expresa de la tributación del *carry*, tratándose esta de una cuestión casuística– ha anunciado recientemente tipos reducidos para los mismos sujetos³⁹⁵.

Ha de apuntarse que unas medidas similares a las de estos países ya han

(392) Tax Policy Center (2018). “What is carried interest, and should it be taxed as capital gain?”: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-carried-interest-and-should-it-be-taxed-capital-gain>.

(393) Holstad, P.; Larsson, I. (2018). “The Swedish Supreme Administrative Court on taxation of Carried Interest”: <https://skattenatet.ey.se/2018/06/08/the-swedish-supreme-administrative-court-on-taxation-of-carried-interest/>.

(394) Deschert LLP (2017). “French taxation of carried interest: A new opportunity for foreign fund managers”: <https://info.dechert.com/10/11703/landing-pages/french-taxation-of-carried-interest.asp?sid=866f6052-298e-403a-9cfd-9a4430ac069c>.

(395) PWC (2019). “Loi de finances pour 2019: Application du PFU aux gains et distributions de «carried interest» constitués avant l’installation en France (Article 42)” <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2019/01/loi-de-finances-2019-les-mesures-pour-la-fiscalite-des-personnes/application-du-pfu-aux-gains-et-distributions-de-carried-interest-constitues-avant-l-installation-en-france.html>.

sido acogidas en nuestro país, por algunos territorios históricos. En **Guipúzcoa**, la Norma Foral 3/2019 califica, con efectos 1 de enero de 2019, como rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidad a las cantidades percibidas por la materialización de derechos económicos de carácter especial que provengan directa o indirectamente de sociedades o fondos de capital-riesgo. En **Vizcaya**, el Decreto Foral 125/2019 califica como rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, con derecho a una reducción del 50 % de su importe, sin limitación cuantitativa, a los rendimientos derivados de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales en cualquier tipo de fondo de inversión alternativa obtenidos por administradores, gestores o empleados de esas entidades o de sus entidades gestoras.

Habida cuenta de estos antecedentes, se propone en este punto que las percepciones por desempeño del equipo gestor de un fondo de inversión privada tengan, bajo unas condiciones determinadas, la consideración de rendimientos del capital mobiliario obtenidos en su condición de accionistas de la entidad. En particular, se plantean los siguientes requisitos:

- Suscripción de las acciones que dan derecho al *carried interest* por el equipo gestor a precio de mercado.
- Inversión mínima de un 1 % en el fondo.
- Mantenimiento de la inversión en el largo plazo, durante un período mínimo de tres años.
- Cobro por el equipo gestor de una retribución tanto fija como variable que se ajuste a los estándares del mercado en relación con el tipo de trabajo desarrollado. De esta manera, el *carried interest* será un reflejo del rendimiento de la entidad en su conjunto, y no de los servicios prestados individualmente por cada uno de los gestores.

Alternativamente, en caso de que se optase por cristalizar el *carry* como rendimiento del trabajo, se podría establecer una reducción por irregularidad, sin límite cuantitativo, sobre la cantidad percibida, o bien una exención de entre un 30 y un 40 % de dicha cuantía, siguiendo el modelo alemán.

5. CONCLUSIONES

La fiscalidad de las principales herramientas con que cuentan las empresas para ofrecer un paquete retributivo competitivo a sus empleados ha estado tradicionalmente orientada por objetivos técnicos de justicia tributaria. Sin embargo, y como nos recuerda el artículo 2.1 de la LGT, los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Desde una perspectiva estrictamente técnica, el régimen vigente de las rentas en especie y de las rentas irregulares plantea a día de hoy dudas interpretativas, que convendría despejar para una mayor seguridad jurídica, y no resulta satisfactorio en algunas cuestiones. En particular, el tratamiento de las rentas irregulares requiere una revisión en profundidad pues el objetivo técnico que históricamente inspiró el tratamiento especial de este tipo de rentas, dista mucho de alcanzarse en la generalidad de los casos con el régimen actual.

Desde una perspectiva de política económica, entendemos que la fiscalidad también puede (y debe) coadyuvar a conseguir objetivos socialmente deseables. En este sentido, algunas de las propuestas planteadas enlazan con algunos de los objetivos que componen la Agenda de Desarrollo Sostenible 2030 planteada por la ONU en 2015 y cuyo cumplimiento exige la colaboración y responsabilidad de gobiernos y empresas. Establecer incentivos para retribuciones en especie que favorezcan la salud y bienestar de los trabajadores, su formación continuada, la conciliación de la vida personal y profesional, o una movilidad ecológicamente sostenible entre el centro de trabajo y el domicilio de los trabajadores se alinea con los Objetivos de Desarrollo Sostenible números 3 (Salud y bienestar), 4 (Educación de calidad), 5 (Igualdad de género) u 11 (Ciudades o comunidades sostenibles).

Pero sobre todo, pensamos que en el entorno competitivo en el que la empresa española debe desarrollar su actividad, la fiscalidad de las rentas del trabajo en general y de estas partidas retributivas en particular, debería ponerse al servicio del objetivo empresarial de atracción y retención del mejor talento. A ese objetivo van encaminadas las principales propuestas de reforma que se plantean.

CAPÍTULO VIII

RÉGIMEN DE LOS IMPATRIADOS

Esther Hidalgo Villar, María López Fernández de Mesa

(BAKER McKENZIE)

1. INTRODUCCIÓN

Entre las medidas adoptadas por nuestro legislador fiscal para contribuir a una mayor especialización, internacionalización y competitividad de las empresas españolas, a través de la atracción a España de capital humano cualificado se encuentra el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2004 y regulado en el art. 93 de la LIRPF y arts. 113 y siguientes del RIRPF. Este régimen especial exige para su aplicación, bien la existencia de una relación laboral, ya sea esta de carácter ordinario o especial, y/o la adquisición de la condición de administrador, bajo ciertas condiciones, para el impatriado en España. Estas circunstancias deben ser las desencadenantes de la adquisición de la residencia fiscal en España, y por tanto causa directa del posible acogimiento de la persona física al régimen.

2. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL (ARTÍCULO 93 LIRPF)

2.1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL RÉGIMEN: ÁMBITO DE APLICACIÓN Y CONDICIONES PARA SU APLICACIÓN

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y Orden Social introdujo la conocida popularmente como "Ley Beckham" por coincidir en el tiempo con la llegada a nuestro país del antiguo jugador del Real Madrid. Tras varias modificaciones normativas, este régimen fiscal especial se recoge actualmente en el art. 93 LIRPF y el Capítulo I del Título VIII del RIRPF, y resulta aplicable a aquellas personas físicas que adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de un despla-

zamiento a territorio español por motivos laborales y/o por la adquisición de la condición de administrador, bajo ciertos requisitos.

Este incentivo fiscal se configura como un derecho de opción que tienen las personas físicas desplazadas a territorio español de poder tributar por el IRNR con ciertas especialidades, durante el periodo impositivo en el que se desplazan y los 5 sucesivos siguientes. Los impatriados que optan por este régimen son residentes fiscales en España, aunque no bajo el régimen "ordinario", sino bajo este régimen especial más favorable.

Las personas físicas pueden aplicar este régimen especial siempre y cuando cumplan las condiciones previstas en la normativa fiscal, siendo relevante a estos efectos la interpretación de las mismas a la luz de los distintos pronunciamientos emitidos por la DGT y Tribunales desde la entrada en vigor de este régimen.

Analizamos a continuación los requisitos que debe cumplir el impatriado para poder ejercitar la opción por el régimen especial, y ponemos de manifiesto sus principales aspectos controvertidos.

(a) Que no haya sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca el desplazamiento a territorio español (Art. 93.1.a) LIRPF).

En relación con este requisito, nos gustaría poner de manifiesto la siguiente circunstancia, no sabemos si pretendida o no por el legislador fiscal.

La opción por el régimen exige la adquisición de la residencia fiscal como consecuencia del desplazamiento del impatriado a territorio español, indicando el RIRPF en su artículo 115 lo siguiente:

"Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido los artículos 117 y 118 de este Reglamento.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días"

La presente redacción parece implicar que supuestos en los que el impatriado que adquiere la residencia fiscal, no por el criterio de permanencia física en España más de 183 días en el ejercicio natural, sino por otro criterio como puede ser el del centro de intereses, en el año 1 de la firma de su contrato, no podría aplicar el régimen en el año 2, que es el ejercicio en el que su permanencia en España excede efectivamente del umbral de los 183 días, por haber sido ya residente en el año 1, y no poder aplicarse el régimen cuando el impatriado ha sido residente en España en los últimos 10 años.

Por otra parte, del tenor literal también se sigue que el hecho de que el nacional español o extranjero que opta por el régimen haya obtenido con carácter previo a la llegada a nuestro país rentas como no residente fiscal en España no imposibilita poder optar por la aplicación del régimen.

Ahora bien, se exige:

(b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias (art. 93.1.b LIRPF):

(i) Como consecuencia de un contrato de trabajo, a excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales³⁹⁶.

La ley especifica que se entiende cumplida esta condición cuando *"se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este"*. En este sentido la DGT ha interpretado que:

- Ha de mediar estrictamente un contrato de trabajo, no pudiéndose considerar como tal un contrato de becario por un periodo de 2 meses³⁹⁷.
- El cambio del empleador "inicial" por otro distinto dentro del mismo grupo de empresas no determina la exclusión del régimen³⁹⁸.

(396) Relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

(397) CV nº V2156-18 de 18 de julio de 2018.

(398) CV nº V1964-15 de 23 de junio de 2015.

- Entre el desplazamiento y el inicio de la relación laboral debe mediar una relación de causalidad. Es decir, la adquisición de la residencia fiscal ha de tener causa directa e inmediata en el desplazamiento por los motivos que justifican la opción por el régimen (el impatriado llega a España con una oferta de trabajo "bajo el brazo"). No quedarían amparadas, por tanto, otro tipo de situaciones en las que el individuo que se desplaza a vivir a España, acepta una oferta de trabajo/posición de administrador³⁹⁹ una vez reside ya en nuestro país
- En el supuesto de que se extinga la relación laboral, origen y fundamento del régimen:
 - Si el cese de la relación laboral es voluntario y con objeto de suscribir un nuevo contrato de trabajo con otra entidad (vinculada o no a la primera) no hay causa de exclusión del régimen especial⁴⁰⁰.
 - Si el cese de la relación laboral no es voluntario, se exige la suscripción de una nueva relación laboral que cumpla con los requisitos del art. 93 LIRPF, de modo que la inactividad o situación de desempleo no se mantenga en el tiempo, pero sin que quede claro cuánto tiempo es aceptable que transcurra entre empleo y empleo para no ser excluido del régimen⁴⁰¹.
- La ley exceptúa en su actual redacción la aplicación de este régimen al colectivo de los deportistas profesionales, medida introducida de forma definitiva⁴⁰² por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

(399) CCVV nºV2798-16 de 21 de junio de 2016; V2800-16, de 21 de junio de 2016; y V2802-16, de 21 de junio de 2016; V2777-16, de 21 de junio de 2016 y nºV1163-17, de 16 de mayo de 2017.

(400) CCVV 1053-17, de 4 de mayo de 2017 y nºV2478-17, de 3 de octubre de 2017.

(401) CV1739-17 de 6 de julio de 2017.

(402) Con anterioridad a la aplicación de esta regla, hubo otras medidas que limitaban la aplicación de este régimen de impatriados a aquellas personas físicas desplazadas cuyas retribuciones superaban los 600.000 euros. Fue la reforma introducida por la Ley 26/2014 la que suprimió dicho límite y estableció que los primeros 600.000 euros de rendimientos del trabajo obtenidos tributaran al tipo del 24 por ciento y el exceso al 45 por ciento.

- La mención a la relación estatutaria hace referencia a los funcionarios públicos a los que resulta de aplicación el Estatuto del empleado Público.

(ii) Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe⁴⁰³ o cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos del art. 18 de la LIS.

A partir de 2015 este régimen especial puede resultar de aplicación no sólo a los individuos amparados bajo una relación laboral, sino también a quienes adquieran la condición de administradores que no detenten participaciones significativas con motivo de su desplazamiento a territorio español, mediando la relación de causalidad antes referida.

La CV0180-19, de 29 de enero de 2019, plantea si el hecho de adquirir participaciones significativas en otras sociedades españolas (distintas y no vinculadas con la que ofrece el empleo), afectaría negativamente a la obtención y mantenimiento del régimen, concluyendo la DGT en este sentido que *"la condición de la consultante como accionista inversor pasivo en sociedades españolas o extranjeras fuera del grupo, la obtención de dividendos por tal condición de accionista, así como, en su caso, la percepción de retribuciones por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administradora en alguna de estas sociedades (que constituirían rendimientos del trabajo), no supondrían el incumplimiento de este requisito"*.

Asimismo, la CV1423-18, de 29 de mayo de 2018, establece que *"en la medida en que el desplazamiento a España [...] se produzca, tal y como se manifiesta, como consecuencia de la adquisición de la condición de administradora de la sociedad española, en la que la consultante no tendrá una participación, directa o indirecta, igual o superior al 25 por ciento, este requisito se cumplirá"*.

(403) La participación a la que se refiere el precepto es tanto directa como indirecta. CV 2478-17, de 3 de octubre de 2017.

(c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (Art. 93.1.c) LIRPF).

Si el impatriado acogido al régimen recibe rentas de actividades económicas (empresariales o profesionales), se exige que estas rentas no puedan calificarse "*como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español*", si las hubiera realizado un no-residente so pena de perder la opción por el régimen de impatriados, y pasar a tributar en España como residente "ordinario" bajo el régimen general.

En este sentido, la CV1902-17⁴⁰⁴, analiza si es de aplicación el régimen a una persona que se plantea trasladar su residencia a España, donde sería nombrado administrador de una sociedad mercantil española (en la que no tendría participación o tendría una participación inferior al 25%), y que adicionalmente percibiría rentas por inmuebles adquiridos en España de forma previa, los cuales son gestionados por otra sociedad en la que participa indirectamente y es administrador solidario.

Según la DGT, la clave para resolver la anterior cuestión radica en analizar si esas rentas percibidas han de calificarse como rendimientos de capital inmobiliario o como rendimientos de actividades económicas. Así, en la actividad de arrendamiento de inmuebles se entiende que se ejerce una actividad económica cuando, de conformidad con el art. 27.2 LIRPF, se dispone de una persona empleada con contrato laboral o jornada completa. Esto significa que si el consultante no realiza ninguna prestación de servicios complementaria sino que se limita a arrendar los inmuebles sin que resulte de aplicación el art. 27.2 LIRPF, nos encontraríamos ante rendimientos de capital inmobiliario que no imposibilitarían la opción por la aplicación del régimen, mientras que en el caso contrario, si las rentas se califican como rendimientos de actividades económicas, se entenderían obtenidas mediante un establecimiento permanente, lo que impediría la opción por el régimen especial⁴⁰⁵.

La DGT parece concluir, y ello en nuestra opinión resulta ciertamente preocupante, que la realización de cualquier actividad económica o profe-

(404) CV1902-17, de 18 de julio de 2017.

(405) CARMONA FERNÁNDEZ, N: *TODO Renta de No Residentes*, Ciss grupo WoltersKluwer, Valencia, 2011, pág. 177.

sional genera siempre un establecimiento permanente en España. Lo anterior entendemos que podría suceder, *a priori*, tanto si estas actividades son realizadas directamente a título individual por la persona física (y ello con independencia de que se cumplan o no las obligaciones fiscales que exige la realización de este tipo de actividades como alta en el IAE, IVA, etc.); como indirectamente (por ejemplo a través de entidades sin personalidad jurídica -comunidades de bienes o entidades en atribución de rentas, y ello aunque los rendimientos objeto de atribución al impatriado resulten negativos-; o a través de entidades con personalidad jurídica como sociedades de responsabilidad limitada que carezcan de medios materiales o humanos, y en cuya gestión y actividad se encuentre involucrado personalmente el impatriado -y ello al margen de realizar funciones propias del cargo de administrador, suponiendo en este caso que ostentara una participación no significativa de conformidad con lo exigido por la norma-).

La DGT también se ha pronunciado respecto al hecho de tener participaciones significativas en otras sociedades españolas (distintas y no vinculadas con la que ofrece el empleo), siendo el criterio alcanzado que la circunstancia anterior no afecta negativamente a la obtención y mantenimiento del régimen especial. En concreto, en las Contestaciones V0180-19 y V0300-18 planteadas por consultantes que, una vez desplazados a España, realizan inversiones en otras empresas fuera del grupo, actuando como accionistas, la Administración tributaria ha señalado: *“En lo referente a la cuestión que se plantea de forma genérica sobre la condición de la consultante como accionista inversor pasivo en sociedades españolas o extranjeras fuera del grupo, la obtención de dividendos por tal condición de accionista, así como, en su caso, la percepción de retribuciones por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administradora en alguna de estas sociedades (que constituirían rendimientos del trabajo), no supondrían el incumplimiento de este requisito.”*

En definitiva, la obtención de rentas calificadas como obtenidas mediante establecimiento permanente conllevaría la imposibilidad de aplicar el régimen y chocaría, en nuestra opinión con el principio de igualdad tributaria al otorgar un trato diferente al impatriado que viene a nuestro país bajo el paraguas de una relación laboral o de administrador vs el impatriado que lo hace por su propia cuenta como autónomo o emprendedor⁴⁰⁶.

(406) CCVV1163-17 de 16 de mayo de 2017 y V1673-16, de 19 de abril de 2016.

2.2. CONTENIDO DEL RÉGIMEN

Entre los elementos diferenciadores de este régimen encontramos los siguientes (art. 93.2 LIRPF):

- La deuda tributaria se determina de acuerdo a las reglas del TRLIRNR, sin que sea de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14⁴⁰⁷. Lo anterior significa que únicamente son de aplicación los gastos y reducciones que puedan preverse en la normativa de no residentes, con las excepciones indicadas. No obstante, ello supone que en la determinación de los rendimientos del trabajo resultan aplicables las reglas del IRPF (a excepción de lo dispuesto en el art. 24.1 LIRNR) y, por tanto, las exenciones previstas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viajes del art. 9 RIRPF⁴⁰⁸.

No son de aplicación las reglas del IRPF previstas en relación con los gastos deducibles, reducciones, ni otros beneficios como el mínimo personal y familiar. Tal y como se dictó en Sentencias TSJ Madrid 23-4-18⁴⁰⁹ y TSJ de 5-10-2017⁴¹⁰, este régimen conlleva ciertos beneficios fiscales que no pueden ser interpretados extensivamente, lo que impide la aplicación de la exención por vivienda habitual, entre otras.

- La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos durante el periodo en el que resulta de aplicación el régimen se entienden obtenidos en territorio español. Según la DGT, *"de esta dicción literal no se puede colegir que exista una tributación por rentas mundiales, sino una calificación de un tipo de renta -y sólo uno- como es la derivada del trabajo personal a la que se atribuye como punto de generación el territorio nacional"*⁴¹¹.

(407) Dichos artículos se refieren a las siguientes materias: definición de contribuyentes, residencia fiscal en territorio español, individualización de rentas, figuras de los responsables y representantes, determinación del domicilio fiscal y rentas exentas.

(408) CV1486-11 de 9 de junio de 2011.

(409) TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, S 23-04-2018, nº 220/2018, rec. 932/2017.

(410) TSJ Madrid S 5-10-2018, rec. 254/2017.

(411) CV2606-17, de 13 de octubre de 2017.

- No es posible la compensación de rentas.
- A efectos de determinar la base liquidable, se distinguen dos tipos de rentas: por un lado, las rentas comprendidas en el artículo 25.1.f) TRIRNR (dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad; intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales) y, por otro lado, el resto de rentas.

Para determinar la cuota íntegra, se aplica a la base liquidable los siguientes tipos, en función del tipo de renta de la que se trate.

Resto de rentas

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

Rentas art. 25.1.f) TRIRNR

Parte la base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	0	0
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

- En relación con las retenciones e ingresos a cuenta, resultan de aplicación las normas contenidas en el RIRNR. No obstante, el artículo 93.2.f) LIRPF dispone que *"el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. No obstante, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento"*.
- En cuanto a la cuota diferencial, la misma se obtiene minorando la cuota íntegra en:
 - Las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 LIRPF⁴¹².
 - Retenciones e ingresos a cuenta practicados a cuenta del Impuesto.
 - Deducción por doble imposición internacional aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese periodo impositivo⁴¹³.
- En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 93.1º.c) LIRPF establece que el contribuyente que opte por este régimen quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, únicamente tributará por los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse/cumplirse en territorio español⁴¹⁴.
- En cuanto al Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, ante la falta de previsión legal, el criterio inicial de la DGT⁴¹⁵ fue considerar que los acogidos al régimen tributaban análogamente a lo que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real. No

(412) De conformidad con lo dispuesto en el art. 26 TRIRNR.

(413) De conformidad con el art. 80 LIRPF y art. 114.2.b') RIRPF. En este régimen se consideran que todos los rendimientos del trabajo se obtienen en territorio español, lo que puede conllevar a una doble imposición que se corrige mediante la deducción por doble imposición internacional referida.

(414) CV0339-16 de 27 de enero de 2016 y nº V0717-13 de 18 de febrero de 2013.

(415) CV0766-08 de 11 de abril de 2008.

obstante, la DGT ha rectificado este criterio e indicado que dado que *"la persona impatriada acogida al régimen fiscal especial adquiere la residencia fiscal en España quedaría sujeta a tributar por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Siendo esto así, y en tanto se acredite la residencia habitual del causante en la Comunidad de Madrid, la normativa aplicable en el caso de fallecimiento de la persona acogida al régimen especial sería tanto la normativa estatal al respecto como la legislación dictada por la Comunidad de Madrid en el ejercicio de sus competencias normativas"*⁴¹⁶.

- A estos contribuyentes no le resultan exigibles las obligaciones propias de contribuyentes que son residentes fiscales "ordinarios", esto es, los impatriados no tienen la obligación de presentar la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720)⁴¹⁷, ni les resulta de aplicación la obligación por la cual, en la transmisiones de bienes inmuebles, el adquirente del bien ha de retener e ingresar el 3% sobre la contraprestación acordada⁴¹⁸.

2.3. RÉGIMEN TRANSITORIO PARA LOS DESPLAZADOS CON ANTERIORIDAD A 1-1-2015

A partir del 1 de enero de 2015 se modifica el régimen que queda regulado en los términos ya comentados, y entra en vigor un régimen transitorio para aquellas situaciones anteriores que ya venían aplicando la redacción vigente hasta dicha fecha. La Disposición transitoria decimoséptima de la LIRPF dispone: *"los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de dicha Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha. Esta opción deberá realizarse*

(416) CV0803-15 de marzo de 2015.

(417) CV0092-14, de 16 de enero de 2014 y Pregunta frecuente nº 4 del Modelo 720.

(418) Art. 25.2 TRIRNR.

en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial".

Es decir, aquellos contribuyentes desplazados a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015 pudieron optar en su día por seguir aplicando el régimen vigente hasta esa fecha ("el antiguo régimen"), o bien, regirse por la redacción vigente a partir de enero del 2015⁴¹⁹. Lo anterior implica que el último periodo en el que este régimen transitorio dejará de aplicarse a todos los contribuyentes será 2020.

Los requisitos requeridos para la aplicación del antiguo régimen distan en cierta medida de los exigidos según la redacción actual:

- "a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.*
- b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, sin amparar relaciones de administrador, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.*
- c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entiende cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presen en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos, tenga o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) TRIRNR, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se eleva al 30 por ciento.*

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deben tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

(419) Véase CV2119-14, de 4 de agosto de 2014.

- 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. Se entiende cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, 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 Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*
- 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".*

En la CV1215-16⁴²⁰ se planteó qué sucedía, en relación con la opción de aplicar el régimen con anterioridad a 1 de enero de 2015, en aquellos casos en los que se acordaba una prórroga de un contrato mediante la firma de uno nuevo en el ejercicio 2015. La DGT estableció que el hecho de que la prórroga se materialice en un nuevo contrato no implica la exclusión a efectos de poder ejercer la opción prevista en la DT 17ª de la LIRPF en la medida en que el contribuyente se había desplazado a territorio español con anterioridad a dicha fecha.

2.4. LA RESIDENCIA FISCAL DE ESTE RÉGIMEN A LOS EFECTOS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

El artículo 120.1 RIRPF, establece que: "*los contribuyentes que opten por la aplicación de este régimen especial pueden solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la*

(420) Véase CV1215-16, de 28 de marzo de 2016.

Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre." A su vez, el apartado 2 establece que: "de cara a acreditar la condición de residente fiscal en España a los efectos de un Convenio de Doble Imposición, será el Ministerio de Economía y Hacienda el que podrá señalar, a condición de reciprocidad, aquellos supuestos en los que se emita este tipo de certificados".

El ejercicio de la opción por este régimen especial no determina la exclusión del estatus de residente fiscal, aunque con carácter general se tribute únicamente por la renta de fuente española como un no residente sin establecimiento permanente (y sin perjuicio de la tributación mundial de los rendimientos del trabajo con posibilidad de mitigar la doble imposición producida por dicha circunstancia). Lo anterior podría llevar a considerar que nos encontramos ante una categoría *sui generis* de residentes que presenta particularidades y restricciones de cara a mitigar la doble imposición a los efectos de los CDI suscritos por España.

La DGT dispone en su CV2918-17 de noviembre de 2017, que *"el contribuyente que opte por la aplicación del régimen especial podrá solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones de un Convenio"*, y ello amparándose en la redacción dada por el propio artículo 4 del CDI que trae a colación, en el que se establece que la condición de residente fiscal a efectos del Convenio no incluye a las personas que estén sujetas exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo, como ocurre en este caso con este tipo de contribuyentes⁴²¹.

Los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, incluyen una provisión a este respecto en el sentido de considerar que los Estados Contratantes tienen capacidad de restringir las provisiones de los Convenios a las rentas sobre las cuales se aplica este régimen de tributación exclusivo en el país de la fuente⁴²², lo que nos llevaría a acudir a cada uno de los CDI sus-

(421) A este respecto, véase también las CCVV nº V2606-17, de 13 de octubre de 2017 y V2929-17, de 14 de noviembre de 2017.

(422) Provision nº 108 Model Tax Convention (OECD 2017): *"Under the domestic law of some States, persons who qualify as residents but who do not have what is considered to be a permanent link with the State (sometimes referred to as domicile) are only taxed on income derived from sources outside the State to the extent that this income is effectively repatriated, or remitted, thereto. Such persons are not, therefore, subject to potential dou-*

critos por España con otros Estados Contratantes y analizar si excluyen a este tipo de contribuyentes de los beneficios que en ellos se recogen⁴²³.

En síntesis, bajo el régimen especial estos contribuyentes estarán en disposición de obtener un certificado de residencia fiscal ordinario, pero no a los efectos de los CDI suscritos por España, lo que determinará que no puedan aplicar los beneficios establecidos en los mismos.

2.5. FORMA DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN: OBLIGACIONES FORMALES

El acceso a este régimen especial se configura de forma restrictiva, no solo por la importancia del cumplimiento de las obligaciones formales, sino también por el hecho de que una vez que se renuncia o se excluye de su aplicación, no es posible volver a optar por el régimen.

(b) Modelo 149: Ejercicio, renuncia y exclusión del régimen.

Tanto el ejercicio de la opción por el régimen, como su renuncia y exclusión se realiza mediante la presentación del modelo 149 regulado en la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo y Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, de conformidad con lo establecido en los artículos 116-119 RIRPF.

- **Ejercicio de la opción.** El artículo 116 RIRPF establece con carácter general que las personas que pretendan la aplicación de este régimen han de ejercitar la opción mediante la presentación de una

ble taxation to the extent that foreign income is not remitted to their State of residence and it may be considered inappropriate to give them the benefit of the provisions of the Convention on such income. Contracting States which agree to restrict the application of the provisions of the Convention to income that is effectively taxed in the hands of these persons may do so by adding the following provision to the Convention: Where under any provision of this Convention other Contracting State a person, in respect of the said income, is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in that other State and not by reference to the full amount thereof, then any relief provided by the provisions of this Convention shall apply only to so much of the income as is taxed in the other Contracting State".

- (423) Un ejemplo de esta exclusión (muy habitual en la mayoría de los CDI suscritos por España) se recoge en el CDI suscrito con Alemania. Art. 4.1 CDI: "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."

comunicación a la Administración Tributaria (modelo 149), en el plazo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen⁴²⁴. La Administración Tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que se indique que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen.

La cuestión del plazo para optar por el régimen no es pacífica. En este sentido, en numerosas ocasiones, por despiste o desconocimiento, el plazo de 6 meses se supera. La Administración ha mantenido casi siempre el mismo criterio: si se supera el plazo de 6 meses sin haber optado por el régimen especial, se pierde el derecho⁴²⁵, al encontrarnos ante una opción tributaria que debe hacerse dentro del plazo legalmente establecido al efecto.

-
- (424) En cuanto a la documentación a aportar para ejercitar la opción, el art. 119 RIRPF y el art. 7 de la Orden del modelo 149 establecen que junto a la comunicación de la opción, ha de adjuntarse lo siguiente: " a) Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.
- b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por éste en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.
- c) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".
- (425) Entre otras, Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de junio de 2015 (Rec. 330/2012), de 3 de julio de 2014 (Rec. 382/2011), de 3 de octubre de 2013 (Rec. 451/2010), de 21 de noviembre de 2012 (Rec. 541/2011), Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 29 de octubre de 2014 (Rec. 15590/2013) y Resolución del TEAC de 30 de junio de 2011 (Rec. 4736/2010).

Sin embargo, recientemente, el Tribunal Supremo ha admitido a casación un recurso relativo a la obligación de optar en el año 2004/2005, cuando el régimen entró en vigor, en el que la cuestión sobre la que tiene que resolver es si el plazo inicial de dos meses para ejercitar la opción por el régimen especial de los trabajadores extranjeros destinados en territorio español constituye un requisito sine qua non para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, nos encontramos ante un requisito meramente formal cuyo incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la pérdida del derecho.

- **Renuncia al régimen.** El artículo 117 RIRPF establece que *"los contribuyentes que hubieran optado por aplicar este régimen podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia surta efectos"*. Dicha renuncia ha de realizarse presentando al retenedor la comunicación de datos prevista en el art. 88 RIRPF (que corresponde con el modelo 145⁴²⁶), quien a su vez le devolverá una copia sellada al contribuyente. Posteriormente, habrá de presentar el modelo 149, junto con la comunicación sellada por el retenedor, ante la Administración tributaria.
- **Exclusión del régimen.** El artículo 118 RIRPF establece que en el caso de que el contribuyente estuviera aplicando el régimen especial e incumpliere alguna de las condiciones para su aplicación, de forma automática, quedará excluido de dicho régimen con efectos desde el periodo impositivo en el que se produjere el incumplimiento. Al igual que ocurre con la renuncia al régimen, dicha circunstancia ha de comunicarse al retenedor mediante el modelo 145, quien a su vez entregará copia sellada al contribuyente. Posteriormente, dicha comunicación se presentará junto con el modelo 149 frente a la Administración Tributaria, en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron la aplicación del régimen.

(426) Es la Resolución de 3 de enero de 2011, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo 145, de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados.

(b) Declaración del régimen (Modelo 150 y 151).

La Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, regula la aprobación de la declaración de IRPF de los contribuyentes de este régimen en su modalidad vigente desde el 1 de enero de 2015 (modelo 151 vs modelo 150 para los desplazados antes de esta fecha que optaron por seguir aplicando el "antiguo régimen"). Ahora bien, ha de tenerse en consideración lo ya comentado acerca del régimen transitorio regulado en la DT 17ª LIRPF que va a dar lugar a que haya obligaciones formales distintas, en función de la fecha en la que se produce el desplazamiento a territorio español, y la coexistencia de modelos de declaración diferentes.

(c) La práctica e ingreso de las retenciones: Modelos tributarios 216 y 296.

El art. 93.1.f) LIRPF dispone que en este régimen las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán en los términos que se establezca reglamentariamente, de acuerdo con la normativa de no residentes respecto de las rentas obtenidas por los no residentes sin mediación de establecimiento permanente.

Esto implica que las entidades pagadoras de los rendimientos del trabajo a los desplazados deberán practicar las correspondientes retenciones a través de las declaraciones trimestrales y mensuales correspondientes (modelo 216) y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta (modelo 296)⁴²⁷.

3. PROPUESTAS DE MEJORA CON ATENCIÓN AL DERECHO COMPARADO

Con la finalidad de atraer capital humano e inversión, otros legisladores fiscales han regulado regímenes similares al nuestro para los trabajadores impatriados en otros países, tanto de la Unión Europea como del resto del mundo.

(427) En cuanto a los plazos de presentación de dichos modelos, el modelo 216 se presentará los 20 primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero, salvo que el obligado presente declaraciones mensuales, en cuyo caso la presentación se realizará los 20 primeros días de cada mes. En cuanto al modelo 296, este se presentará los 20 primeros días de enero del año siguiente (art. 15.1 y 2 RIRNR).

Como regímenes similares destacados fuera de España cabe citar los regímenes especiales de Italia, Reino Unido, Portugal y Países Bajos. Dentro de nuestro país se encuentran los regímenes Forales que también contienen previsiones específicas. Explicamos a continuación las principales características de estos regímenes de los que se pueden extraer interesantes ideas de mejora para el nuestro.

(a) Italia

Italia mantiene en la actualidad varios regímenes fiscales favorables para los nuevos residentes, ya sean estos individuos con un patrimonio relevante, empleados por cuenta ajena o propia, y pensionistas.

En diciembre de 2016 Italia introdujo un **régimen opcional especial de tributación única dirigido** a no residentes, con la intención de facilitar el traslado de su residencia fiscal a Italia. Este régimen se dirige en particular a personas con un alto poder de inversión o *High Net Worth Individuals* ("HNWI"), extranjeros o nacionales italianos que regresan a Italia tras haber residido en otro país. Para poder optar por la aplicación de este régimen, los obligados tributarios no deben haber residido en Italia durante, al menos, nueve de los últimos 10 años, periodo muy similar al que recoge nuestro régimen especial.

Este nuevo régimen introduce un **impuesto sustitutivo único de 100.000 euros sobre las rentas de origen extranjero** (excepto sobre las plusvalías de participaciones significativas generadas en los 5 primeros años de residencia), en vez de tributar según la escala progresiva italiana aplicable a los residentes fiscales "ordinarios", y ofrece significativas ventajas fiscales: i) eliminación del Impuesto sobre Donaciones, Sucesiones y Patrimonio sobre los activos extranjeros; ii) eliminación de las obligaciones de información tributaria que afectan a los residentes "ordinarios" y iii) eliminación de la transparencia fiscal internacional.

Este régimen especial puede ser aplicado durante un máximo de 15 años, cesando automáticamente en los casos de impago del impuesto sustitutivo mencionado. Adicionalmente, existe la posibilidad de obtener aprobación previa de la Administración tributaria y excluir del régimen especial determinadas rentas de fuente extranjera (y por tanto aplicar ciertos créditos fiscales). Además, el régimen es extensible a los familiares del HNWI, a cambio de un impuesto sustitutivo de 25.000 euros por cada familiar, lo cual soluciona una

problemática frecuente en el caso de nuestros impatriados, cuyas familias no quedan cubiertas bajo el paraguas de nuestro régimen especial.

Es importante también incidir en el hecho de que las autoridades fiscales italianas consideran a los residentes acogidos a este régimen de tributación única como residentes fiscales en Italia a efectos de los Convenios para evitar la Doble Imposición, y expiden por tanto certificados de residencia fiscal en Italia a efectos de Convenio. De nuevo, este es un aspecto muy relevante si se compara con nuestro régimen fiscal de impatriados, pues nuestra Administración tributaria no expide con carácter general este tipo de certificados (tan sólo a condición de reciprocidad).

Adicionalmente en Italia se ha publicado recientemente un Decreto⁴²⁸ con varias enmiendas favorables al **régimen fiscal especial para los nuevos trabajadores residentes** ("lavoratori impatriati")⁴²⁹.

Este régimen fiscal especial en cuestión otorga a las personas que se trasladan a Italia para realizar su actividad profesional una exención significativa del impuesto sobre la renta por los ingresos procedentes de su trabajo en Italia. Las modificaciones al régimen introducidas a través del Decreto apuntan a ampliar significativamente el tamaño y el alcance del actual beneficio fiscal. De hecho, las enmiendas más importantes se refieren al importe de la exención del impuesto a la renta, su duración y las condiciones para beneficiarse de él.

La exención del impuesto a la renta, que anteriormente era del 50% de los ingresos, se ha incrementado al 70% de los ingresos que los nuevos trabajadores residentes tendrán en Italia. Es decir, un trabajador desplazado a Italia (siempre que sea residente), pagará el impuesto sobre la renta progresivo italiano (entre el 23% y el 43%) sólo sobre el 30% de sus ingresos.

(428) Al estar incluidas en un Decreto del Gobierno, las enmiendas en cuestión ya están en vigor, pero deben ser convertidas oficialmente en Ley Ordinaria por el Parlamento dentro de los 60 días siguientes para que sean permanentes. Es posible que se agreguen más enmiendas durante la conversión, pero no se esperan cambios sustanciales.

(429) Las modificaciones se aplicarán a las personas que se convierten en residentes fiscales de Italia a partir de 2020. Es decir, si una persona se convierte en residente de Italia en 2019, calificará para la versión "antigua" del régimen.

Dicha exención se incrementa al 90% en caso de que el trabajador residente se traslade al sur de Italia⁴³⁰.

Si bien el periodo inicial para beneficiarse del régimen es de 5 años, tras las últimas modificaciones, un trabajador podrá beneficiarse de la exención del 50% durante los siguientes 5 años si: (i) el trabajador tiene al menos un hijo menor de edad; o (ii) ha comprado una casa en Italia en los 12 meses anteriores o posteriores a su traslado a Italia. La exención aplicable durante los 5 años adicionales se incrementará al 90% si el trabajador tiene al menos tres niños menores de edad.

El Decreto simplifica y armoniza significativamente los requisitos necesarios para acceder a este régimen especial. En este sentido, mientras que, antes de la reforma, se identificaban dos clases separadas de beneficiarios, con características y requisitos diferentes -ejecutivos o gerentes versus individuos con un título universitario-, la nueva versión de la disposición no hace ninguna distinción. De esta forma, conforme a la nueva redacción, la exención especial estará abierta a cualquier empleado, trabajador por cuenta propia o empresario que se traslade a Italia en la medida en que: (i) haya residido fuera de Italia durante los dos años anteriores, (ii) se comprometa a residir en Italia durante al menos dos años, y (iii) realice su actividad laboral principalmente en territorio italiano.

El Decreto extiende el incentivo fiscal a aquellas personas que trasladan su residencia a Italia y comienzan allí una actividad comercial, muy al contrario que nuestro régimen, centrado exclusivamente en empleados por cuenta ajena y administradores bajo determinadas circunstancias.

Por último, Italia ha regulado recientemente un **régimen especial de tributación fija para los pensionistas**, de modo que los pensionistas extranjeros o italianos que se trasladen al sur de Italia, que aporten los ingresos de las pensiones de origen extranjero, y que no hayan tenido su residencia fiscal en Italia los 5 años anteriores, podrán tributar abonando un impuesto sustitutivo del 7% sobre todos sus ingresos de origen extranjero. Además, estos pensionistas no tributarán por el Impuesto sobre el Patrimonio que grava los activos extranjeros y no tendrán obligaciones de información tri-

(430) A cualquiera de las siguientes regiones: Abruzzos, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Cerdeña, Sicilia.

butaria. La duración de este régimen será de 6 años y, en caso de impago del impuesto la elección quedará automáticamente cancelada.

(b) Reino Unido

En Reino Unido, un individuo extranjero que sea considerado “*non domiciled*” y/o “*not ordinarily resident*” no tributa por su renta mundial como sucede con carácter general con los residentes, sino solo por aquella renta que se remita al Reino Unido o que tenga su origen allí.

En este sentido, las personas físicas no domiciliadas en Reino Unido pero que tienen o trasladan su residencia fiscal al país, tienen la opción de elegir tributar exclusivamente por los ingresos y ganancias con origen en el Reino Unido y únicamente por los ingresos y ganancias de origen extranjero remitidos al Reino Unido (“*remittance basis*”).

Esta opción se debe ejercitar explícitamente cada año fiscal, con motivo de la presentación de la declaración de la renta, sin desembolsar importe alguno, si el contribuyente ha sido residente en Reino Unido menos de 7 de los 9 años anteriores. Transcurridos los 7 primeros años de residencia fiscal en el Reino Unido, los contribuyentes deben pagar una tasa para poder acogerse al régimen especial (GBP 30.000 desde el año 8 al 11; GBP 60.000 desde el año 12 al año 15; y GBP 90.000 desde el año 16 en adelante). En este sentido, las personas físicas que no tengan su domicilio en Reino Unido pero que hayan residido allí durante 15 de los últimos 20 años, recibirán el mismo tratamiento que las personas físicas con domicilio en Reino Unido a todos los efectos fiscales pasando por tanto a tributar a partir de este momento por su renta mundial.

(c) Portugal

Portugal también ha legislado un **régimen especial para los residentes no habituales**, de modo que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Portugal y que no hayan sido residentes en Portugal en los últimos cinco años pueden, bajo este régimen especial, aplicar tipos impositivos inferiores a los potencialmente aplicables a los residentes fiscales ordinarios en Portugal, así como una exención en los ingresos derivados de fuente extranjera, en la medida en que exista una posible tributación en el país de origen.

Además, la tributación por las rentas del trabajo obtenidas en territorio portugués, se produce a un tipo reducido del 20%, estando exentas aquellas rentas que provengan del extranjero, sin establecerse ningún límite de cantidad, y resultando este beneficio aplicable también a las pensiones privadas de fuente extranjera. El tipo reducido del 20% es de aplicación a salarios, ingresos comerciales y profesionales de origen portugués derivados de actividades de alto valor añadido de carácter científico, artístico o técnico.

El contribuyente con la condición de residente no habitual adquiere el derecho a ser gravado en este régimen especial en un período de 10 años consecutivos, a partir de su registro como residente en territorio portugués (y en cuanto sea considerado residente fiscal en Portugal).

En cuanto a los dividendos, plusvalías y otros rendimientos de capital, estos estarán exentos de tributación en Portugal, siempre y cuando provengan del extranjero, exista un Convenio para evitar la Doble Imposición con el país de origen de estos rendimientos y tributen en dicho país de origen. Si se obtienen en Portugal, tributarán al 28%.

(d) Países Bajos

El gobierno holandés introdujo la regla del 30%, también conocida como "**30% reimbursement ruling**" o "**30% facility**", para atraer a trabajadores extranjeros con experiencia específica escasa o no disponible en los Países Bajos.

Se trata de una ventaja fiscal para los migrantes altamente cualificados que trabajan en los Países Bajos, consistente en síntesis en que la base imponible de un salario bruto holandés se reduce del 100% al 70%, de modo que el 30% del salario queda exento.

Los expatriados reclutados en el extranjero para un puesto en los Países Bajos tienen derecho a aplicar esta reducción siempre que se cumplan ciertas condiciones: i) Que el empleado trabaje por cuenta ajena. Quienes trabajan por cuenta propia no pueden aplicar la regla del 30%; ii) Además, trabajador y empresario deben acordar por escrito la aplicación de la reducción; iii) Solo es posible reclamar la reducción del 30% si el empleado es contratado desde el extranjero. Es decir, debe demostrar que residía fuera de los Países Bajos antes de comenzar su empleo en este país y no debe haber vivido dentro de los 150 km de la frontera holandesa durante más de

ocho meses de los últimos 24 meses anteriores al inicio del empleo en los Países Bajos; iv) Adicionalmente, el trabajador tiene que tener habilidades específicas que escasean en el mercado laboral holandés, y v) El salario neto debe superar un mínimo (37.743 euros, frente a los 37.296 euros en 2018 o 28.690 euros para los menores de 30 años que hayan cursado un Máster).

Esto permite que los empresarios paguen a sus empleados extranjeros el 30% de su salario libre de impuestos, de modo que esta regla implica una especie de "reembolso" por los gastos que realizan los extranjeros para instalarse en el país, como mantener una casa en el extranjero o hacer llamadas de larga distancia a amigos y familiares.

Además de la reducción del 30%, existen otros beneficios: (i) el empleado puede optar por el "estado de no residencia parcial", considerándose que se trata de un contribuyente no residente a pesar de que vive en los Países Bajos y (ii) cambio de la licencia de conducir extranjera por la holandesa sin volver a realizar la prueba.

La duración máxima del beneficio era de ocho años. No obstante, en 2017, el gobierno holandés aprobó una reducción de la duración a cinco años (los años 2019 y 2020 se aplicará un régimen transitorio).

(e) Territorios Forales

Pero no hace falta irse a otro país para encontrar mejores condiciones en el régimen de trabajadores desplazados. Con efectos 1 de enero de 2018, se introdujo en los Territorios Forales un nuevo régimen para trabajadores desplazados a Álava, Vizcaya o Guipúzcoa.

Estos trabajadores pueden optar por aplicar el régimen especial durante el periodo impositivo de traslado y los 5 siguientes cuando: (i) se trate de trabajos especialmente cualificados; (ii) no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores; (iii) el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo; (iv) los trabajos se realicen efectivamente en España; y (v) los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Quienes opten por aplicar el régimen especial tendrán las siguientes especialidades:

- Están exentos el 15% de los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral.
- Tienen la consideración de gastos deducibles los que se generen como consecuencia del desplazamiento, con el límite del 20% de los rendimientos íntegros del puesto de trabajo. Entre otros, son deducibles los gastos de viaje y mudanza, la escolarización de los descendientes, los cursos de euskera o castellano de la unidad familiar o los procedentes del arrendamiento de la vivienda habitual.
- Están exentas las rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad del trabajador, siempre que hayan tributado efectivamente por un impuesto de carácter análogo y no se trate de un paraíso fiscal. Esto será de aplicación también para el cónyuge o pareja de hecho y los miembros de la unidad familiar cuando no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores.

4. CONCLUSIONES, Y RECOMENDACIONES

En línea con cuanto se ha comentado hasta ahora, sintetizamos las que consideramos podrían ser las líneas maestras de una reforma del régimen, de cara a mejorar algunos aspectos que nos permitan ser más competitivos con países de nuestro entorno que han legislado regímenes similares.

1. La actual regulación contenida en la LIRPF y RIRPF resulta insuficiente para abordar todos los aspectos fiscales que pueden derivarse para el impatriado que se acoge al régimen fiscal especial. En la actualidad es necesario acudir a los criterios interpretativos emanados de las Contestaciones a consulta vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos, o a los pronunciamientos de los Tribunales, con las incertidumbres e inseguridades jurídicas que ello comporta y que pueden hacer menos atractivo nuestro régimen frente al de otros países de nuestro entorno. **Sería por tanto deseable una mayor concreción legal en lo relativo a cuestiones controvertidas que se han señalado con carácter previo en este capítulo (punto 2.1.).**
2. Los contribuyentes que optan por aplicar el régimen fiscal del art. 93 LIRPF tienen el beneficio, pese a ser residentes fiscales en Es-

paña, de poder optar por tributar como no residentes (con una serie de especialidades), durante el año de adquisición de la residencia fiscal y los 5 siguientes. Pese a lo anterior, estos contribuyentes tienen dificultades para obtener un certificado de residencia fiscal a los efectos del Convenio suscrito entre España y el país extranjero origen de ciertas rentas, lo que, en cierta medida, viene a limitar su capacidad para corregir la doble imposición internacional. **En este sentido, sería deseable que el certificado de residencia fiscal se emita a los efectos del Convenio** (y no sujeto a condición de reciprocidad), tal y como sucede por ejemplo en otros países de nuestro entorno que presentan regímenes que pueden conceptuarse como similares como puede ser el caso de Italia o Portugal.

3. Si comparamos el régimen fiscal de impatriados aplicable en territorio español con el resto de regímenes similares de países de nuestro entorno, podemos concluir que la exigencia de no haber sido residente fiscal en España los 10 años anteriores al desplazamiento para poder optar por él resulta excesiva, sobre todo cuando nos encontramos en un entorno como el actual de creciente movilidad geográfica entre países. La actual exigencia limita en cierta medida el principio europeo de libertad de circulación de personas, y de nuevo, hace menos atractivo nuestro régimen frente a los de otros países. En este sentido, convendría fijarse en las exigencias de otros territorios para reducir el plazo exigido por nuestro legislador fiscal:
 - En Territorios Forales se exige no haber sido residente durante los 5 años previos.
 - En el Reino Unido no se prevé ningún límite temporal *ad initium* pese a la existencia de la regla de los 15 años: las personas físicas que no tengan su domicilio en el Reino Unido pero que hayan residido en el Reino Unido durante 15 de los últimos 20 años, recibirán el mismo tratamiento que las personas físicas con domicilio en el Reino Unido a todos los efectos fiscales.
 - En Portugal, para poder optar por la aplicación del régimen de los residentes no habituales, se exige no haber sido residente los 5 años anteriores.
 - En Países Bajos, se exige no haber sido residente tan solo du-

rante dos tercios de los últimos veinticuatro meses previos al año en que se produzca el traslado.

En consonancia con lo anterior, entendemos que una mejora importante del régimen, en línea con las previsiones existentes en otros países, consistiría en **rebajar la exigencia de no haber sido residente fiscal en España** en los 10 años actuales al desplazamiento. Proponemos que el nuevo umbral se fije en **5 años**.

4. Respecto al plazo para poder ejercitar la opción por el régimen, dado que se trata de un régimen especial cuya intención es atraer talento y mano de obra altamente cualificada, proponemos una regulación más flexible de modo que:
 - Se **amplíe el plazo** actual de 6 meses⁴³¹ desde el alta en la Seguridad Social española o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, **para ejercitar la opción a toda la potencial duración del régimen, esto es hasta un máximo de 6 ejercicios fiscales**. En este sentido puede no resultar infrecuente que al impatriado que adquiere la residencia fiscal en España en el marco de un desplazamiento laboral, no le interese inicialmente optar por el régimen por tener una menor retribución, aunque sí en años futuros, si esta se incrementa sustancialmente. Habrá que estar pendientes al futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo respecto a la obligación de optar en el año 2004/2005, cuando el régimen entró en vigor, y en concreto sobre si el plazo de dos meses (plazo especial concedido para un determinado grupo de personas) para ejercitar la opción por el régimen especial de los trabajadores destinados en territorio español constituye un requisito sine qua non para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, es un requisito meramente formal, por lo que su incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la pérdida del derecho.

(431) Esta recomendación ya se hizo por la Fundación Impuestos y Competitividad en la ponencia Cuestiones Controvertidas en relación con la Fiscalidad Internacional y Competitividad del año 2013.

- **El impatriado pueda, a lo largo de dicho plazo de 6 años, volver a optar por el régimen si así lo desea, sin perjuicio de su renuncia o exclusión previa** en relación con un período impositivo concreto previo. En trabajo previo de la Fundación ya planteamos la posibilidad de que el régimen pudiera ser de aplicación durante sus 6 años de vigencia, y ello con independencia de que a lo largo de este marco temporal el empleado se marche de España y luego vuelva a residir en territorio español. La intención es amparar aquellas situaciones que se producen en la práctica en las que los trabajadores tienen que volver temporalmente a su país de origen por tiempo prolongado, perdiendo la posibilidad de seguir aplicando el régimen cuando finalmente regresan de nuevo a España
5. Como ya se ha mencionado, la cuota íntegra se podrá minorar en la **deducción por doble imposición internacional aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento** de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo. En relación con esta cuestión el legislador ha querido imponer límites adicionales a estos trabajadores, y que resultan inexistentes en los trabajadores que tributan por el IRPF bajo el régimen ordinario. El hecho de haber tomado como porcentaje máximo a efectos de la deducción el 30 por ciento parece ciertamente arbitrario, de modo que **sugerimos una revisión al alza de este porcentaje, o directamente su supresión.**
 6. Para evitar complejidades innecesarias al empleado impatriado que se desplaza con su familia, sugerimos **extender el alcance subjetivo del régimen a su cónyuge e hijos menores.** Esta problemática se plantea en la actualidad y de ella se derivan efectos indeseados que pueden complicar de forma significativa el desplazamiento y generar en el impatriado frustración, al recibir estos "acompañantes" un trato fiscal distinto al suyo. Así, frente al impatriado, estos "acompañantes" son residentes fiscales ordinarios, con obligación, en su caso, de presentación del modelo 720 informativo sobre bienes y derechos en el extranjero, tributación por su renta y patrimonio mundiales, etc., incluso aunque la duración de su estancia en España sea muy limitada y carezca de toda vocación de permanencia.

En este sentido, sugerimos barajar opciones diversas que irían desde por ejemplo su inclusión sujeta a que se identifiquen y relacionen en el modelo 149 de solicitud de la opción por el régimen junto con el trabajador o administrador en cuestión o a condición de abonar un peaje fiscal o impuesto sustitutivo previo (tal y como sucede por ejemplo en Italia en relación con el régimen para los HNWI).

7. Finalmente proponemos también **ampliar el ámbito objetivo del régimen**, de modo que puedan optar por él no sólo los **trabajadores** por cuenta ajena, sino también:
 - **Trabajadores** que vengan a España para trabajar **por cuenta propia** (tal y como sucede en Italia), en aras de la igualdad de trato con los empleados por cuenta ajena y administradores bajo determinadas circunstancias. Lo anterior además permitiría acabar con la actual problemática generada por la consideración por parte de la Administración tributaria de que cualquier actividad personal por cuenta propia del impatriado al margen de una relación laboral o de administrador se entiende realizada en España a través de un establecimiento permanente.
 - **Pensionistas o rentistas** que vienen a España para disfrutar del buen clima mientras cobran sus pensiones o reciben rentas pasivas. De cara a mantener una posición competitiva frente a otros países de nuestro entorno como Italia y Portugal que han legislado regímenes especiales para atraer a este colectivo, proponemos la creación de un régimen especial similar en España que evite el riesgo de perder nuestra actual posición privilegiada como país de destino de estos flujos humanos y económicos y que podría incardinarse en el actual régimen especial de impatriados ya existente.

CAPÍTULO IX

TRATAMIENTO DE LA PREVISIÓN SOCIAL

Eva Pons Aranzana y Borja Montesino-Espartero Velasco

(PWC Tax & Legal)

1. INTRODUCCIÓN

La preocupación del Estado por establecer medidas de protección social a lo largo de los últimos siglos, se ha reflejado en actuaciones dirigidas a atender las necesidades de la población, con el objetivo de mejorar las condiciones sociales, económicas y humanas.

Por Estado de Bienestar podemos entender aquel conjunto de instituciones públicas y privadas proveedoras de políticas sociales dirigidas a la mejora de las condiciones de vida y a promocionar la igualdad de oportunidades de los ciudadanos. Es por ello que, uno de los pilares fundamentales del Estado del bienestar, se encuentra en la existencia de un sistema público de previsión social, que cubre de forma general las diversas eventualidades en las que pueden encontrarse los ciudadanos, y se complementa con los sistemas privados de previsión social.

En el artículo 41 de la Constitución Española se recoge que *“los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres.”*

En concreto, en España ese objetivo es atendido fundamentalmente por la Seguridad Social, aunque no de forma exclusiva, ya que han de tenerse presentes las mutualidades generales de funcionarios, el régimen de clases pasivas y los colegios de huérfanos e instituciones públicas similares. Las principales contingencias que son protegidas por nuestro sistema de Seguridad Social, son las siguientes:

1. Jubilación.
2. Incapacidad permanente total para la profesión habitual, absoluta para todo trabajo y gran invalidez.

3. Fallecimiento, viudedad u orfandad.
4. Desempleo.
5. Dependencia severa o gran dependencia
6. Asistencia sanitaria.
7. Servicios sociales.

Los progresivos cambios en el estilo de vida y en las relaciones laborales, inducidas por el desarrollo de las nuevas tecnologías y por la evolución de las prioridades de la población y su escala de valores, tienen su claro reflejo en los sistemas de previsión social que en nada se asemejan a cuando los actuales sistemas de pensiones públicas fueron instaurados.

Hechos tales como el envejecimiento de la población, el aumento del desempleo, la incorporación cada vez más tardía al mercado laboral, la reducción del crecimiento económico y el incremento de los niveles de deuda nacionales están provocando que se dificulte el cumplimiento de las promesas de pensiones públicas.

La confluencia de estos factores conlleva un aumento en la preocupación por el sistema público de pensiones y suponen un incentivo a la búsqueda de alternativas destinadas a proporcionar unos ingresos complementarios a las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos.

La preocupación por garantizar los niveles de renta de las personas en situación pasiva llegó a tal magnitud que, el 6 de abril de 1995, el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó el informe conocido como Pacto de Toledo. Entre las recomendaciones que incorporaba dicho Pacto, se reconocía la posibilidad de complementar el sistema público de la Seguridad Social, voluntariamente, por sistemas de ahorro y protección social, tanto individuales como colectivos.

A esta preocupación debía añadirse también el interés mostrado por las instancias internacionales que se referían tanto a las consecuencias derivadas de las diferencias de regímenes fiscales para la libre circulación de las personas dentro de la Unión Europea, como a las diferencias que podían establecerse en función de la nacionalidad de los partícipes en estas operaciones.

Como consecuencia de esta situación, a lo largo de los últimos años, uno de los mayores estímulos para la contratación de sistemas de previsión so-

cial complementarios son los incentivos fiscales, cuya finalidad es la de potenciar aquellos instrumentos jurídico-financieros que tengan un carácter finalista y que, por tanto, complementen a los sistemas públicos de previsión social.

Desde la primera regulación de estos sistemas, en la Ley 8/1987 de 8 de julio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, han sido múltiples las reformas legislativas y fiscales por las que se han visto afectadas estos sistemas, si bien, su regulación ha tenido un impacto y un desarrollo insuficiente para la población española.

Es por ello que, en este capítulo, hemos procedido a revisar los principales sistemas de previsión social complementarios que existen en la actualidad. En concreto, analizaremos los aspectos más controvertidos existentes y propondremos diversas propuestas de reforma para el auge de los mismos.

2. DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA ACTUAL

2.1. CONTEXTO

Los referidos problemas de sostenibilidad económica y social han provocado, por tanto, la necesidad de buscar posibles alternativas para complementar las prestaciones públicas, siendo el factor desencadenante del impulso de los llamados sistemas de previsión social complementarios privados.

Así, el actual esquema conceptual de prestaciones sociales y de pensiones, se basa en la teoría de los tres pilares (Código de Lovaina)⁴³²:

- Primer nivel – básico: que es universal y cubre a toda la población, con independencia de que haya aportado o no cotizaciones a una cobertura de prestaciones.

Esta cobertura se realiza con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

- Segundo nivel – profesional: consiste en las aportaciones de las empresas, trabajadores y autónomos, que deriva en unas prestaciones

(432) Fundación Inverco. Sistemas de pensiones, seguridad social y sistemas complementarios: medidas para impulsar los planes de pensiones.

a las personas que han desempeñado una actividad empresarial, laboral o profesional.

- Tercer nivel – facultativo y libre: el que cada persona, cubierta o no por el segundo nivel, puede crearse, separada e individualmente, de acuerdo con sus necesidades.

Esta teoría de los tres pilares refleja el hecho de que nuestro propio sistema público ha impedido que se desarrollase una cultura del ahorro en España, pues la población no percibía la necesidad de complementar la futura pensión con ahorros complementarios, puesto que la tasa de sustitución del sistema español es del 82%, íntegramente cubierta por el sistema público.

La tasa de sustitución se calcula como el porcentaje que supone la pensión de jubilación sobre el último sueldo percibido en la etapa laboral. Es decir, la tasa de sustitución indica el poder adquisitivo en la jubilación para determinar si los ingresos percibidos en esta etapa son adecuados para mantener nuestra calidad de vida. Esto es, si una persona tenía un sueldo previo a la jubilación de 2.000 euros mensuales y percibiese como pensión 1.250 euros mensuales tendría una tasa de sustitución del 62,5%.

España, según datos de la OCDE, es uno de los países con mayor tasa de sustitución. Esta tasa de sustitución o reposición es muy superior a la media de los países de la Zona Euro (49,9%). La distancia favorable es todavía mayor, cuando se la compara con la tasa bruta de reposición de Francia (45,4%) o Alemania (37,8%)⁴³³.

Es por ello que, la exposición de motivos de la LIRPF enmarca, si bien de un modo teórico, la justificación de la necesidad de sistemas alternativos de previsión social en los siguientes aspectos:

- El envejecimiento de la población que en el medio plazo dificulta la sostenibilidad de los sistemas públicos de previsión social.
- Como fórmula de ahorro, para que los individuos puedan obtener a través del sistema público y de su plan de pensiones privado, una prestación que permita la aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral.

(433) Estudios sobre la Economía Española - 2019/01. El sistema público español de pensiones: Mitos y realidades. Autor: Miguel Ángel García Díaz.

- Tras haber realizado un análisis y comparativa de las medidas fiscales establecidas en el resto de países de la OCDE, incentivando el desarrollo de planes de pensiones privados de carácter complementario al sistema básico de la Seguridad Social.

Y es que, los instrumentos de previsión social complementaria se caracterizan, por contraposición a los instrumentos de previsión social pública, por ser de carácter voluntario, complementarios y no sustitutivos del sistema público.

Sin embargo, en España, el modelo de previsión social complementario se encuentra desarrollado insuficientemente, debido, entre otros motivos, a que el ahorro de las familias se encuentra muy concentrado en activos no financieros (fundamentalmente en la vivienda), el escaso margen de ahorro y la poca atracción de los productos de ahorro, desde el mero punto de vista financiero, para la jubilación.

En la actualidad, atendiendo a los productos de ahorro y previsión existentes en el mercado español, podemos diferenciar entre:

- Sistemas de previsión social que son diseñados para ser complementarios a la pensión pública.

Dentro de estos productos los más relevantes son los Planes y Fondos de Pensiones, si bien, se encuentran también las Mutualidades de Previsión Social (MPS), los Planes de Previsión Asegurados (PPA), los seguros de dependencia y los Planes de Previsión Social Empresarial (PPSE).

- Sistemas de ahorro alternativos que tienen un componente puramente financiero por su período de inversión a largo plazo o por la forma de cobro de la prestación.

Dentro de estos productos se distinguen el seguro de ahorro y los Planes Individuales de Ahorro Sistemáticos (PIAS).

Durante los últimos 15 años, el número de partícipes en el sistema individual ha registrado un crecimiento medio anual del 1,1%, por su parte, en los sistemas de empleo el crecimiento medio anual ha alcanzado el 1,8%, incrementando su peso relativo hasta el 17,7%⁴³⁴.

(434) Datos obtenidos del informe “El ahorro para la jubilación a través de la empresa” – Fundación Edad & Vida.

No obstante, tan sólo el 20,1% de los trabajadores en nuestro país goza de la protección que otorgan los instrumentos de previsión social complementaria. Por otro lado, comparando la evolución del patrimonio y número de partícipes observamos que en el sistema individual ha aumentado más el volumen de ahorro, pero no tanto el número de partícipes, al contrario de lo ocurrido en el sistema de empleo⁴³⁵.

	Sistema individual	Sistema empresarial	Sistema Asociado y otros
2004	15.141.490	2.991.286	98.176
2005	15.689.778	3.400.701	101.672
2006	16.127.231	3.488.170	105.978
2007	16.652.991	3.723.714	105.353
2008	17.008.297	3.872.868	102.854
2009	17.174.085	4.106.163	98.379
2010	16.980.103	4.212.298	93.861
2011	17.315.431	4.152.117	89.535
2012	16.845.993	4.105.167	81.687
2013	16.591.556	3.933.547	95.819
2014	16.432.317	3.879.506	93.812
2015	17.014.604	3.783.872	83.894
2016	17.180.796	3.718.177	80.597

En consecuencia, es la previsión Individual (Tercer Pilar) la que se ha ido consolidando de manera predominante a lo largo de los últimos años. Sin embargo, son los individuos con una mejor posición económica los que tienden a complementar su pensión por lo que la preocupación sigue existiendo en la población con rentas medias y bajas, cuya capacidad de ahorro es menor.

(435) Datos obtenidos del informe “El ahorro para la jubilación a través de la empresa” – Fundación Edad & Vida. En el informe, los datos recogidos se han calculado como la suma de partícipes de planes de pensiones, número de asegurados de los seguros de vida ahorro y número de cuentas de las EPSV. Dada la tipología de los datos puede darse el caso de que un individuo tenga varios seguros o que pueda ser también partícipe de un plan de pensiones y, por lo tanto, que se estén contando más de una vez a un mismo individuo. Por ello estos datos deben considerarse una aproximación del “tamaño” real del sistema de Previsión Social Complementaria.

En todo caso, los referidos sistemas de previsión social complementarios sirven a la finalidad de canalizar el ahorro hacia la protección de determinados eventos personales (jubilación, incapacidad, fallecimiento, etc) y, a efectos del IRPF pueden generar rendimientos del trabajo, en aquellos supuestos que tienen un carácter más social (planes de pensiones, MPS, PPA, seguros colectivos de vida, seguros de dependencia y PPSE) ó rendimientos del capital mobiliario (seguros de ahorro y PIAS).

Es por ello que, si bien en nuestra normativa existe un amplio abanico de productos para incentivar los sistemas de previsión social, se hace necesario plantearse la existencia o no de equidad impositiva en el tratamiento fiscal de estos productos teniendo en cuenta las medidas de incentivación de éstos.

En concreto, el artículo 3 de la LGT establece que *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”*

En este sentido, podría entenderse que se ha establecido una fiscalidad más desfavorable para los instrumentos con un carácter más social y, por tanto, productores de rendimientos del trabajo. Pero adicionalmente al diferente tratamiento que la norma otorga a los rendimientos de previsión social, el legislador recoge un nuevo producto de fomento del ahorro a largo plazo, el denominado plan individual de ahorro sistemático, por lo que hace cuestionarse los motivos para que un mismo índice de capacidad económica sea gravado, unas veces, como renta del ahorro, y, otras veces, mediante una tarifa progresiva, lo que puede considerarse contrario a los principios constitucionales de justicia tributaria.

2.2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL Y ALTERNATIVAS

2.2.1. Planes y Fondos de Pensiones

Es el sistema de previsión complementaria más frecuente en España y para poder realizar un análisis exhaustivo de su casuística resulta necesario diferenciar entre las contribuciones realizadas y la prestación recibida.

Contribuciones empresariales y aportaciones personales

Con carácter general, las contribuciones realizadas a planes de pensiones por los promotores, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo. Así, el artículo 17 de la LIRPF establece lo siguiente:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular: (...)

- e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.*
- f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en*

riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante, lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.”

Por su parte, el artículo 43 de la LIRPF establece que *“con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:*

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.”

Por tanto, las contribuciones realizadas por los promotores a los planes de pensiones, constituirán rendimiento del trabajo en especie para el partícipe y podrán reducir la base imponible del trabajador siempre y cuando las rentas hayan sido imputadas al mismo. Para el promotor, dichas contribuciones constituirán un gasto deducible, siempre que las mismas hayan sido imputadas fiscalmente al trabajador.

Por su parte, en los artículos 51 a 54 de la LIRPF se regulan las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento.

En concreto, en el artículo 51 de la LIRPF establece que *“podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:*

1. *Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.*
 - 1.º *Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.*
 - 2.º *Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (...)*
2. *Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos: (...)*
3. *Las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados. Los planes de previsión asegurados se definen como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos: (...)*
4. *Las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, incluyendo las contribuciones del tomador. En todo caso los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos: (...)*
5. *Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.*
(...) “

En la actualidad pueden reducirse en la base imponible general del IRPF las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social hasta un límite de 8.000 Euros ó el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos

del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio, tal y como recoge el artículo 52 de la LIRPF.

Como resaltábamos con anterioridad, desde un punto de vista cultural, en España está muy poco extendida la preocupación por el ahorro-previsión, si bien en los últimos años ha existido un aumento significativo de la población que ha adoptado medidas para cubrir sus necesidades.

No obstante, y pese a que se han realizado varias modificaciones a lo largo de estos años sobre la cuantía objeto de la reducción, las estadísticas de los últimos años de la Agencia Tributaria demuestran que la media de aportación no ha superado los 2.000 euros. En concreto, la media para el ejercicio 2017 fue de 1.802 Euros, según muestra la publicación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria “Estadística de los declarantes del IRPF, ejercicio 2017”.

Asimismo, la norma permite que los excesos sobre el límite fiscal, que no hubieran podido ser objeto de reducción de la base imponible, sean reducidos en los cinco ejercicios siguientes, tal y como se regula en el referido artículo 52 de la LIRPF, apartado segundo. Sin embargo, a pesar de esta corrección pueden existir excesos de aportaciones o contribuciones que no han podido ser deducidas o reducidas de la base. Esta circunstancia unida a la previsión de que las prestaciones percibidas se integren en su totalidad como rendimientos del trabajo puede provocar la existencia de supuestos de doble imposición. Y es que esas aportaciones o contribuciones tributaron en el momento de la aportación y, posteriormente, vuelven a tributar cuando se perciben las prestaciones.

Aportaciones a favor del cónyuge

El artículo 51 apartado 7 de la LIRPF establece que *“además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo siguiente, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales. Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”*

Es decir, además de las aportaciones mencionadas, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades

económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, pueden reducir las aportaciones realizadas en favor del cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales.

Teniendo en cuenta que la finalidad de este sistema de previsión es mantener durante la jubilación las rentas alcanzadas durante la vida laboral, resulta sorprendente que en el caso de cónyuges que no obtengan rendimientos del trabajo no se incentive la cuantía de este incentivo fiscal.

Aportaciones a favor de personas con discapacidad

Por razones de equidad y de cohesión social, en la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, se otorga una especial atención a las situaciones de dependencia en España, incentivando, por primera vez desde el punto de vista fiscal, la cobertura privada de esta contingencia.

El legislador quiere poner foco en las necesidades económicas de estas personas, intentando asegurar su futuro mediante una serie de incentivos, con el fin de procurar una posición de igualdad económica.

El artículo 53 de la LIRPF establece que las aportaciones realizadas por los tutores o parientes a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, podrán reducirse con un límite de 10.000 Euros.

Asimismo, se pueden reducir aportaciones anuales realizadas por las personas con discapacidad partícipes, con el límite de 24.250 euros anuales. El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurren varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad, y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de 24.250 euros señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad pueda exceder de 24.250 euros

Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Por su parte, el artículo 54 de la LIRPF regula las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad. Así, dichas aportaciones al patrimonio protegido efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

Asimismo, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurren varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

Por otra parte, darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, las aportaciones que excedan del límite de 24.250 euros anuales, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción ó en los supuestos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible.

Prestaciones

Las prestaciones derivadas de planes de pensiones tienen la consideración de rendimiento del trabajo (tanto por jubilación, como por invalidez y fallecimiento) en el momento en que se perciben y tributan en la escala progresiva del IRPF, no sólo por la recuperación de las aportaciones y contribuciones empresariales sino también por la rentabilidad financiera generada.

Este hecho implica un tratamiento diferenciador de estos rendimientos frente a la rentabilidad generada por un producto de ahorro, cuyas percepciones tienen la calificación de rendimiento de capital mobiliario y sobre el cual, se aplica un tipo reducido de tributación (desde el 19% al 23%).

Asimismo, resulta sorprendente que la prestación derivada de planes de pensiones por fallecimiento genere una obligación en el IRPF, pero man-

tiene esta consideración al considerarse como rendimiento exento en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Puesto que la finalidad de los sistemas de previsión social es permitir a los individuos una aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral, el legislador ha intentado reorientar los incentivos fiscales hacia aquellos instrumentos cuyas percepciones se reciban de forma periódica, eliminando la reducción del 40 por ciento anteriormente vigente para las prestaciones percibidas en forma de capital (acumulado en un único pago).

2.2.2. Entidades de Previsión Social Voluntarias

Las Entidades de Previsión Social Voluntarias (en adelante, EPSV), son Entidades sin ánimo de lucro, sujetas a la supervisión y control del Gobierno Vasco.

La Comunidad Autónoma del País Vasco fue pionera en el desarrollo de los sistemas de previsión social complementaria, desarrollando el pilar segundo de las pensiones. Tras la aprobación del Estatuto de Autonomía del País Vasco, con fecha 18 de diciembre de 1979, la Comunidad Autónoma asumió la competencia exclusiva en materia de Mutualidades no integradas en la Seguridad Social. Por ello, el Parlamento Vasco, haciendo uso de sus facultades promulgó la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en la que se sustituyó el concepto de Mutualidad por el de Entidad de Previsión Social Voluntaria, “en un afán englobador que no de uniformar, las múltiples experiencias e instituciones de diversa índole, cuyo fin último es, sin ánimo de lucro, proteger a los asociados frente a eventos que puedan poner en peligro su vida, recursos o actividad”⁴³⁶.

Así, a diferencia de lo regulado en la normativa estatal, incentivan fiscalmente tanto las aportaciones personales y las contribuciones empresariales, permitiendo unos límites de reducción para las aportaciones de 5.000 Euros (para las aportaciones personales) y de 8.000 Euros (para las contribuciones empresariales), siendo el límite conjunto de 12.000 Euros.

Este hecho hace plantearse la necesidad de incrementar los límites de reducción aplicables en la normativa estatal, de tal forma que se fomenten tanto las contribuciones del promotor como las aportaciones individuales.

(436) Exposición de motivos de la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria.

El tratamiento fiscal de estas aportaciones se encuentra regulado, principalmente en el artículo 71 de la Norma Foral de Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF; en el artículo 71 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Guipuzkoa y en el artículo 71 de la Norma Foral de Alava, 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF.

2.2.3. *Plan Individual de Ahorro Sistemático*

Los planes individuales de ahorro sistemático se configuran como un producto de ahorro, cuya finalidad es la de constituir una renta vitalicia asegurada con las aportaciones que realice el contribuyente.

La renta percibida tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario y las aportaciones se canalizarán mediante seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente. A su vez, la renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida.

A través de estos planes se pretende obtener un ahorro a largo plazo siendo el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

No se impide ni el anticipo de los derechos económicos ni que las prestaciones se perciban en forma de capital. Sin embargo, en cualquiera de estos supuestos, se perderán los beneficios fiscales anteriormente señalados.

La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a cinco años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

Si bien, el informe de la Comisión de Expertos propuso su transformación en instrumentos de previsión social, ello hubiera implicado que el retorno de la inversión tributase bajo la calificación de rendimiento del trabajo.

En este sentido, el hecho de que tenga la consideración de renta del ahorro, conllevo un tipo de tributación muy inferior al de los rendimientos del trabajo. En concreto, las rentas del ahorro están sujeta a tributación entre el 19% y 23% mientras que los rendimientos del trabajo están sujetos a la escala pro-

gresiva general hasta el 45%. Es por ello que, tal y como se ha comentado con anterioridad, podría entenderse que se ha establecido una fiscalidad más favorable para este instrumento que fomenta el ahorro a largo plazo.

2.2.4. *Rentas vitalicias*

Con las últimas modificaciones introducidas en la norma fiscal, se intenta reorientar los incentivos fiscales a la previsión social complementaria hacia aquellos instrumentos cuyas percepciones se reciban de forma periódica.

Para ello, se eliminó la reducción del 40 por ciento anteriormente vigente para las retiradas del sistema del capital acumulado en forma de pago único, para crear una similitud con respecto al pago de la pensión.

Si bien, el legislador realizó esta modificación con una finalidad concreta, se trataba de los pocos incentivos fiscales que existían con respecto al cobro de las rentas.

3. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO DE BENEFICIOS FISCALES EN OTROS PAÍSES

En prácticamente la totalidad de los países desarrollados se establecen incentivos fiscales para la promoción y desarrollo de instrumentos de ahorro a largo plazo vinculados a la prestación de pensiones, particularmente de jubilación. En concreto, se establecen estímulos para favorecer el ahorro a largo plazo de carácter finalista vinculado a la percepción de pensiones.

Así, el sistema EET (Exención de la aportación, Exención de los rendimientos y Tributación de las prestaciones) es el sistema vigente en la inmensa mayoría de los países.

Atendiendo a lo establecido en otros países de Europa, las aportaciones a Planes de Pensiones son deducibles en la mayor parte de los países hasta determinados límites (que puede ser un porcentaje del salario, un determinado importe, una combinación de ambos, ó en función de la edad).

En concreto, la media de los países de la OCDE es de un 41,3% en el sistema público y un 16,3% en el sistema privado, lo que representa un mayor equilibrio de fuentes de financiación para afrontar mejor el envejecimiento⁴³⁷.

(437) Informe INVERCO. Sistemas de pensiones, seguridad social y sistemas complementarios.

Con carácter general, en la mayoría de los países de Europa no suelen existir límites en relación con las aportaciones personales que realizan los individuos a los Planes de Pensiones ni a las contribuciones realizadas por las empresas. La limitación que suele existir es en relación con las prestaciones, que no pueden en algunos países superar el límite de mantenimiento del poder adquisitivo antes de la jubilación.

A continuación, se expone la situación de aquellos países que tienen altamente desarrollado el segundo pilar o han adoptado medidas para fomentarlo.

Para ello, el estudio de pensiones “Melbourne Mercer Global Pension Index 2018” elaborado conjuntamente por la Universidad de Melbourne y la consultora de pensiones Mercer, establece un índice de pensiones en el que se analiza si los países gozan de unos sistemas de pensiones con estructuras sólidas que garantizan su sostenibilidad. Para el cálculo de dicho índice se tienen en cuenta una serie de indicadores:

- (i) La idoneidad de los sistemas de pensiones, es decir, valora la suficiencia de las pensiones.
- (ii) La sostenibilidad de los sistemas, es decir, la probabilidad de que el sistema actual sea capaz de hacer frente a sus obligaciones en el futuro.
- (iii) La integridad de los sistemas, es decir, las actuaciones del gobierno que afectan al nivel de confianza que los ciudadanos tienen en el sistema de pensiones.

Resultado de dicho estudio, se determinan diferentes niveles de calificaciones, a saber:

- Nivel A: es un sistema de pensiones que otorga excelentes beneficios a los pensionistas y resulta sostenible en el tiempo con integridad.
- Niveles B+ y B: es un sistema que tiene una estructura sólida con muy buenas características, aunque algunas áreas se podrían mejorar para llegar a un nivel A.
- Nivel C+ y C: se trata de un sistema con algunas ventajas, pero con mayores riesgos y defectos que deben ser atendidos. Sin esas mejoras, la eficacia y sostenibilidad a largo plazo puede resultar muy cuestionable.

- Nivel D: es un sistema con características deseables, pero muchas debilidades y omisiones que deben ser resueltas. Su eficacia se encuentra en duda actualmente.
- Nivel E: un sistema que se encuentra en las primeras etapas de desarrollo o inexistente.

Calificación	Valor del índice	Países	
A	>80	Holanda Dinamarca	
B+	75-80	-	
B	65-75	Finlandia Suecia Singapur Nueva Zelanda Suiza	Australia Noruega Canadá Chile Irlanda
C+	60-65	Colombia Reino Unido Perú Francia	
C	50-60	Arabia Saudí Estados Unidos Hong Kong España Indonesia Sudáfrica	Malasia Brasil Polonia Austria Italia
D	35-50	Japón Corea del Sur China México India Argentina	
E	<35	-	

España obtiene una calificación de C, es decir, se trata de un sistema con riesgos y defectos que, de no ser atendidos, comprometerían la eficacia y sostenibilidad del sistema a largo plazo, por lo que pone de manifiesto la preocupación existente por establecer medidas de reforma a este respecto.

Como conclusión, y atendiendo a los sistemas que alcanzan una calificación A, podemos determinar que son sistemas donde el pilar segundo está muy desarrollado, estableciendo sistemas de empleo como mejor fórmula para generalizarla entre la población.

4. ASPECTOS MEJORABLES

Una vez realizado el análisis anterior, a continuación, se exponen algunos de los conceptos que conllevan una mayor interpretación por parte de la Administración:

- i Reducción 40%

La disposición transitoria duodécima de la LIRPF establece un régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones en los siguientes términos:

- “1. *Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del IRPF.*
2. *Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente.*
- (...)
4. *El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.*

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de

aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.”

A su vez, como se ha indicado, la normativa del IRPF establecía la posibilidad de aplicar la reducción del 40 por ciento en el caso de estas prestaciones siempre y cuando se percibieran en forma de capital, siempre que hubiera transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

En concreto, en la actualidad, la intención del legislador no es otra que tratar de fomentar las percepciones que se reciban de forma periódica, si bien, el hecho de haber eliminado la reducción mencionada con anterioridad, para el supuesto en el que el pago se reciba de forma única, cuestiona los principios de justicia y equitativa distribución de la carga tributaria, al crear una distinción con el espíritu de la reducción por irregularidad.

En este sentido, la finalidad de aplicar la reducción por irregularidad a los rendimientos del trabajo se basa en la idea de tratar de adecuar la progresividad del impuesto, para aquellas rentas que se hayan generado en el largo plazo. Es por ello, que se crea una controversia jurídica en esta materia, al admitirse la reducción por irregularidad únicamente a determinados rendimientos del trabajo y dicha reducción no se hace extensible al resto de rendimientos generados en el largo plazo.

Por ello, una de las posibles soluciones sería la aplicación de la reducción por irregularidad a estos rendimientos, limitando el importe objeto de reducción.

i.i Compromiso por pensiones

Este producto es un instrumento utilizado principalmente por directivos y contribuyentes con rentas altas, por lo que surge la controversia de por qué establecer el límite de la obligatoriedad de la imputación de la prima, para el importe que exceda de 100.000 Euros.

Cierto es que este instrumento no atiende al espíritu de carácter social de los sistemas de previsión social, pero puesto que se trata de un instrumento utilizado principalmente por las Compañía para retener el talento de sus directivos, resulta cuestionable el hecho de por qué limitar la cuantía a 100.000 Euros y no ampliar el límite a 200.000 Euros, con el fin de atraer y retener el talento de los directivos a las entidades españolas.

iii. Sistemas de previsión social cuando existe movilidad internacional

Resulta necesario poner de manifiesto la problemática existente con respecto al diferente tratamiento fiscal en los diferentes países de los sistemas de previsión social.

Una problemática existente es la doble tributación que puede existir cuando un contribuyente tiene un sistema de previsión complementario (bien de forma individual o bien de forma empresarial) y durante su vida laboral trabaja en diferentes países, pudiendo provocar situaciones de doble tributación.

Con carácter general, los Convenios para evitar la doble imposición internacional ya recogen de forma expresa que las pensiones del sector privado sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente, no pudiendo someterse a imposición en el Estado de la fuente. Así, el artículo 18 de los Convenios recoge lo siguiente: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.”*

No obstante lo anterior, existen Estados que han incluido disposiciones alternativas para garantizar la tributación en la fuente respecto de las pensiones percibidas por un trabajo dependiente anterior.

Algunos de estos Estados consideran que, puesto que una deducción por la contribución a una pensión es un diferimiento del impuesto por la parte de renta del trabajo dependiente que se ahorra de cara a la jubilación, deben ser capaces de recuperar el impuesto así diferido en caso de que la persona haya dejado de ser residente antes del pago de la totalidad o de una parte de las prestaciones de jubilación. Por tanto, si el contribuyente adquiere la residencia fiscal en el otro Estado, pueden darse situaciones de doble tributación sobre el rendimiento, en un país en el momento de realizar la contribución y en el otro en el momento de recibir la prestación.

Ante esta situación, si el mismo rendimiento es gravado en varios países, en un Estado por tratarse de rentas procedentes de ese Estado, y en el otro Estados por ser el contribuyente residente fiscal de dicho Estado, se podrán aplicar los métodos establecidos en la normativa internacional, para evitar la doble imposición internacional.

Sin embargo, la problemática radica principalmente en los desajustes derivados de las diferentes medidas adoptadas por los Estados. En muchos Estados se establecen incentivos tributarios al momento de la contribución. A la inversa, las prestaciones en forma de pensión provenientes de estos planes se gravan en el momento de su recepción.

En concreto, una de las problemáticas existentes radica en el hecho en que un Estado no otorgue el mismo tratamiento fiscal a un sistema de previsión alternativo formalizado en el otro país.

Para ello, ya en los comentarios al Convenio para evitar la Doble imposición internacional se recoge la referida problemática, proponiendo una disposición para incluir en los convenios bilaterales. En concreto, se propone la siguiente redacción:

- “1. *A los efectos de determinar el impuesto personal así como los beneficios de una empresa que pudieran exigirse en un Estado, las contribuciones realizadas por o en nombre de persona física que realice un trabajo en ese Estado contratante a un plan de pensiones establecido y autorizado a efectos fiscales en el otro Estado contratante, serán deducibles en el Estado mencionado en primer lugar para determinar la renta imponible de la persona física, y tratadas en ese primer Estado de la misma forma, y con sujeción a las mismas condiciones y limitaciones, que las contribuciones a un plan de pensiones autorizado a efectos fiscales en ese primer Estado, siempre que:*
 - a) *Inmediatamente antes de comenzar la prestación de servicios en ese Estado, la persona física no sea residente de ese Estado y participara en el plan de pensiones;*
 - b) *El plan de pensiones sea aceptado por la autoridad competente de ese Estado como correspondiéndose, en términos generales, con un plan de pensiones autorizado como tal a efectos fiscales por ese Estado.*
2. *A los efectos del apartado 1:*
 - a) *La expresión “plan de pensiones” significa un acuerdo en el que la persona física participa para asegurarse prestaciones por jubilación derivadas de los servicios referidos en el apartado 1;*
y

- b) *Un plan de pensiones se considera autorizado a efectos fiscales en un Estado si las contribuciones al mismo dan derecho a desgravación fiscal en este Estado.”*

En resumen, las contribuciones deben tratarse a efectos fiscales de modo correspondiente a como se tratarían si esas contribuciones lo fueran a un plan establecido por el Estado receptor.

Es decir, si bien, la mayor parte de los países establecen una exención (limitada a una cuantía) sobre las aportaciones realizadas a sistemas alternativos nacionales, no ocurre lo mismo cuando esas aportaciones se realizan a un sistema extranjero.

Este hecho provocaría que esas aportaciones pudieran estar sujetas en el país de residencia en el momento de realizar las aportaciones y que, posteriormente, la prestación estuviera sujeta a gravamen en el país de residencia en el momento de percibir la prestación.

En concreto, esa situación se produce en países tales como Estados Unidos y Australia, en las que las aportaciones realizadas en España por contribuyentes que se desplazan por motivos laborales a dichos países, no tienen la consideración de rentas exentas en el país de destino, existiendo un gravamen en ambos momentos: la contribución en el país de destino y la prestación en el país de origen una vez retornado.

iv. Criterios de la Dirección General de Tributos y Tribunales

Adicionalmente a los aspectos mencionados en los apartados anteriores, a continuación, se exponen algunos aspectos controvertidos, objeto de interpretación por parte de la DGT y Tribunales.

- *Aportaciones a planes de pensiones extranjeros*: una cuestión que ha suscitado numerosas interpretaciones es qué ocurre cuando se realizan aportaciones a planes de pensiones extranjeros.

El artículo 51 de la LIRPF contempla la reducción en la base imponible de las aportaciones realizadas bien a un plan de pensiones individual bien a un plan de pensiones de los regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

En este sentido, la DGT, en consultas tales como CV1057-12 y C0030-16 interpreta que dentro de dicho concepto estarían incluidas las aportaciones realizadas por personas físicas residentes tanto a un plan de pensiones individual español como a un plan de pensiones individual de otro Estado miembro de la UE siempre que, en este último caso, tenga una naturaleza similar a los planes de pensiones individuales españoles regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 de dicha norma.

Si, por el contrario, se tratara de aportaciones realizadas a un plan de pensiones individual alemán, dichas aportaciones podrían ser objeto de reducción en la base imponible del consultante en tanto en cuanto se pruebe que dicho plan de pensiones tiene una naturaleza similar a los planes de pensiones individuales españoles regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 de dicha norma.

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, número 209/2013 de 5 marzo, Sala de lo Contencioso, Sección Quinta, establece que la interpretación realizada por la Administración denegando la reducción por aportaciones a un plan de pensiones alemán vulnera el principio comunitario de no discriminación como manifestación del derecho a la igualdad de trato dentro de la Unión Europea y restringe la libre prestación de servicios, la libre circulación de los trabajadores y de capitales y la libertad de establecimiento. En concreto, el Tribunal concluye en la necesidad de concesión de las mismas reducciones fiscales a las aportaciones a fondos y planes de pensiones, independientemente del Estado de la Unión Europea en que radiquen las entidades de crédito que formalicen dichos planes, al no concurrir ninguna circunstancia que justifique la existencia de un trato fiscal diferenciado por razón de la residencia de las entidades de crédito que comercializan los fondos de pensiones.

- *Exceso de aportaciones*: otra cuestión que también ha suscitado controversias dentro de la Administración Tributaria ha sido la pérdida del derecho a reducir las aportaciones a Planes de Pensiones cuando el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este supuesto, la DGT en su Consulta de fecha 22 de diciembre de 2015, confirma que dichas aportaciones no pueden trasladarse a ejercicios siguientes para ser objeto de reducción.

Hecho similar ocurre en los supuestos en los que el individuo es contribuyente por el IRNR, tal y como recoge la DGT en la CV1254-15.

5. PROPUESTAS DE MEJORA

Una vez expuestas las principales características del tratamiento fiscal de los sistemas de previsión social, a continuación, se plantean las siguientes alternativas:

1. **Unificación de tratamiento fiscal otorgado a los sistemas de previsión social alternativo, con el fin de mantener el principio de equidad tributaria.**

Atendiendo al diferente tratamiento fiscal que se otorga a algunos de los sistemas de previsión social, nos encontramos ante una situación que altera el principio de equidad tributaria, estableciendo ventajas fiscales de unos sistemas ante otros, al tener la consideración de rendimientos de capital mobiliario frente a la consideración de rendimientos del trabajo.

2. **Establecer medidas que fomenten el ahorro de los individuos para la previsión**, teniendo en cuenta no sólo el incentivo fiscal sino también la rentabilidad financiera correspondiente, de tal forma que se creen productos financieramente atractivos.
3. **Mantenimiento del límite de la reducción de las aportaciones.**

En la última reforma fiscal, la Comisión de Expertos contemplaba reducir los importes máximos de las aportaciones a planes de pensiones que son fiscalmente deducibles, suscribiendo la recomendación

de la Comisión Europea de suprimir este tipo de desgravación por “distorsionar la composición del ahorro y por ser regresiva”.

Cierto es que, en la mayoría de los países de Europa, el límite de las aportaciones se encuentra en el rango entre 4.500 Euros y 6.000 Euros. Si bien, en dichos países existe un mayor fomento de los sistemas de previsión empresarial.

Cierto es también, como se ha demostrado en el Informe Estadístico de la AEAT, que en España no aumenta el número de contribuyentes que realizan aportaciones a Planes de Pensiones, sino que lo que aumenta es la cuantía de estas aportaciones. Por tanto, aunque existe un aumento de la sensibilidad social en relación con esta materia, sólo son los contribuyentes que disponen de más recursos económicos los que destinan mayor parte de su ahorro a este tipo de Planes.

No obstante, como medida fiscal que incentive el ahorro para la jubilación, deberían mantenerse estos límites, dando cierta continuidad y estabilidad a los contribuyentes.

4. Aumentar los límites de las aportaciones a los Sistemas de Previsión Social para población cercana a la edad de jubilación.

Al igual que en el supuesto anterior, el informe de la Comisión de Expertos que analizó las medidas de la reforma fiscal, rechazaba la diferenciación existente en cuanto al límite de desgravación para los mayores de 50 años. En su opinión dicha diferenciación podía estar justificada en los primeros años de vigencia de la norma, pero posteriormente lo que hacía, a su juicio, era desanimar a los más jóvenes, que pueden decidir diferir sus aportaciones para cuando alcancen mayor edad.

Sin embargo, es en los años cercanos a la jubilación cuando los contribuyentes tienen menos cargas familiares y cuando pueden permitirse un mayor ahorro.

Por tanto, con el fin de incentivar a estos contribuyentes, se debería incrementar el límite de la aportación en edades cercanas a la jubilación, pudiendo establecerse un escalado en función de la edad.

En concreto, en la normativa foral navarra se mantiene este límite superior de reducción para las aportaciones realizadas por los individuos mayores de 50 de años.

5. **Fomento de las aportaciones para jóvenes para incentivar la cultura del ahorro.**

Con el fin de introducir la sensibilidad sobre esta materia a la población más joven, se propone fomentar los beneficios fiscales para los jóvenes, estableciendo una mayor reducción a las aportaciones realizadas por menores de 35 años.

6. **Fomentar las aportaciones a los Sistemas de Previsión Social en favor del cónyuge que no percibe rendimientos del trabajo o éstos son inferiores a 8.000 Euros, con el fin de conseguir el objetivo finalista del sistema alternativo.**

Puesto que la finalidad de los sistemas es que mejorar la capacidad económica en el momento de la jubilación, debería aumentarse de forma sustancial el límite de las aportaciones realizadas en favor del cónyuge, en los supuestos en que el cónyuge no perciba ingresos o tenga unos ingresos bajos, para atender al carácter finalista de este sistema.

En la normativa foral se permiten también las aportaciones en favor del cónyuge, pero los límites de las aportaciones son similares a los establecidos en la normativa estatal, por lo que no requieren mayor análisis.

Asimismo, en esta propuesta no sólo debería tratarse la cuantía del límite de la reducción para las aportaciones realizadas a favor del cónyuge, sino que el legislador debería extender la posibilidad de reducir la base imponible cuando tales aportaciones se realicen en favor de la pareja de hecho, haciéndose eco de lo que recoge expresamente la normativa foral vasca.

7. **Aumentar el límite de las aportaciones a los Sistemas de Previsión Social, diferenciando entre las aportaciones empresariales y las aportaciones individuales.**

Al igual que se establece en la normativa foral, una medida para incentivar los sistemas de ahorro, sería incentivar fiscalmente el lí-

mite de las aportaciones realizadas, diferenciando entre aportaciones individuales y aportaciones empresariales.

8. **Reinstaurar la reducción por irregularidad para el cobro de rentas en pago único.**
9. **Fomentar una regulación internacional para que los sistemas alternativos sean compatibles con la movilidad internacional.**

CAPÍTULO X

RETENCIONES A CUENTA EN EL CASO DE PLURALIDAD DE REMUNERACIONES EN UN GRUPO MULTINACIONAL

*Elisa Martín del Yerro, Aitor Juara Pemán,
Tamara Gallarreta Corral y Antonio Vidal Lorenzo*

(DELOITTE)

1. INTRODUCCIÓN Y RÉGIMEN VIGENTE

El presente capítulo pretende reflexionar sobre la normativa, doctrina y jurisprudencia en materia de retenciones a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo, haciendo un análisis sobre el sujeto obligado a la práctica de retenciones y la cuantía de la base a tener en cuenta.

El fundamento de partida del sistema de retenciones definido en su origen en 1978, no es otro que la máxima aproximación del importe de las retenciones al impuesto final. Fundamento que ha hecho que la forma y los aspectos a tener en cuenta a la hora del cálculo y detracción de las retenciones e ingresos a cuenta haya ido adaptándose y añadiendo nuevos elementos de consideración a través de inclusión de nuevos datos de información en el Modelo 145 de Comunicación de Datos al Pagador (artículo 88 del RIPRF). Sirva de ejemplo la adaptación del Modelo a la supresión en el IRPF de la deducción por inversión en vivienda habitual introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre y su régimen transitorio. Sin embargo, pese al correcto funcionamiento del sistema, en términos generales, para conseguir el objetivo de acercar en la mayor medida posible la cuota diferencial de las autoliquidaciones del Impuesto a cero, todavía encontramos en él aspectos de mejora en la atención a determinados supuestos prácticos que se producen de forma creciente a día de hoy en nuestro ordenamiento.

Habida cuenta de que algunos de los aspectos incidentes en el cálculo de retenciones han sido ya expuestos en Capítulos anteriores a la hora de analizar el tratamiento fiscal de las cuestiones de especial interés del presente proyecto, el análisis del presente Capítulo se centrará, en concreto, en la casuística existente en el caso de retenciones sobre retribuciones a empleados que prestan servicios en el seno de grupos internacionales de em-

presas, independientemente de que éstas sean satisfechas por una entidad española u otra extranjera perteneciente al mismo grupo. Al tratarse de empleados residentes fiscales en España, de acuerdo con la normativa vigente, será en todo caso la entidad española la obligada a practicar retenciones a cuenta del IRPF sobre la totalidad de las retribuciones satisfechas, cuando el empleado preste servicios en la entidad española, aun cuando parte de estas retribuciones le sean abonadas por una entidad del grupo extranjera.

Partiendo del precepto general que dicta que estarán obligadas a retener o ingresar a cuenta, las personas jurídicas y demás entidades que satisfagan rentas del trabajo, serían dos los artículos más relevantes recogidos en nuestra normativa que regulan el grueso del presente capítulo. A continuación, se detallan:

- Capítulo II del Título XI de la LIRPF. De especial relevancia para el caso que nos ocupa es la redacción del Art. 99.2 en lo que respecta a la obligación de practicar pagos a cuenta:

"(...) Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta".

- Capítulo I del Título VII del RIRPF. De especial relevancia para el caso que nos ocupa es la redacción del Art. 76.2.a) en lo que respecta a los obligados a retener o ingresar a cuenta:

"(...) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español".

En base a los mencionados preceptos, pareciera ocurrir que en el caso de que un individuo desarrollara parte de su trabajo en un segundo país, y éste le

fuera retribuido por una entidad del mismo grupo residente en dicho país, y en el cual, de acuerdo a su normativa interna la entidad pagadora de los rendimientos debiese efectuar las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta, se originaría un supuesto ineludible de doble imposición internacional vía retenciones en el curso del ejercicio, en la medida que la entidad española también estaría obligada a efectuar retenciones e ingresos a cuenta por el 100% de los rendimientos satisfechos al individuo en el ejercicio fiscal.

Este problema se acentúa y genera todavía mayor incertidumbre cuando nos encontramos ante pagos de incentivos retributivos de generación a medio y largo plazo, como podría ser la entrega de acciones a trabajadores en el marco de planes de entrega de acciones o planes *Stock Option*, los cuales son cada vez más habituales en el actual contexto de economía global y aumento de los grupos multinacionales. Cuando se trata de empleados que han prestado sus servicios en diferentes países durante el periodo de generación de estos incentivos, nos podemos encontrar con situaciones en las que la potestad tributaria durante su periodo de generación podría recaer, en todo o en parte, en dos o más países, y atendiendo a los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos entre España y los países en cuestión, no se desprende con claridad el criterio de reparto de la competencia fiscal sobre la cuantía de base imponible del elemento retributivo, y por ende, la obligación retenedora de las entidades pagadoras especialmente, la de la entidad residente en España en la que el contribuyente presta servicios en el momento del pago del incentivo y devengo del impuesto.

Especial relevancia y problemática origina el tratamiento vía retenciones de este tipo de rentas del trabajo a día de hoy dada su naturaleza y la vinculación de las mismas a la permanencia del empleado en el Grupo multinacional un determinado periodo de tiempo, o lo que es lo mismo, la inclusión entre los requisitos para su devengo y exigibilidad el hecho de mantener con la sociedad, o con alguna de sus filiales, una relación laboral hasta determinado plazo. Asimismo, dado el propósito y objetivo de estos incentivos de mantener y fidelizar en la Compañía personal clave para el negocio y aumentar su sentimiento de pertenencia, habitualmente van dirigidos a directivos y personal estratégico dentro del grupo multinacional que desempeña a lo largo del periodo de maduración del incentivo sus funciones en diferentes países, siendo las directas beneficiarias de las mismas diferentes entidades del Grupo extranjeras, por lo que es habitual que vayan

generando obligaciones fiscales en las diferentes jurisdicciones en las que están radicadas dichas entidades.

El análisis de estas situaciones se desarrolla a continuación atendiendo a la interpretación de la norma, así como a los fundamentos y finalidad del sistema de retenciones en sentido amplio.

Asimismo, se abordarán sugerencias de aspectos que podrían incorporarse en nuestro ordenamiento jurídico, incluyendo referencias al derecho comparado, en concreto a la posibilidad de aplicar deducción por doble imposición internacional u otros mecanismos tendentes a evitar situaciones como la expuesta de doble retención en la fuente.

2. SISTEMA DE RETENCIONES: FUNDAMENTOS, FINALIDAD Y NATURALEZA

El fundamento del sistema de retenciones pasa por entender el alcance del sistema tributario en términos de la Constitución Española (en adelante CE). Así, el Art. 31.1 de la CE en lo que respecta a los derechos y deberes de los ciudadanos reza:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

También, invocando los principios generales del Ordenamiento Tributario, de especial relevancia para el desarrollo de este capítulo es el artículo 3 de la LGT:

“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

Estos principios han sido interpretados por los Tribunales, habiéndose sentado una amplia jurisprudencia.

Sobre el precepto mencionado anteriormente (Art. 31.1. de la CE), se desarrolla en la sinopsis del artículo su principio de progresividad limitado por la prohibición de su carácter confiscatorio.

El nivel de contribución que deba considerarse de alcance confiscatorio es una cuestión compleja que el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ha resuelto señalando que lo es cuando a raíz de la aplicación de los diferentes tributos *“se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”*.⁴³⁸

Desde la perspectiva de la no confiscatoriedad conviene resaltar las siguientes resoluciones del TC:

Sentencia 150/1990, de 4 octubre 1990, Pleno, Rec. 243/1985, que en su Fundamento Jurídico 9 recoge que: *“[...] Hay quien identifica dicho principio [confiscación] con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite –por más que indeterminado y de difícil determinación– al principio de progresividad del sistema tributario”*.

Para continuar añadiendo que: *“La prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [...]”*.

(438) (SSTC 14/1998, 150/1990 y 295/2006, de 11 de octubre en relación con el IRPF y su relación con el Impuesto sobre el Patrimonio).

Por otro lado, el TC, Pleno, Auto 69/2018 de 20 junio 2018, Rec. 503/2018, en referencia a la Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017 en su Fundamento Jurídico 2 establece respecto de la confiscatoriedad que: *"Acerca de este principio también hemos aclarado recientemente que "aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al 'sistema tributario', no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca 'en ningún caso', lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)".*

Entendido el contexto del sistema tributario y su fundamento de partida, procede avanzar con la finalidad del mecanismo de retenciones y pagos fraccionados en sí mismo. Este régimen permite a la Agencia Tributaria y a las Hacienda Forales recaudar el impuesto en el momento que se genera la renta, logrando adecuar el sistema fiscal a la coyuntura económica y obteniendo liquidez para la Administración Pública de forma uniforme a lo largo del ejercicio.

En este sentido se pronuncia elTSJ de Murcia a través de la sentencia del 22 junio 2017, Rec. 73/2016: *"(...) La finalidad del mecanismo de los pagos a cuenta es la de constituir entregas a cuenta del futuro importe en que, mediante la pertinente autoliquidación, se concrete la definitiva obligación contributiva de la obligada por el ejercicio correspondiente. Se trata de un mecanismo creado por el legislador al servicio del fin último del tributo, cual es detraer recursos de las economías particulares en función de la capacidad económica de cada contribuyente, para, en términos de la Constitución Española, contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. (...) Esa anticipación de la prestación pecuniaria coactiva en que el tributo atiende desde el punto de vista instrumental a satisfacer un doble interés: proporcionar una continuidad de tesorería para la Hacienda Pública y periodificar, anticipadamente, la deuda que el contribuyente habrá de afrontar, mitigando el impacto de una única detracción al llegar la autoliquidación".*

Por su lado, el mecanismo de los pagos a cuenta pretende garantizar que el importe total de las retenciones practicadas sobre los rendimientos del

trabajo se acerque, en la mayor medida de lo posible, a la cuota líquida que correspondería sobre estas rentas. Un ejemplo de ello es que la propia normativa contempla la posibilidad de llevar a cabo regularizaciones en el tipo de retención cuando se produzcan variaciones en las circunstancias que se tuvieron en cuenta al principio del ejercicio, con la finalidad de adecuar el importe de los pagos a cuenta al impuesto final.

En esta línea, se manifiesta la DGT a través de la CV núm. 1378/2017:

“(...) Esta configuración de dos niveles de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo -hasta 22.000 euros y hasta 12.000 euros- encuentra su explicación en el sistema de retenciones aplicable sobre estos rendimientos, sistema que busca una igualdad entre las retenciones practicadas y la cuota impositiva”.

Asimismo, se reitera la doctrina en la materia: “Esta regulación trata de conseguir una finalidad esencial para la gestión del IRPF: ajustar el importe de las retenciones a cuenta con la cuota tributaria del IRPF que corresponda al contribuyente, de forma que el resultado a ingresar o devolver de su autoliquidación (la cuota diferencial) sea lo más cercano a cero posible”⁴³⁹.

Por su lado, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) en la sentencia de 18 febrero 2010, Rec. 46/2006 basa su argumentación remitiéndose a la exposición de motivos del Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre, por el que se regularon por vez primera las retenciones y fraccionamientos del pago del IRPF:

“Decía así dicha Exposición de Motivos: «Estos mecanismos de retención en la fuente o de pagos fraccionados, bien conocidos de todas las Haciendas modernas, permiten de una parte aproximar la detracción impositiva al momento en que se genera la renta, consiguiendo con ello que el sistema fiscal se adecue con mayor aproximación a la coyuntura económica y consiga de esta forma mayor grado de flexibilidad y de capacidad estabilizadora. De otra parte, desde la perspectiva del contribuyente, el sistema que se dispone en el presente Real Decreto permitirá graduar su esfuerzo tributario a lo largo de todo el periodo en el que se van produciendo los rendimientos, evitando

(439) Capítulo 7: “Retenciones e ingresos a cuenta” por Diego Montoya Esteban y Rafael Álvarez Mendizábal del libro: Fiscalidad laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad. 2ª Edición.

de esta forma que el pago por el Impuesto se produzca de una sola vez, con las consiguientes dificultades que pudiera acarrear ese momento a la tesorería de los sujetos pasivos. En esta misma línea, el sistema establecido pretende igualmente evitar retenciones excesivas, dando lugar a un número elevado de devoluciones por parte de la Hacienda Pública» (...)".

Con todo ello, se extraen dos obligaciones diferenciadas en función de su naturaleza⁴⁴⁰:

- la obligación principal, la cual consiste en el ingreso de la carga impositiva final exigida; y
- la obligación accesoria, constituida por el sistema de retenciones y pagos a cuenta que pretende garantizar el cumplimiento de la principal.

3. OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIONES EN EL CASO DE SERVICIOS PRESTADOS EN EL SENO DE UN GRUPO INTERNACIONAL DE EMPRESAS – NORMATIVA, JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA

3.1. NORMATIVA

Expuesto el carácter general del sistema de retenciones en lo que respecta a su naturaleza y finalidad, nos adentramos en el tema objeto de análisis en la presente ponencia.

Tal y como se ha detallado anteriormente, al Art. 99.2 de la LIRPF establece la obligatoriedad para una entidad residente en España de practicar retenciones a cuenta del IRPF sobre la totalidad de los rendimientos del trabajo abonados a un contribuyente residente fiscal en España, aun cuando una parte de los mismos sea satisfecha por una entidad no residente en España vinculada con aquella.

(440) Sentencia Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008, Rec. 3499/2002 y de 27 de junio de 2007, Rec. 2400/2002.

En la misma línea desarrolla el Art. 76.2.a) del RIRPF el precepto referido a los obligados a retener o ingresar a cuenta cuando se trata de rendimientos abonados por entidades no residentes en España a contribuyentes que prestan servicios en una entidad residente en España vinculada con la anterior.

Esta obligatoriedad de practicar retenciones sobre la totalidad de la retribución satisfecha a un contribuyente del IRPF surge por el mero hecho de que el contribuyente presta servicios a/en la entidad española, vinculada con la pagadora no residente, cabiendo interpretar que esta obligación subsiste aún en el caso de que las retribuciones satisfechas por la entidad no residente no se correspondan con una contraprestación de servicios prestados a la entidad residente.

3.2. JURISPRUDENCIA

A este respecto, sorprende que a pesar de la escasa doctrina/jurisprudencia en este campo, las interpretaciones sean claramente opuestas. Por ello resaltamos a continuación las sentencias de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) del 21 de mayo 2009, Rec. 356/2006 y del TS de 30 junio 2011, Rec. 3508/2009, ambas, parte del mismo procedimiento y referidas a los mismos hechos.

3.2.1. *Antecedentes de hecho de las sentencias referidas*

La entidad reclamante (Sony BMG España) presenta en fecha 3 de enero de 2003, escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos, en relación con sus declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. En el escrito de solicitud manifiesta en síntesis lo siguiente: (i) Que Don Hilario, fue desde antes de 1997 y hasta junio de 2001, en que se produce su salida de la entidad, presidente del Consejo de Administración de BMG España, (ii) Tras realizar el análisis detallado de la relación económica entre el Sr. Hilario y BMG México, entiendo BMG España que no existe para ella obligación de retener sobre las rentas pagadas por BMG México en base a diversas consideraciones, entre ellas: que las cantidades satisfechas al Sr. Hilario por BMG México son contraprestación de los servicios prestados por aquel a ésta y no retribuyen en modo alguno servicios prestados a BMG España.

- Fallo de la SAN: A favor del contribuyente.
- Fallo de la STS: En contra del contribuyente.

Con el fin de introducir sucintamente los argumentos tanto de la AN como del TS se indican seguidamente ciertos extractos de las sentencias emitidas.

3.2.2 Fundamentos de derecho de la SAN

“A juicio de la Sala, el artículo 82.2, segundo párrafo de la Ley 40/1998, ha previsto que cuando un contribuyente preste sus servicios a una entidad o a un establecimiento radicado en territorio precisamente español y los rendimientos de trabajo correspondientes le sean satisfechos por otra entidad vinculada con aquélla, la obligación de retener recaerá sobre la sociedad que recibe directamente los servicios del trabajador. Es decir, tal como argumenta la demanda, el precepto impone la obligación de retener a aquella entidad para la que el contribuyente preste sus servicios. Y si en el caso de autos, está acreditado que el Sr. Rodrigo ha prestado sus servicios en los ejercicios regularizados para BMG Méjico y para Sony BMG, tal como se ha expuesto, se debe concluir que el artículo no se está refiriendo a la retención a practicar por la entidad residente sobre las rentas abonadas por la no residente derivadas de cualquier servicio, sino únicamente sobre las derivadas de determinados servicios específicamente individualizados por la norma, los prestados para la entidad residente.”

“El precepto va dirigido a evitar la elusión de las retenciones sobre determinadas rentas por medio de procedimientos consistentes en la deslocalización del pago, obligando a retener a persona distinta de la que abona la renta, pero partiendo siempre que los pagos sujetos a retención corresponden a servicios prestados a la entidad retenedora.”

En base a los comentarios de la Sala de la AN, parece desprenderse una clara argumentación en el sentido de que el artículo 99.2 de la Ley del IRPF no obliga a la entidad residente fiscal en España a efectuar retenciones por el 100% de las retribuciones que el individuo percibida durante el ejercicio fiscal, sino exclusivamente sobre aquellas que hayan sido recibidas como consecuencia de los servicios prestados a la entidad de referencia.

3.2.3 Fundamentos de derecho de la STS

“La interpretación literal de la norma no permite entender que el nacimiento de la obligación de retener se subordina a que la retribución satisfecha se corresponda con la contraprestación debida por los servicios prestados a la recurrente.”

“En el presente caso, la sentencia declara que “en el caso de autos, está acreditado que el Sr. Hilario ha prestado sus servicios en los ejercicios regularizados para BMG Méjico y para Sony BMG”, como también resulta probado que la entidad hoy recurrida tenía conocimiento del pago de retribuciones, pues como dice la sentencia, se trata de un “ hecho incuestionable, dada la firma por el Presidente de BMG, en los dos contratos”. Por ello, se dan los presupuestos necesarios, según el artículo 88.2 de la Ley, 40/1998, para surgir la obligación de retener.

Ahora bien, si lo anterior es cierto, también lo es que en el supuesto de que sean varias las entidades residentes vinculadas, no todas han de retener por el importe total y tampoco cada una de ellas ha de hacerlo por el importe total de las cantidades satisfechas por la no entidad no residente.

Por el contrario, debe entenderse que la prestación de servicios a la residente, el pago de retribuciones por trabajo por la no residente y la vinculación entre ambas, determina la obligación de retener, pero el importe sobre el que ha de recaer la retención corresponde determinarlo a la residente, sobre quien recae la carga probatoria, y ello en función de datos que han de ser conocidos por ella y que ha de ofrecer a la Administración Tributaria a requerimiento de la misma”.

3.2.4. Interpretación de la argumentación de la SAN de 2009 en contraposición con la fundamentación de la STS de 2011

A juicio de la Sala de la AN es necesario que los rendimientos satisfechos por la entidad no residente se correspondan con servicios prestados a la entidad española para que nazca, de esta última, la obligación de retener e ingresar a cuenta. En este sentido, entiende la AN que *“el artículo 82.2, párrafo segundo, de la Ley 40/1998, no se está refiriendo a la retención a practicar por la entidad residente sobre las rentas abonadas por la no residente derivadas de cualquier servicio, sino únicamente sobre los derivados de determinados servicios, en concreto, de los prestados a la residente.”*

Recuerda la AN que la finalidad del articulado es la elusión de retenciones por medio de mecanismos consistentes en la deslocalización del pago y reitera de nuevo, que la premisa para la obligación de retener es que los pagos sujetos a retención serán únicamente aquellos que se correspondan a servicios prestados a la entidad retenedora: *“el precepto va dirigido a evitar la elusión de las retenciones sobre determinadas rentas por medio de*

procedimientos consistentes en la deslocalización del pago, obligando a retener a persona distinta de la que abona la renta, pero partiendo siempre que los pagos sujetos a retención corresponden a servicios prestados a la entidad retenedora”.

En base a esta interpretación de la AN, asumiendo un hipotético caso en el cual las retribuciones satisfechas por la entidad no residente se limitasen a retribuir los servicios prestados por el contribuyente a la mencionada entidad no residente y, en ningún caso, retribuyeran los servicios prestados a la entidad vinculada española; se podría entender que no surgiría la obligación retenedora para ésta última entidad sobre los rendimientos abonados por su vinculada extranjera.

Tras la sentencia comentada, el Alto Tribunal discutió la aproximación realizada por la AN en relación con la obligación retenedora, fundamentándolo en la interpretación literal de la norma, no pudiendo entender que el nacimiento de la obligación de retener se subordina a que la retribución satisfecha se corresponda con la contraprestación de servicios prestados a la entidad residente. Asimismo, otro punto importante a señalar es que el TS hace referencia al objetivo perseguido por la normativa, *“que no es otro que el de evitar situaciones en las que la entidad residente niega haber satisfecho rendimiento del trabajo alguno, indicando que en su contabilidad no aparece cargo por este concepto”.*

Podría entenderse que la referencia que aquí hace el Alto Tribunal es coincidente con lo señalado por la AN, en lo que respecta a la pretensión de evitar la deslocalización del pago creando situaciones ficticias con el objetivo de eludir el pago del impuesto.

3.2.5 Interpretación del supuesto que plantea la STS de 2011 en el caso de existir varias entidades residentes vinculadas

Adicionalmente a todo lo expuesto, aunque el TS no entra a discutir a fondo, plantea el supuesto de que sean varias las entidades residentes vinculadas, indicando que *“no todas han de retener por el importe total y tampoco cada una de ellas ha de hacerlo por el importe total de las cantidades satisfechas por la entidad no residente”.* Tras determinar el supuesto de hecho, señala que *“el importe sobre el que ha de recaer la retención corresponde determinararlo a la residente, sobre quien recae la carga probatoria”.*

Esta mención abre nuevas vías de debate y evidencia que el Alto Tribunal contempla situaciones distintas al supuesto de hecho de la sentencia, en las que la fundamentación seguida por él mismo no sería de aplicación. Abre una puerta alternativa a aquellos escenarios en los cuales la aplicación de la literalidad de la norma resultaría en situaciones absurdas, como la de varias entidades vinculadas residentes en España que abonasen retribuciones a un trabajador residente.

Esta alusión, del todo innecesaria y, de hecho, contraria a la línea argumental del TS en la sentencia de referencia, evidencia que el Alto Tribunal pretendía de alguna manera, poner de manifiesto, la existencia de realidades alternativas para cuya resolución se deberá acudir a una interpretación razonable de la norma, sin perder de vista el objetivo del sistema de retenciones y tributario, en sentido amplio.

3.3. DOCTRINA

Por su lado, la DGT se pronuncia en la misma línea argumental que el TS en la sentencia citada, haciendo especial hincapié de forma reiterada en los siguientes dos factores:

- en el conocimiento de la entidad residente de las retribuciones abonadas por la entidad no residente, como argumento definitorio para determinar la obligación retenedora de la primera; y
- la interpretación literal del art. 76.2.a) de la LIRPF y del art. 78.2 del RIRPF, en cuanto a la cuantificación de la base de la retención, debiendo computarse la totalidad de las retribuciones a cargo de las distintas entidades.

A modo de ejemplo se citan las siguientes contestaciones de la DGT a consultas que plantean la misma cuestión ante supuestos similares: si la entidad consultante (residente en España) es obligada retenedora sobre retribuciones abonadas por una entidad no residente vinculada con aquella y cuál sería, en su caso, la base de retención.

Consulta General núm. 0520-01: *“De acuerdo con los preceptos citados, la entidad consultante que, según señala en el escrito de consulta, tiene conocimiento de la entrega de retribuciones por parte de la matriz, debe practicar las oportunas retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo percibidos por sus trabajadores.*

(...) En cuanto a la cuantificación de la base para calcular el tipo de retención habrán de computarse todas las retribuciones a cargo de ambas entidades”.

En la misma línea se pronuncia la DGT en las consultas generales 0501-00 y 1002-00. En los tres supuestos contestados, se hace referencia a una entidad residente fiscal en el extranjero (matriz) que retribuye determinados conceptos (opciones de compra sobre acciones, acciones, cantidades adicionales a las retribuidas por la entidad española) a trabajadores de una entidad residente en España, vinculada con la matriz.

CV núm. 3297-16: *“Toda vez que la sociedad consultante y la entidad no residente Y son entidades vinculadas (...), y que se cumplen los restantes requisitos establecidos en el citado artículo 76.2.a) del RIRPF, se ha de concluir que la sociedad consultante está obligada a retener o ingresar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de las retribuciones satisfechas por la entidad Y, así como las satisfechas directamente por la consultante”.*

Tal como se refleja en la presente cita, la DGT se limita en este caso a afirmar que se cumplen los requisitos normativos para determinar la obligación retenedora de la entidad española, sin argumentar ni ahondar en su fundamentación.

Cabe matizar que en los casos planteados se describía o bien (i) un empleado de la entidad española, o bien (ii) un empleado de la entidad extranjera vinculada con la española; y en todo caso, hacen referencia a empleados que sólo prestan servicios a la entidad española, por lo que queda abierto el caso más conflictivo al que hacen referencia las anteriores sentencias de la AN y del TS de si esta obligación retenedora subsiste aún en el caso de que los servicios que retribuye la entidad no residente no se han prestado a la entidad residente sobre la cual parece que cae la obligación retenedora.

4. ASPECTOS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA

A continuación, se analizan los puntos con mayor relevancia para el caso que nos ocupa y los efectos que podrían acaecer en la práctica ante una in-

interpretación de la norma en la que se determinara la obligatoriedad de retención de la entidad española sobre los rendimientos del trabajo abonados por la entidad vinculada no residente, cuando el contribuyente residente fiscal en España preste servicios en la primera

4.1. ASPECTOS PRÁCTICOS ATENDIENDO A LA LITERALIDAD DE LA NORMATIVA VIGENTE

Si bien de la redacción literal del art. 99.2 de la LIRF y del art. 76.2.a) del RIRPF se puede extraer que la entidad española tendría obligación retenedora sobre los rendimientos satisfechos por su vinculada (entidad no residente), exista o no refacturación de los costes a la española, la norma arroja determinadas cuestiones controvertidas en relación con su aplicación en la práctica: (i) si la obligación retenedora existe sobre la totalidad de los rendimientos satisfechos por la vinculada o exclusivamente sobre los correspondientes a los servicios prestados a la española, y (ii) si los servicios a la española activan la obligación retenedora únicamente cuando se prestan físicamente en dicha entidad (es decir físicamente en España) o, si por el contrario, el lugar de prestación física resulta irrelevante.

Esta indeterminación, pasa por la redacción de ambos artículos al entrelazar las preposiciones “a” y “en” tal como sigue: Art. 99.2 de la LIRPF, “(...) Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios **a** una entidad residente vinculada con aquella (...) la entidad o el establecimiento permanente **en** el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta”; y el Art. 76.2.a) del RIRPF, “(...) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes **en** los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas (...)”.

Trascribiendo la redacción de los mencionados preceptos a un supuesto hipotético, estaríamos ante la siguiente situación:

- Cuando la entidad no residente satisfaga o abone rendimientos del trabajo a un contribuyente residente fiscal en España, contribuyente que presta servicios a la entidad española, vinculada con aquella, esta segunda deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta [Art.99.2 LIRPF].

- Está obligada a retener la entidad vinculada española, entidad en la que presta servicios un contribuyente residente fiscal en España, cuando se satisfagan a esta persona rendimientos del trabajo por la entidad no residente [Art.76.2.a) RIRPF].

La incertidumbre generada por la redacción de los artículos se plasma en la contraria interpretación hecha por los Tribunales ante el mismo supuesto de hecho, tal como se ha descrito en el apartado 3 anterior.

Dicha incertidumbre e inseguridad jurídica no se detiene en un mero escalón teórico, sino que afecta en la práctica a no pocas situaciones donde la movilidad internacional juega un papel importante.

Estaríamos hablando de situaciones en las que en el mismo ejercicio un empleado pueda prestar servicios en distintos países y para diversas entidades del grupo (teniendo nóminas en diferentes países). Se verían igualmente afectadas situaciones, muy comunes, en las que un empleado se desplaza a trabajar a España en el seno de un grupo de empresas, percibiendo en el año de desplazamiento su retribución variable referida al año anterior (bono anual) correspondiente íntegramente a servicios prestados a la no residente, quien está pagando esta retribución. En estas situaciones, podría darse el caso, seguramente cierto, de que la entidad española ni siquiera es conocedora del importe del bono que satisface la entidad no residente.

Situaciones como la referida al pago del variable anual se producen y generan mayor complejidad con otros elementos retributivos como la entrega de acciones en el marco de un plan de acciones restringidas o de *Stock Options*, o cualquier otro incentivo retributivo de generación a largo plazo, cuando el perceptor ha trabajado en varios países durante el periodo de generación del incentivo, los que ostentarán potestad tributaria sobre la parte del incentivo generado por el trabajo desarrollado en su territorio. A pesar de ello, siguiendo estrictamente la literalidad de normativa española y la línea defendida por el Alto Tribunal español, la empresa española se vería obligada a imputar en la base de retenciones del contribuyente la totalidad del rendimiento percibido, con independencia de que una parte del mismo se haya generado en otro país e incluso en el caso de que sea una entidad residente en ese país la pagadora del incentivo.

La citada potestad tributaria compartida entre las diferentes jurisdicciones en las que haya transcurrido el periodo de generación del incentivo,

viene reconocida en los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE de forma que, haciendo referencia expresamente a *Stock Options*, afirma que “se permite gravar al Estado de la fuente la parte del beneficio de la opción que constituya remuneración por el trabajo dependiente ejercido en ese Estado, incluso si el Impuesto se exige en un momento posterior en el que el trabajador ya no está empleado en ese Estado”. Por tanto, se otorga la competencia fiscal al Estado de la fuente prevaleciendo sobre el Estado de residencia del sujeto pasivo del impuesto.

En esta misma línea se viene recientemente pronunciando la DGT en resoluciones como la CV3139 de 4 de diciembre de 2017. La cuestión planteada en ella gira en torno a una entrega de acciones realizada en marzo de 2015 provenientes de un plan suscrito en 2012. El contribuyente en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 es residente en Polonia, siendo el incentivo, consecuentemente, generado en España y en dicho país. El Órgano Consultivo, a la hora de dilucidar la cuestión, hace referencia expresamente al Convenio suscrito entre España y Polonia, así como a su Protocolo anejo, y a los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante MCOCDE), de la siguiente manera:

“A estos efectos, el artículo 15 dispone en su apartado primero lo siguiente:

- “1. A reserva de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los salarios, sueldos y demás remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en virtud de un empleo, serán imposables solamente en dicho Estado, a menos que el empleo fuere desempeñado en otro Estado Contratante. Si el empleo se desempeñare según queda expuesto, la remuneración así obtenida podrá ser imponible en este otro Estado.”*

Tal y como señalan los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) en un supuesto similar (la entrega de opciones sobre acciones), la renta derivada de la entrega de acciones tiene la consideración de renta del trabajo y, por tanto, este tipo de rendimientos se encuentra en el ámbito de aplicación del citado artículo 15.

*En concreto, el MCOEDE, en su comentario 2.2 al artículo 15, señala que “los países miembros han entendido generalmente que la expresión “sueldos, salarios y otras retribuciones similares” comprende las remuneraciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente (v.g., las opciones sobre acciones.../...)”. En el comentario 12.1 señala que “el artículo permite gravar al Estado de la fuente la parte del beneficio de la opción que constituya remuneración por el trabajo dependiente ejercido en ese Estado, incluso si el Impuesto se exige en un momento posterior en que el trabajador ya no está empleado **en** ese Estado”. Asimismo, el comentario 12.8 al mismo artículo señala que “así, por ejemplo, una opción concedida a un empleado bajo la condición de que siga trabajando para el mismo empleador (o empresa asociada) durante un período de tres años puede considerarse que ha sido obtenida durante esos tres años”.*

*España, como Estado de la residencia del consultante, tiene derecho a gravar los rendimientos procedentes de la entrega de las acciones concedidas al trabajador, al ser residente en territorio español en el momento de la obtención de los citados rendimientos. No obstante, Polonia, como Estado donde se prestó parte del trabajo que ha dado derecho a la percepción de esas acciones, también tiene derecho a gravar la parte de esos rendimientos. En este sentido, los comentarios al MCOEDE establecen que para que el Estado de la fuente pueda gravar los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares éstos deben proceder del **trabajo dependiente desarrollado en ese Estado**, siendo esto válido independientemente del momento que puedan satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado.”*

Por tanto, la DGT reconoce en línea con las indicaciones de la OCDE la potestad tributaria del país donde se generan los rendimientos del trabajo como contraprestación debida por los servicios desempeñados en dicho país.

Atendiendo a esta potestad tributaria atribuida al país de la prestación física de los servicios, el imperativo legal de imputar en la base de retención por parte de la entidad española la totalidad de las rentas del trabajo percibidas por el empleado provenientes de una entidad vinculada del Grupo por el hecho de evitar supuestos de posible elusión del pago de impuestos

a través de deslocalización del pago de determinados rendimientos en los casos en los que una entidad no residente en España asume el pago al empleado y la asunción del coste de los mismos por los rendimientos generados en el territorio donde está sita la entidad beneficiaria de los servicios, carecería de fundamento. Es práctica habitual de mercado, y más aún con el incremento de las relaciones comerciales internacionales, que cada entidad soporte el coste de los servicios prestados por distintas entidades vinculadas del grupo y su personal, ya que, tanto por la cesión competencial de los Convenios bilaterales, como por la propia regulación de la normativa doméstica, esas rentas pagadas en el extranjero, previsiblemente serán gravadas en el país de la prestación de los servicios que las originan.

Avanzando en la Consulta que venimos comentando, al mismo tiempo que la DGT reconoce esta potestad tributaria al Estado de la fuente, también reconoce a España como país de residencia del contribuyente la competencia para eliminar la doble imposición sobre el rendimiento en cuestión, que en el caso concreto deberá regirse por lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio hispano-polaco, el cual reza lo siguiente:

“1. En España se evitará de la siguiente manera la doble imposición:

- a) Si un residente de España obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pudieren ser imposables en Polonia, España, a reserva de lo dispuesto en el subapartado b) de este apartado, eximirá del impuesto estos ingresos o este capital, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital de esa persona, podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado.”*

Obsérvese que el mecanismo contemplado en el Convenio entre España y Polonia es de exención con progresividad. Pese a que no sea el objeto de la presente ponencia, merece detenernos en él para exponer brevemente su funcionamiento. A diferencia de otros mecanismos para evitar la doble imposición, las rentas exentas con progresividad deben ser consideradas según corresponda en la base general o del ahorro del contribuyente con el mero objeto de calcular el tipo efectivo de tributación para la determinación de su cuota íntegra, la cual se calculará aplicando este tipo efectivo resultante de esta consideración solamente sobre sus rendimientos sujetos y no exentos en el momento de realizar la autoliquidación del impuesto (Modelo 100).

Frente a la pregunta de si estas rentas exentas con progresividad deben ser contempladas en la base de retención a practicar por la empresa española, la DGT es clara y concluyente citando el artículo 75.3 del RIRPF el cual establece que *“No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:*

a) *Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.”*

Vemos pues como en los casos en los que el Convenio para Evitar la Doble Imposición el mecanismo de corrección para evitar estos supuestos es el de la exención con progresividad, la entidad residente en España en la cual el contribuyente presta servicios no debería retener sobre los rendimientos del trabajo de fuente extranjera satisfechos por la entidad vinculada no residente en España al tratarse de una renta exenta, y estando, por consiguiente, la renta exenta eximida de ser objeto de retención e ingreso a cuenta. Siguiendo con esta reflexión, esta misma conclusión sería aplicable, aun cuando el incentivo fuera satisfecho íntegramente por la entidad española y parte de éste fuera gravable en otro país con el que España tuviera suscrito un acuerdo para evitar la doble imposición que contemplara el mecanismo de exención con progresividad como método a aplicar en el país de residencia (España) para evitar la doble imposición.

A este respecto, es preciso comentar que son actualmente los menos los Convenios suscritos por España que contemplan la exención con progresividad como mecanismo para evitar supuestos de doble imposición internacional. En la actualidad, solo los Convenios con China, Eslovaquia, Holanda, Japón, Marruecos, Polonia y República Checa mantienen esta fórmula. El hecho de que, en las recientes renovaciones de Convenios como el caso del Convenio con Alemania, se esté sustituyendo la exención con progresividad por el mecanismo de crédito fiscal para evitar la doble imposición internacional, refleja una clara tendencia por parte del Estado Español de acabar con este mecanismo en su política de renegociación de Convenios. La consecuencia directa de ello en el tema que nos ocupa es, por consiguiente, que en todos aquellos casos en los que los Convenios contemplan métodos de imputación para corregir la doble imposición internacional, la problemática planteada no se disipa, sino que por el contrario incrementa la posición de desventaja frente a la Administración Tributaria del contribuyente, como veremos más adelante.

Ahondando más en la doctrina de la DGT en relación al tratamiento fiscal de esta clase de incentivos que forman parte de la retribución de contribuyentes que durante el tiempo de generación de los mismos han prestado servicios en varias jurisdicciones, y por ende, corresponden a servicios prestados durante un determinado lapso temporal a diferentes entidades vinculadas pero residentes fiscales en distintos países, y las cuales soportan el coste de esos salarios y realizan el correspondiente pago de la parte del incentivo relativa al trabajo del contribuyente que redundó directamente en cada una de ellas, encontramos la CV0088, de 15 de enero de 2019.

En el supuesto de hecho de la referida consulta, una contribuyente acogida al régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español expuesto en el Capítulo VIII, devenga una cantidad de *Restricted Stock Units* (RSU) generadas en los años 2015, 2016 y 2017 en Irlanda, país en el que fue residente fiscal desde 1991 hasta 31 de diciembre de 2017, fecha en la que cesó su actividad en la empresa irlandesa para incorporarse en una empresa española vinculada con la primera.

Recordando la regulación del régimen especial para impatriados, es preciso destacar que el apartado 2 del artículo 93 de la LIRPF establece en su letra b) que *“La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.”* En consecuencia, todo podría indicar que la contribuyente acogida al régimen especial podría estar sujeta a tributación en España sobre sus RSU´s devengadas y recibidas una vez concedido el régimen especial en un ejercicio fiscal en el cual ya le son de aplicación su normativa reguladora.

Sin embargo, atendiendo al apartado 2 letra a) del artículo 114 del RIRPF se establece que *“A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español”*. En ese supuesto enmarca la DGT el pago de las RSU´s cuestionadas, suponiendo que se trata en su totalidad de un rendimiento correspondiente al trabajo desarrollado por la contribuyente en el extranjero con anterioridad a la fecha del desplazamiento español, no derivado directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. Por tanto, bajo esta hipótesis estaríamos ante una renta no sujeta a retención.

Retomando los interrogantes que arrojábamos al comienzo de este apartado desprendidos de la literalidad de la normativa a efectos de retenciones - artículos 99.2. de la LIRPF y 76,2.a) del RIRPF- sobre si la obligación retenedora existe sobre la totalidad de los rendimientos satisfechos por la vinculada (o exclusivamente sobre los correspondientes prestados a la española) y si el lugar donde se prestan los servicios resulta relevante, en base a una interpretación holística de la doctrina existente en la que se dirimen supuestos en los que podría surgir una doble imposición internacional, observamos la relevancia del lugar de la prestación física de los servicios, así como de la entidad beneficiaria de los servicios que originan las retribuciones en cuestión a la hora de aplicar los mecanismos de corrección de la doble imposición o sentar los criterios de no sujeción de las rentas, evitando en un estadio anterior esta posible doble imposición internacional.

En ambos casos la potestad tributaria, y por ende retenedora en base a su normativa interna, se está atribuyendo a los Estados en los que residen las entidades pagadoras, al coincidir con este el lugar donde se hacen efectivos los pagos y en el que se realiza la actividad que se está remunerando.

En este sentido, se podría llegar a desprender del precepto que lo concluyente radica en determinar dónde presta los servicios el contribuyente, de forma que los servicios prestados y funciones realizadas **en** la entidad residente caerán bajo el artículo 99.2 LIRPF y, por tanto, sujetos a retención. A sensu contrario, los servicios y funciones realizados en la entidad no residente no quedarían contemplados dentro de la redacción el artículo y, por tanto, no existiría la obligación retenedora para la entidad filial española. Estaríamos, por tanto, en un criterio de sujeción de carácter real en función del lugar del que deriva directa o indirectamente la renta, en lugar de una obligación de carácter personal en función del país de residencia a la hora de imputar la totalidad de las remuneraciones devengadas por el contribuyente en un mismo ejercicio fiscal pero originadas en diferentes jurisdicciones.

Finalmente, cabe mencionar llegados a este punto, que la LIRPF, concretamente en su artículo 7p, establece un beneficio fiscal (exención) sobre los rendimientos del trabajo correspondientes a servicios prestados por un empleado (residente fiscal en España) en el extranjero, siempre que se cumplan determinados requisitos. Si bien este beneficio fiscal puede verse como un mecanismo para evitar la tributación en España en determinados casos, similares al que nos ocupa, en nuestro entender, no puede interpretarse

como un mecanismo para evitar la doble imposición como tal, ya que no es ésta su finalidad, tiene un límite cuantitativo anual sobre el que puede aplicarse y pueden darse casos en los que una renta esté sometida a imposición en el otro país que no entren en el alcance de la exención contemplada en el artículo 7p de la LIRPF.

Asimismo, tampoco debemos olvidar el Régimen de Excesos previsto en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF, incompatible con la aplicación de la exención por trabajo en el extranjero citada en el párrafo anterior. Este régimen, de aplicación a trabajadores desplazados al extranjero que ven trasladado su centro de trabajo, de forma no circunstancial, por periodos superiores a los nueve meses, prevé la exención de tributación, por ser considerada dieta exceptuada de gravamen, todos aquellos excesos que el trabajador desplazado perciba a mayores sobre las retribuciones ordinarias que percibía por el desempeño de su trabajo en España. A diferencia de la exención por trabajo en el extranjero, este Régimen no tiene límite cuantitativo, sin embargo, pese a ello, tampoco resuelve en su totalidad la problemática de la doble imposición internacional que venimos planteando.

Bien sea por la superación del límite cuantitativo de 60.100 euros anuales que contempla la exención por trabajo en el extranjero si se opta por ella, o bien por el hecho de que las retribuciones ordinarias previas al desplazamiento no quedan exentas de tributación y retención en España, en caso de optar por el régimen del artículo 9.A.3.b) del reglamento, es altamente probable que nos encontremos ante casos de doble imposición parcial sobre rentas percibidas por un contribuyente a consecuencia de prestación de servicios en beneficio de una entidad no residente vinculada con la empresa residente fiscal en España obligada a practicar retención sobre sus remuneraciones, atendiendo al tenor literal de la normativa.

4.2. EFECTOS PRÁCTICOS EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO BÁSICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN SENTIDO AMPLIO

En primer lugar, respecto de la doble imposición, resulta ilustrativo el Auto 69/2018, de 20 junio 2018, del TC, Pleno, Rec. 503/2018 que dispone lo siguiente: "[...] *No todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el Tribunal que hay casos de doble imposición "permitida"*".

Y añade: “[...] En nuestro ordenamiento solo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de casos [...] deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad.

Así todo, la fundamentación no puede obviar los principios del sistema tributario y su alcance a tenor de lo dispuesto en la CE, (Ver apartado III). “En ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, entendido por tal, la privación al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

Bajo la posible interpretación de que la entidad vinculada española tendría que practicar retención sobre la totalidad de las retribuciones abonadas por la entidad no residente (con independencia de para quien y dónde se presten los servicios), y teniendo en cuenta el hecho de que la jurisdicción extranjera tendría potestad tributaria para someter a imposición las retribuciones correspondientes a un trabajo desarrollado físicamente en ese país, resultaría en que el contribuyente con residencia fiscal en España soportaría hipotéticamente la siguiente carga fiscal en sede de retenciones a nivel global:

- Jurisdicción extranjera: Tipo marginal existente en el país de residencia de la entidad pagadora sobre el 100% de las retribuciones abonadas por la entidad no residente.
- Jurisdicción española: Retención fiscal sobre el 100% de las retribuciones abonadas por la entidad española más retención fiscal sobre el 100% de las retribuciones abonadas por la entidad no residente.
- Esta situación hipotética daría lugar a una valoración del escenario global en el que el contribuyente vendría soportando la retención fiscal que le correspondería en España sobre el 100% de retribuciones abonadas por la entidad española más una doble retención (en la jurisdicción extranjera y en la española) sobre el 100% de las retribuciones abonadas por la entidad no residente, pudiendo el importe neto de estas retribuciones estar cercano a cero o significativamente reducido, sin contemplar, a mayor abundamiento, el coste de seguridad social. Esta situación podría incluso conllevar a la hipotética situación de que el contribuyente en cuestión necesitara endeudarse para soportar las retenciones fiscales impuestas en los dos países. El principio de progresividad del sistema tributario

con la limitación de que éste no tenga carácter confiscatorio, se vería claramente vulnerado.

Asimismo, cabe reflexionar sobre el supuesto de comparar un contribuyente residente español que se encuentre en el supuesto que venimos contemplando frente a un contribuyente residente español con el mismo nivel de ingresos el cual su único pagador fuera una entidad residente en España. El principio de igualdad del sistema tributario para todos los ciudadanos, se vería también vulnerado.

Al hilo de la anterior reflexión, cabe tratar asimismo de la unión entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, y su límite en la prohibición de confiscatoriedad sobre la que se ha pronunciado el TS en su sentencia de 24 de marzo de 1995, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 2196/1993, resolviendo que:

“En el ámbito tributario cabe considerar, a veces, que el principio de igualdad (art. 14 CE) se traduce en forma de capacidad contributiva, de modo que la igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Ello no significa que el principio de igualdad agote su contenido con el de capacidad económica, pues las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento; y es que el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad sino sólo aquella que no sea razonable y carezca de fundamentación, o sea, sólo la desigualdad que pueda ser calificada de discriminatoria.

El TC tiene declarado, al efecto, que «el principio de igualdad del art. 14 CE exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional»; y que, «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

Sin embargo, el principio de igualdad no puede deslindarse, tampoco, del principio de progresividad; pues, para la virtualidad de aquel, es, siempre, indispensable una cierta desigualdad cualitativa, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de las rentas -de forma que pueda responder, el sistema todo, a unos fines que no sean los estrictamente recaudatorios-. La progresividad tiene, no obstante, unos límites infranqueables en la no confiscatoriedad (previsión que, en sí, es una redundancia, en cuanto la confiscación es un concepto que, por su propia esencia, permanece extramuros del ordenamiento tributario)“.

Por lo tanto, si un contribuyente residente fiscal en España con el mismo nivel de renta que el empleado en el anterior supuesto hipotético soportaría una retención máxima del 45%, cabe reflexionar acerca de si puede hablarse de un caso de igualdad en el supuesto de referencia, cuando esa persona además del mismo nivel de renta tiene obligación, por sus circunstancias laborales, de abonar un impuesto en el extranjero.

Lo anterior conduce a otra idea aquí expuesta y es que, durante un plazo relativamente prolongado, la Agencia Tributaria española se puede ver en cierto modo financiada indebidamente. El hecho de que la única fórmula posible para corregir una doble imposición internacional, aunque sea parcial, sea la aplicación en el Modelo 100 del contribuyente de un crédito fiscal por el impuesto satisfecho en el extranjero, lo que supone directamente es una superposición de la jurisdicción española en el espacio del ámbito de imposición por razón de residencia fiscal del contribuyente que prevalece sobre la naturaleza de la fuente de la renta gravada que tardará un periodo de tiempo excesivamente dilatado en corregirse, jugando en detrimento de la liquidez disponible del contribuyente en favor de la Tesorería de la Hacienda Pública hasta el momento que se produzca la debida devolución.

En este sentido, como se ha venido advirtiendo, en todos aquellos casos en los que el mecanismo de corrección de la doble imposición internacional en base al Convenio –la mayoría– no es de exención, se generan situaciones en las que en el ejercicio en curso surge una doble imposición vía retenciones sobre las mismas rentas, sobre las cuales debería ser el país de residencia fiscal el que tuviera la obligación de establecer mecanismos que eviten la doble tributación, sin depositar un esfuerzo fiscal desmedido en el contribuyente.

A modo de conclusión del presente apartado, se podría decir que la interpretación que tiende a defender que la entidad vinculada española tiene obligación retenedora sobre la totalidad de las retribuciones abonadas por la entidad no residente, con independencia de para quién y dónde el empleado preste los servicios, resulta en la vulneración de los principios básicos de un sistema tributario que por definición debería ser justo, igual, progresivo y, en cualquier caso, no confiscatorio.

4.3. EFECTOS PRÁCTICOS EN ATENCIÓN A LOS FUNDAMENTOS DEL SISTEMA DE RETENCIONES

Cabe recordar (ver apartado 2), que la finalidad esencial del mecanismo de los pagos a cuenta es ajustar el importe de las retenciones con la cuota tributaria final del IRPF que corresponda a cada contribuyente, de forma que el resultado a ingresar o a devolver de su autoliquidación sea lo más cercana a cero posible.

Merece una especial mención la exposición de motivos del Real Decreto 2789/1978, de 1 de diciembre por el que se regularon por vez primera las retenciones y fraccionamiento del pago del IRPF, citaba: *“(...) Desde la perspectiva del contribuyente, el sistema que se dispone en el presente Real Decreto permitirá graduar su esfuerzo tributario a lo largo de todo el periodo en el que se van produciendo los rendimientos, evitando de esta forma que el pago por el Impuesto se produzca de una sola vez, con las consiguientes dificultades que pudiera acarrear ese momento a la tesorería de los sujetos pasivos. En esta misma línea, el sistema establecido pretende igualmente evitar retenciones excesivas, dando lugar a un número elevado de devoluciones por parte de la Hacienda Pública”*.

En el caso que nos ocupa, parece que concluir que la entidad residente fiscal en España tiene obligación retenedora por todos los rendimientos que el contribuyente recibe a lo largo del ejercicio, podría ir en contradicción de los objetivos perseguidos por el sistema tributario en su conjunto y por el sistema de retenciones en particular. Ello, fundamentado en los siguientes motivos:

- El esfuerzo tributario del contribuyente con residencia fiscal en España podría resultar excesivo, en la medida que estaría soportando retenciones en distintas jurisdicciones por las mismas rentas, cuyos

tipos marginales podrían ser semejantes a los españolas (próximos al 40-50%), lo que llevaría a la situación absurda de que el neto a percibir por la retribución percibida de la entidad no residente sería prácticamente nulo.

- Al presentar la declaración anual del IRPF, el contribuyente obtendría de manera recurrente una devolución de retenciones cuantiosa, ya que sobre una misma renta habría que deducir retenciones soportadas en España y aplicar un crédito fiscal por los impuestos pagados en el extranjero.
- Las retenciones practicadas sobrepasarían en gran medida a la cuota diferencial que correspondería pagar por los rendimientos obtenidos, debido a que, de un lado, soportaría retenciones de la entidad española por todos los rendimientos percibidos y, de otro lado, soportaría retenciones de la entidad no residente por los servicios prestados en dicha entidad.

En este sentido, teniendo en cuenta el contexto social y económico actual, en el cual la movilidad internacional está en alza y los supuestos de doble imposición son habituales, parece lógico preguntarse por qué la legislación española aún no prevé que a través del sistema de retenciones se pueda aplicar el crédito fiscal por impuestos satisfechos en el extranjero, evitando así situaciones como la presente y asegurando el cumplimiento de fundamentos originales del sistema: (i) conseguir un importe de retenciones similar a la cuota diferencial final, (ii) evitar un sobreesfuerzo al contribuyente y consiguientes problemas de liquidez, y (iii) evitar retenciones excesivas, dando lugar a un número elevado de devoluciones por parte de la Hacienda Pública. Entraremos a tratar este punto en mayor profundidad en el apartado 5 de este capítulo, incluyendo referencias a los mecanismos existentes en otros países de nuestro entorno para evitar este tipo de situaciones.

Ya que los Convenios que contemplan el crédito fiscal como mecanismos provocan una dilación en la forma de corregir la doble imposición, España podría tomar como medida unilateral con objeto de protección al contribuyente establecer un mecanismo de evitar doble imposición vía retenciones, esto ayudaría a acercar la cuota líquida resultante de la autoliquidación del sujeto pasivo a cero. Adicionalmente, en ausencia de Convenio Bilateral aplicable, tenemos una medida unilateral en el artículo 80 de la LIRPF para evitar la doble imposición cuando el contribuyente ha obtenido rendi-

mientos en el extranjero y gravados en su origen. Por tanto, si la normativa para realizar la autoliquidación del impuesto lo contempla, ¿por qué no lo vamos a tener vía retenciones si hay que acercar la cuota diferencial a cero?

4.4. DE LA POSTURA DEL TS SOBRE LA DUPLICIDAD DEL PAGO

El principio de prohibición del enriquecimiento sin causa para supuestos de duplicidad del pago del IRPF en rendimientos del trabajo, lo plasmó el TS en favor del contribuyente a través de la sentencia del 27 de junio de 2007, Rec. 2400/2002, doctrina que se consolidaría en 2008 con una nueva sentencia del Alto Tribunal resolviendo en el mismo sentido.

Interesa aquí traer a colación el siguiente fragmento de la STS de 2007: *"(...) Si la pretensión de obtener un doble pago (y no otra cosa es la doble imposición) constituye un claro abuso cuando tiene lugar en el seno de las relaciones entre particulares, el reproche que esta conducta merece es claramente superior si proviene de un ente público. Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la "objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la Ley y el derecho" (Art. 103 de la CE). Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido.*

Prueba concluyente de que la interpretación que sobre el alcance del artículo 10 hacen la sentencia recurrida y las resoluciones administrativas es la de que su exigencia hipertrofiada lleva de modo inexorable a esa duplicidad de pagos, de la obligación tributaria, duplicidad que, en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones (...)".

Si bien en las situaciones aquí planteadas la duplicidad del pago se produciría en jurisdicciones distintas, la consecuencia para el contribuyente es la misma que la recogida en la citada sentencia: una doble imposición. Doble imposición para cuya eliminación la normativa actual no contempla ningún mecanismo adecuado para solventarla en sede de retenciones (dejando a un lado el beneficio fiscal contemplado en el artículo 7p de la LIRPF antes mencionado y supeditado al cumplimiento de determinados requisi-

tos sin que éstos estén alineados con los que generan la obligación del pago de impuestos en otro país).

Realidad que resulta en el contribuyente soportando una doble imposición durante más de un ejercicio fiscal completo, la cual no se ve eliminada hasta que la Administración estime procedente la devolución resultante de su declaración anual de renta (Modelo 100); lo cual tratándose de una devolución en favor del contribuyente como consecuencia de la aplicación de la deducción por doble imposición en su declaración, en la práctica, puede demorarse más allá del vencimiento del plazo para presentar la declaración. Esto puede incluso llegar a resultar en el contribuyente soportando una doble imposición durante más de un año.

Esto evidencia que la regulación actual y su interpretación no pueden mantenerse ajenos al contexto de cambio del mercado laboral como consecuencia de la consolidada movilidad internacional y, por ende, la realidad de contribuyentes con obligaciones fiscales en varias jurisdicciones. Es más, la Administración puede llegar a tener conocimiento de que un contribuyente del IRPF español esté sometido a retención por las mismas rentas en otra jurisdicción, como consecuencia de los acuerdos suscritos para el intercambio de información entre Haciendas Públicas. Por tanto, obviar este hecho, sería negar la duplicidad del pago al que se ve enfrentado el contribuyente y contribuir, por ende, a un objetivo abuso cuyo peso recaería únicamente sobre este con la imposición de financiar a las arcas públicas a costa de la privación de sus rentas y patrimonio.

De practicarse duplicidad de retenciones por la totalidad de los rendimientos satisfechos al contribuyente, unido al hecho de la imposibilidad de aplicar una deducción por doble imposición vía retenciones (es decir, un ajuste en retenciones que permita adecuarlo a la situación y rentas reales percibidas por el contribuyente) y no devolviéndosele este exceso de retención hasta transcurridos varios meses, incluso años, desde que se efectuó el ingreso, podría llevar a un supuesto de enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

La sentencia 665/2017, de 17 de abril de 2017, del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 785/2016 recoge en el Fundamento Jurídico Primero que: *“Evitar la doble imposición y la prohibición del enriquecimiento injusto en el ámbito tributario enlaza con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sos-*

tenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno; lo que constituye un mandato a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración [...]”.

Con todo, casos como el que aquí se ha planteado podrían resultar en un claro abuso del sistema de retenciones en beneficio único de la Administración como consecuencia de una duplicidad del pago (doble imposición), que en palabras del Alto Tribunal “en ningún caso, puede ser una consecuencia lógica, natural y jurídica del sistema de retenciones”. Abuso que se vería acrecentado en el supuesto de tener conocimiento la Administración española de que aquellos contribuyentes residentes fiscales en España estuviesen soportando retenciones en jurisdicciones extranjeras.

5. PROPUESTAS DE MEJORA

5.1. CAMBIO EN LA REDACCIÓN DE LA NORMA

Teniendo en cuenta la casuística expuesta en esta ponencia derivada de las diferentes interpretaciones a las que la norma descrita pueda conllevar, y los efectos que en la práctica podrían derivarse de una interpretación de la misma atendiendo únicamente a su literalidad, en el caso de que la intención del legislador fuera la de limitar la obligación retenedora de la entidad residente únicamente sobre las retribuciones satisfechas por la no residente en contraprestación de los servicios prestados a la primera, una recomendación sería incluir en la propia norma esta circunstancia y modificar la literalidad de los artículos 99.2 de la LIRPF y 76.2.a) del RIRPF.

5.2. INCLUSIÓN DE MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL VÍA RETENCIONES

Alternativamente, en el caso de que no se optara por llevar a cabo un cambio en la redacción de la norma, según lo expuesto en el apartado 5.1 anterior, y se confirmara la interpretación normativa de que la obligación retenedora para la entidad española recae sobre la totalidad de las retribuciones percibidas por el empleado, se sugiere implementar vía retenciones

una deducción para evitar la doble imposición surgida como consecuencia del hecho de que tanto la entidad española como la no residente operen retenciones sobre las mismas retribuciones. Esta misma sugerencia, sería planteada aun cuando la totalidad de la retribución fuera satisfecha por la entidad española, y en atención a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre el país de residencia (España) y el país en el que se desarrollara el trabajo tuviera este último potestad tributaria para someter a gravamen la parte de la retribución correspondiente a servicios prestados en dicho país, estando esta retribución sometida al sistema de retenciones de dicho país (comúnmente conocido como “nómina espejo” o “*shadow pay roll*”).

Esta deducción podría corresponderse con el importe efectivo de la retención practicada en el otro país y, en caso de considerarse oportuno, podría también enmarcarse dentro de determinados límites, sujeto a una regularización final en el momento de producirse la liquidación final de impuestos en el país de no residencia.

Al objeto de dotar a este análisis con una mayor riqueza, se ha realizado un estudio en términos de derecho comparado, teniendo en cuenta la casuística que en situaciones similares opera en otros países. A estos efectos se adjunta un cuadro en el que se muestran los mecanismos disponibles en sede de retenciones en las diferentes jurisdicciones que han sido objeto de revisión con la principal finalidad de evitar un problema de doble retención y consecuente falta de liquidez a soportar por el contribuyente.

Comparativa países respecto a la posibilidad de aplicar mecanismos para evitar la doble imposición en sede de retenciones

Jurisdicción	Posibilidad de ingresar retenciones únicamente por los pagos realizados (o soportados) vía nómina*	Posibilidad de tener en consideración impuestos extranjeros vía retenciones/pagos a cuenta	Visión práctica y finalidad del mecanismo
 Alemania	Si	No	La entidad local tendrá obligación de practicar retenciones exclusivamente sobre los rendimientos sujetos a tributación y no exentos. En la declaración de la renta se deberán incluir todos los rendimientos y se aplicará el mecanismo para evitar la doble imposición que proceda previsto en cada Convenio que sea de aplicación.
 Estados Unidos	Si	Si	Bajo ciertos requisitos se puede aplicar la exención recogida en la sección 911 por trabajos realizados en el extranjero. Adicionalmente, se podrían tener en cuenta los impuestos en el extranjero a través del modelo W-4, indicando las "excepciones" que correspondieran.
 México	Si	Si	La entidad tendrá obligación de ingresar retenciones únicamente por los pagos realizados (o soportados). No obstante, el empleado estará obligado a presentar pagos provisionales de forma mensual por los rendimientos percibidos en el extranjero. Si bien no está específicamente regulado, en la práctica se admite deducir los impuestos en el extranjero directamente a través de los mencionados pagos provisionales.
 Reino Unido	Si	Si	La entidad deberá solicitar a las autoridades fiscales la intención de implementar la figura del Appendix 5. Una vez las autoridades han dado el visto bueno, se podrá deducir vía nómina los impuestos pagados en el extranjero a aquellos empleados que se encuentren incluidos en el Appendix 5.
 Turquía	Si	No	La entidad tendrá obligación de ingresar retenciones únicamente por los pagos realizados (o soportados). En la declaración se deberán incluir los pagos realizados en el país de no residencia, incluyendo asimismo en la declaración el correspondiente crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero.
 Polonia	Si	No	La entidad local podrá dejar exento de tributación los rendimientos recibidos por el trabajo realizado en el extranjero en la medida que dichos rendimientos queden sujetos a tributación en el extranjero. En la declaración se deberán incluir los pagos realizados en el país de no residencia, incluyendo asimismo en la declaración el correspondiente crédito fiscal/exención con progresividad por impuestos pagados en el extranjero.
 Australia	Si	No	La entidad puede solicitar a las autoridades fiscales reducir las retenciones a efectuar si se cumplen ciertos requisitos que deben ser aprobados por parte de las autoridades.
 Sudáfrica	Si	Si	La entidad puede dejar exento de tributación los rendimientos percibidos por trabajo en el extranjero si se cumplen dos requisitos: (1) 183 días fuera del país en cualquier periodo de 12 meses y (2) 61 días de periodo continuado fuera del país. Adicionalmente, cada 6 meses se realiza una reconciliación para revisar si se cumplen los requisitos de la exención. En caso negativo, se puede aplicar crédito fiscal vía nómina considerando los impuestos extranjeros.

(*) Cuando la retribución pagada por la no residente no se corresponda con trabajos realizados para la entidad residente o en dicho país.

Jurisdicción	Posibilidad de ingresar retenciones únicamente por los pagos realizados (o soportados) vía nómina*	Posibilidad de tener en consideración impuestos extranjeros vía retenciones/pagos a cuenta	Visión práctica y finalidad del mecanismo
 Suecia	Si	No	La entidad local podrá realizar una solicitud a las autoridades fiscales españolas, para dejar exento de tributación, vía nómina, aquella parte relativa a trabajo realizado en el extranjero.
 Holanda	Si	No	La entidad local podrá considerar la exención con progresividad en sede de retenciones.
 Francia	Si	Si	El sistema francés contempla la posibilidad de aplicar el mecanismo procedente según el CDI para evitar la doble imposición en retenciones, bien sea la exención con progresividad o el crédito fiscal. Asimismo, bajo determinadas circunstancias, se podría considerar una exención en base por las remuneraciones abonadas desde el extranjero.
 Suiza	Si	No	La entidad local podrá dejar exento de tributación vía nómina los rendimientos percibidos por trabajo desarrollado en el extranjero bajo determinadas condiciones.
 Dinamarca	Si	No	La entidad local puede no practicar retenciones sobre las remuneraciones abonadas por la entidad no residente, siempre que el trabajo remunerado por la entidad no residente no sea en beneficio de la entidad local y existan contratos diferenciados con cada entidad.
 Portugal	Si	No	La entidad local podrá dejar exento de tributación los rendimientos recibidos por el trabajo realizado en el extranjero en la medida que dichos rendimientos queden sujetos a tributación en el extranjero. En la declaración se deberán incluir los pagos realizados en el país de no residencia, incluyendo asimismo en la declaración el correspondiente crédito fiscal/exención con progresividad por impuestos pagados en el extranjero.
 Luxemburgo	Si	No	La entidad local puede no practicar retenciones sobre las remuneraciones abonadas por la entidad no residente, siempre que éstas sean atribuibles al trabajo desarrollado en el extranjero.

El contenido de este documento es de carácter general y no constituye, en ningún caso, la prestación de un servicio de asesoramiento. La presente información resulta insuficiente para la toma de decisiones profesionales o empresariales. En el caso de requerir un asesoramiento específico, habrá que atender a cada caso en concreto y revisar la normativa local vigente en su caso.

(*) Cuando la retribución pagada por la no residente no se corresponda con trabajos realizados para la entidad local.

5.3. INCLUSIÓN DE OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN EN EL MODELO 190 DE LOS PAGOS SATISFECHOS POR ENTIDADES VINCULADAS NO RESIDENTES DE LOS QUE LA ENTIDAD PAGADORA TENGA CONOCIMIENTO

Recuperando uno de los posibles objetivos de los preceptos analizados, el cual consiste en evitar la elusión de retenciones y pago del impuesto a través de mecanismos de deslocalización del pago, esta intencionalidad podría coartarse con la mera inclusión de una obligación de información de los rendimientos del trabajo satisfechos por una entidad no residente vinculada a la entidad empleadora del contribuyente cuando ésta tenga conocimiento de su existencia por los servicios prestados por el trabajador a otras compañías del Grupo, sin que la comunicación a la Administración Tributaria de la existencia de estos pagos conlleve la sujeción de los mismos a retención.

Esta tercera alternativa vendría a dar respuesta a dos cuestiones:

- 1) Capacidad de verificación e inspección a la Administración sobre los rendimientos informados para evitar supuesto de elusión del pago de impuestos a través de mecanismos de deslocalización del pago de rentas que deban estar sujetas en España.
- 2) Evitar los supuestos de doble imposición en sede de retenciones comentados a lo largo de esta ponencia y el perjuicio para el contribuyente en su rendimiento neto a percibir, el cual como hemos visto conllevaría un lapso temporal de tiempo dilatado contrario a la finalidad del mecanismo de retenciones de nuestra normativa de acercar la cuota diferencial lo máximo posible a cero.

6. CONCLUSIONES

La actual redacción de la norma, referida a la obligación de practicar retenciones contenida en los artículos 99.2 de la LIRPF y 76.2.a) del RIRPF puede dar lugar a interpretaciones dispares en el caso de una situación cada vez más común, en la que un empleado, contribuyente del IRPF en España, presta servicios en diversos países en el seno de un grupo internacional de empresas, cuando entidades diferentes, una residente y otra no residente en España, satisfacen parte de sus retribuciones.

Una interpretación restrictiva de la norma, atendiendo a la mera literalidad de los artículos, puede conllevar situaciones en las que el empleado puede verse gravemente perjudicado, al resultar el salario neto percibido de la entidad no residente en España cercano a cero, o al menos significativamente reducido en comparación con el salario que hubiera percibido de prestar servicios exclusivamente en España; y esto debido a una situación de doble imposición que tanto nuestra normativa local como los convenios internacionales tratan de evitar. Esta interpretación, como se ha venido desarrollando en este capítulo, puede dar lugar a la vulneración de principios fundamentales en los que se basa nuestro sistema tributario que por definición debería ser justo, igual, progresivo y, en cualquier caso, no confiscatorio.

A modo de resumen, exponemos a continuación algunas de las reflexiones esgrimidas en este estudio:

1. El fundamento de partida del sistema de retenciones definido en su origen en 1978, no es otro que la máxima aproximación del importe de las retenciones al impuesto final. Esta finalidad pretende evitar problemas de liquidez al contribuyente y excesivas devoluciones por parte de la Administración. La interpretación de la norma tendente a extender la obligación de retención sobre la totalidad de la retribución satisfecha por la entidad no residente, aunque ésta no se corresponda con servicios prestados a la entidad residente, estando esta retribución sujeta a retención en el país de residencia de la entidad pagadora, conllevaría un grave problema de *cash-flow* para el contribuyente y un desembolso extraordinario por parte de la Administración como resultado de la devolución de impuestos resultante de su Modelo 100 tras la aplicación de la correspondiente deducción por doble imposición internacional. Esta realidad se vería enfrentada con los pilares básicos del sistema de pagos a cuenta.
2. El sistema tributario se caracteriza por su progresividad limitada a la prohibición de un carácter confiscatorio, entendido por tal la privación de rentas y patrimonio al contribuyente. Este principio podría verse igualmente vulnerado en el contexto que el contribuyente con residencia fiscal en España se viera obligado a soportar retenciones en dos jurisdicciones provocando una reducción significativa en el importe líquido que percibiría.

3. Aunque en jurisdicciones distintas, el contribuyente podría soportar una doble imposición o duplicidad del pago en sede de retenciones, lo cual incurre en un manifiesto abuso de derecho quebrantando el principio universal de buena fe que ha de regir las relaciones jurídicas y vulnerando uno de los pilares básicos del ordenamiento jurídico: la objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales. Obviar el contexto social y económico actual en el que se encuentran contribuyentes sometidos a retención sobre rendimientos del trabajo en varias jurisdicciones sería negar una objetiva realidad acrecentada con el paso de los años. Esto sin perder de vista que la propia Administración puede tener conocimiento de la carga impositiva en el extranjero a soportar por un contribuyente residente en España como consecuencia de los acuerdos de intercambio de información suscritos.
4. La jurisprudencia sobre la naturaleza de retenciones en supuestos como el que aquí acontece no es unánime ni uniforme, tal como se ilustra con las STS de 2011 de SONY rebatiendo la interpretación de la AN en su sentencia de 2009. Se evidencia con esto que la norma no es clara y no contempla situaciones como la presente.

Finalmente, del estudio comparativo en el marco de los países de nuestro entorno, se desprende que otras jurisdicciones si contemplan mecanismos tendentes a evitar situaciones en las que el contribuyente puede verse afectado por una falta de liquidez. Estos mecanismos pasan por no extender la obligación retenedora a pagos realizados por entidades no residentes, cuando los mismos retribuyen servicios prestados fuera del país a entidades no residentes en el mismo, o dando la posibilidad de aplicar métodos para evitar la doble imposición en sede de retenciones.

Es por ello, que como aspectos mejorables a aplicar en nuestro ordenamiento, cabría sugerir (i) el cambio en la redacción de la norma a efectos de introducir una limitación de la obligación retenedora para la entidad española cuando los servicios que retribuye la entidad vinculada no residente no sean prestados a la entidad española y éstos sean prestados fuera de España, (ii) incorporar en nuestra normativa mecanismos para evitar la doble imposición vía retenciones, bien mediante la aplicación de una deducción por la retención sufrida en origen o mecanismos similares a la aplicación de la exención con progresividad respecto de los rendimientos satisfechos por

la entidad no residente o (iii) incluir una obligación de información en el Modelo 190 de los pagos satisfechos por entidades vinculadas no residentes de los que la entidad pagadora tenga conocimiento, sin que estos pagos estuvieran sujetos a retención en España.

**CONCLUSIONES GENERALES:
50 PROPUESTAS DE MEJORA**
Javier Ragué Santos de Lamadrid
(CUATRECASAS)

Una economía de mercado solo puede desarrollarse si está respaldada por un sólido sistema normativo. El derecho tributario debe conjugar un equilibrio entre la estabilidad jurídica y el dinamismo necesario para responder a los nuevos escenarios económicos, empresariales, tecnológicos y sociales, a los que el trabajo es especialmente sensible. El objeto de este proyecto se centra en la evaluación del tratamiento que la Ley del IRPF dispensa a las rentas del trabajo que los contribuyentes obtienen en un entorno sometido a constantes modificaciones.

La primera parte de este trabajo aborda la cuestión desde una triple perspectiva:

- Futuro del mercado de trabajo.
- El tratamiento general de las rentas del trabajo en el sistema tributario español.
- Su significación recaudatoria en el conjunto del sistema.

A cada una de estas visiones se destina un capítulo del libro que presentamos y cuya redacción se ha encomendado a colaboradores –externos a la Fundación y sus patronos–, todos ellos del ámbito académico.

La segunda parte del trabajo entra al detalle de diferentes aspectos asociados a las rentas del trabajo y se estructura en torno a siete capítulos en los que se aborda de manera individualizada las siguientes cuestiones:

- Indemnizaciones
- Rentas por trabajos en el extranjero
- Tratamiento de las rentas de los administradores
- Rentas en especie y rentas irregulares

- Régimen de los impatriados
- Tratamiento de la previsión social
- Retenciones en el caso de pluralidad de remuneraciones en un grupo multinacional

En cada uno de los capítulos se revisa en el caso de pluralidad de remuneraciones en un grupo multinacional la regulación desde una perspectiva crítica, tomando en consideración la evolución que ha experimentado el mercado desde la entrada en vigor de la vigente Ley del IRPF y con el objetivo último de mejorar la normativa mediante la presentación de propuestas de mejora a la redacción actual.

CONSIDERACIONES GENERALES. PRIMERA PARTE

Futuro del mercado de trabajo.

Ese primer capítulo pretende considerar las perspectivas de evolución de mercado de trabajo, y el mismo recalca que la automatización, la robotización, el *big data*, la inteligencia artificial o el internet de las cosas permitirán simplificar muchos procesos, propiciando un incremento sin precedentes de la productividad. La experiencia reciente del confinamiento por causa del COVID 19 y el recurso intenso al teletrabajo, puede ser un impulso adicional que acelere esta tendencia.

Perspectiva que alimenta el temor de que estos avances supongan una destrucción de puestos de trabajo y aunque la sustitución de mano de obra que trae consigo la digitalización puede llegar a compensarse por otras vías requerirá, en todo caso, un período de transición y de adaptación, durante el que los trabajadores desempleados precisarán apoyo para la adquisición de nuevas competencias.

Se perfila, así, al menos a medio plazo, un panorama de empleo escaso, precario y polarizado: con puestos técnicos especializados para trabajadores altamente cualificados, y tareas manuales no rutinarias asumidas por trabajadores con baja cualificación por otro.

Ello supone un desafío, en primer término, para los sistemas de protección social, que habrán de estar en condiciones de hacer frente a estas necesidades crecientes, garantizando un umbral mínimo de protección para

todos los ciudadanos. Lo que suscita diversas propuestas, de subsidios, ya sea subsidios universales de renta mínima, o subsidios ligados al trabajo informal, en particular el trabajo doméstico, el de voluntariado con impacto social, o el de cuidado de los dependientes; línea en la que cabe incluir la declaración de la OIT, en su 19ª Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo, al definir como modalidad laboral el trabajo no remunerado para el cuidado de personas.

Parece asumido que habrá un incremento del gasto público para protección de los desempleados y subsidio de los colaboradores en actividades sociales, en tanto que la recaudación fiscal sobre rentas del trabajo puede verse afectada negativamente, por el desempleo, claro está, pero también por nuevas fórmulas de trabajo atípico cuyo gravamen tributario plantea nuevos retos.

Apuntando como para subsanar esa tendencia a la baja de la recaudación sobre la renta surgida del trabajo, se sugiere por algunos la solución del eventual incremento de las cotizaciones sociales, eliminando los toques máximos de las bases de cotización. Si bien concluye el estudio estimando que ello supondría un efecto acumulado de carga fiscal de difícil asunción, unida a la ya de por sí elevada progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estimando que la solución a esas cuestiones debería enmarcarse en su caso en una reforma global del sistema tributario.

En cuanto a los cambios previsibles en la configuración del trabajo, apunta el estudio la creciente significación de los trabajos temporales, el trabajo en domicilio, la incidencia de la incorporación de la mujer al trabajo, y todas las soluciones de flexibilidad laboral; con situaciones que ofrecen nuevos modelos de producción que cuestionan las categorías sobre las que se asienta el Derecho del Trabajo y abocan a la búsqueda de otras alternativas en el trabajo por cuenta propia, la aparición de los microautónomos, los falsos autónomos, figuras éstas en suma con difícil encaje en la relación laboral clásica.

En suma un notable aumento del trabajo, que demanda una mayor disponibilidad y adaptación a las circunstancias de la empresa por parte del trabajador. Es interesante a ese respecto la mención a como en la “Agenda del cambio” del Gobierno –febrero de 2019– se apoyaba la implantación gradual de un sistema de cuentas individuales de capitalización para la movilidad a través de un fondo, que permitiría hacer efectivas las cantidades acumuladas a favor de cada trabajador, en supuestos de despido improce-

dente, movilidad geográfica o jubilación, liberando al empresario aunque fuese parcialmente de la carga de las indemnizaciones e incentivando la movilidad de los trabajadores.

Sobre esas perspectivas, ya en cierto modo realidad actual, el análisis especula sobre posibles soluciones a adoptar en el terreno específicamente tributario; dedicando especial esfuerzo a la revisión del encuadramiento normativo de las rentas procedentes del trabajo personal, abogando por una revisión en profundidad del régimen vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en opinión de los autores de esa ponencia debería permitir un tratamiento igual para las distintas fuentes de renta que parten esencialmente del factor trabajo, incorporando a ese ámbito una parte de lo que en la actualidad se estiman rendimientos de actividad económica, en aquellos supuestos en que la ordenación de medios conlleva un protagonismo limitado del factor capital.

Revisando a tal efecto las teorías tradicionales de justificación del distinto tratamiento fiscal atribuido a las rentas del trabajo y las rentas del capital; y considerando la incidencia de esos componentes de rentas en las distintas figuras del trabajo autónomo.

Sugiriendo además una revisión de la configuración del Impuesto sobre Sociedades y del propio IRPF, eliminando lo que consideran incentivos para que las pequeñas empresas adopten formas legales exclusivamente por razones fiscales; así como para que los propietarios gerentes de pequeñas sociedades sustituyan la percepción de sueldos o salarios por remuneraciones en forma de beneficios distribuidos.

En suma, al margen de las soluciones concretas propuestas y del mayor o menor respaldo que quepa esperar para las mismas, es clara la conveniencia a tenor de este estudio de revisar las categorías tradicionales de calificación de las rentas, para prevenir el impacto que en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la recaudación del mismo, con tanto peso relativo en el conjunto del sistema tributario, ha de tener la evolución del mercado del trabajo y las nuevas formas de concreción del mismo. Toda una invitación al legislador fiscal para adecuar la regulación del impuesto a las nuevas realidades, evitando los desajustes en la que constituye una de sus principales fuentes de recaudación.

El tratamiento de las rentas del trabajo en el IRPF

El trabajo efectuado a este respecto, enmarca las consideraciones sobre el tratamiento de las rentas del trabajo en la visión general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y más aún, en la del conjunto del sistema tributario, sobre cuya eventual reforma apunta una amplia relación de cuestiones y propuestas.

De esa visión amplia, en la concreta consideración sobre las rentas del trabajo resulta oportuno reseñar ahora algunas consideraciones.

El estudio significa la baja presión fiscal global del modelo tributario español, en su conjunto al tiempo que manifiesta que “Partimos del hecho que los impuestos sobre las rentas ganadas proporcionan más ingresos que cualquier otra forma de imposición en la mayoría de los países de la OCDE. Así lo ha indicado el Informe Mirrlees, añadiendo además que junto con el sistema de previsión social y el de créditos fiscales, soporta el mayor peso de la redistribución de los recursos desde los hogares más ricos a los más pobres”

A la vez que realza la importancia del gravamen sobre las rentas menciona en particular la muy notable presión fiscal que soportan las rentas del trabajo, de la que una parte importante corresponde al peso de las cotizaciones sociales. De la conveniencia de cuya reducción, según la propuesta del informe Lagares, toma buena nota; insistiendo en el alto peso relativo de las cotizaciones sociales en España con relación a la media de los países de la OCDE.

Esto implica que, a su juicio, las rentas del trabajo sufren una carga de gravamen excesiva para los trabajadores, y que alinear el IRPF con las tendencias internacionales debería implicar, cuando la situación presupuestaria lo permitiese, reducir su carga fiscal, lo que se debería conseguir mediante una combinación tarifa/incentivos que permita además su simplificación.

Ese peso relativo aumentaría por lo demás, cuando con el incremento del desempleo se reduce el número de declarantes de esa magnitud de renta; por lo que la pretensión de mantenimiento de los niveles absolutos de recaudación supondría una carga excesiva.

Insistiendo en la existencia de una alta presión fiscal de los asalariados, especialmente en los niveles de rentas medias, sugiriendo la reducción de la progresividad en el tramo de rentas medias altas.

Es significativo en esa línea argumental que, tras el repaso a algunos datos de Derecho Comparado, se efectúe la precisión de que los tipos marginales máximos de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España son similares a los de Alemania, Francia o Reino Unido, pero que en el caso español la aplicación del marginal máximo se produce para un nivel sensiblemente inferior de rentas. En España se gravan a marginal máximo rentas medias, de cuantía bastante más reducida que las que son gravadas al marginal máximo en Alemania, Francia o Reino Unido.

Por otro lado, se argumenta a favor de perseguir activamente el aumento de la tributación efectiva de las rentas procedentes de actividades económicas, eliminando por ejemplo los incentivos que supone el sistema de módulos y ampliando los mecanismo de control de las rentas de esta procedencia.

El análisis estadístico

El mismo se afronta desde una doble consideración.

En primer lugar se efectúa una comparativa internacional –usando la base de datos “*Taxing Wages*” de la OCDE y los datos sobre imposición publicados por Eurostat– que pretende aportar evidencia cuantitativa neutral respecto a la posición relativa de España dentro del ámbito comparado de los países de la Unión Europea, buscando respuesta a la pregunta de si la presión fiscal actual (y reciente) en el caso español es baja, adecuada o excesiva; comparando los valores relativos a los años 2007 (pre-crisis) y 2017 (post-crisis) con los otros países de nuestro contexto institucional más próximo; la Unión Europea (28) y la Zona euro (19).

De modo general España en términos generales se sitúa en la zona media baja, con una media de 6 puntos por debajo de los valores agregados de la UE; si bien se aprecia que la variación a la baja producto de la crisis es más moderada que en otros países europeos que han estado sometidos a problemas de sostenibilidad de sus finanzas públicas como Irlanda y Grecia (con variaciones superiores a 7 pp, en valores absolutos) y en línea con otros países cercanos como Francia (+3.8) y Portugal (+2.6). Otro hecho destacable es que la dispersión entre los valores registrados por cada país no se ha reducido durante este periodo (5-6 pp.), lo que hace puede indicar “bien la no existencia de un nivel óptimo -de presión fiscal global- que se deba

perseguir con carácter general bien las distintas características idiosincráticas y/o preferencias de cada uno de los países”.

En cuanto al análisis del diseño impositivo de cada país en cuanto a lo que sería su cesta de impuestos, los valores de España de forma sistemática se sitúan por debajo de la media europea, excepto para los impuestos sobre la Propiedad donde nos situamos en valores próximos a la media. Y en particular, respecto a los impuestos sobre el trabajo se aprecia la estabilidad del caso español frente a otros países.

De otro lado, entrando en un análisis más en profundidad de la liquidación del impuesto sobre la Renta y su incidencia sobre los contribuyentes, se constata que los tipos impositivos nominales de España se sitúan por encima de la media de la UE, -los efectivos se sitúan por debajo- y se apunta que dicha situación puede introducir distorsiones importantes en la toma de decisiones de los agentes, que desincentivan su propensión a aumentar sus ingresos brutos salariales.

Además, si los datos en términos absolutos se sustituyen por datos normalizados, que establecen un valoración a partir del salario promedio del perfil de los declarantes, se observa como en el caso de España, el esfuerzo exigido al contribuyente es mayor (en términos relativos) porque se exigen tipos marginales más elevados a rentas menores.

Así, mientras que el promedio de la UE-28 indica que el tipo máximo (39%) opera a partir de 4,1 veces el salario promedio, en el caso de España esta cifra cae hasta 2,8 veces el salario promedio mientras el tipo sube hasta el 45% (si no tenemos en cuenta los tipos específicos superiores aplicados en algunas Comunidades Autónomas). Todo esto combinado, hace que España se sitúe, de acuerdo al índice compuesto que aquí presentamos, entre los diez primeros países de la Unión Europea.

En conclusión, “en España los tipos máximos de IRPF son más elevados que la media europea y, además, están vinculados a un límite inferior de aplicación más bajo que el presenta otros países europeos (en términos comparados)”

La segunda parte del estudio busca la valoración de las rentas del trabajo dentro del sistema tributario español, con base en microdatos publicados por el Instituto de Estudios Fiscales.

A destacar de este análisis que las Rentas del Trabajo ocupan un lugar predominante dentro de las rentas declaradas por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (con una significación del 80%, aproximadamente)

Muy interesante es la consideración de los tipos medios de gravamen, que informan acerca del impacto promedio que tiene el sistema tributario sobre los rendimientos generados por cada uno de los contribuyentes. Concluyendo el estudio con la consideración de que el diseño impositivo del impuesto español consigue adaptar el esfuerzo solicitado a la capacidad de pago de los contribuyentes, lo que habla positivamente de su nivel de progresividad y redistribución; siendo muy interesante la variación que en las distintas decilas de declarantes, por el nivel de renta, se produce en esa magnitud –tipo medio– que confirma la misma perspectiva surgida de la comparativa internacional, un importante esfuerzo para renta medias y altas.

Es revelador, por último, el análisis diferenciado por Comunidades Autónomas, entre las que se aprecia notable disparidad en los grados de dispersión en el gravamen de las rentas, con niveles significativamente diferenciados de gravamen de la renta en los niveles medios de declarantes, lo que a juicio de los autores del análisis sistemático posiblemente se haya alimentado del uso de las competencias normativas efectuado por los gobiernos regionales.

Pues a su juicio, “observamos discrepancias entre los indicadores analizados aquí, cuya explicación no se podría justificar de forma completa por la diferencia de composición y nivel de renta de la población de cada una de ellas- CCAA-”

CUESTIONES DE ESPECIAL INTERÉS. 50 PROPUESTAS DE MEJORA. SEGUNDA PARTE

La segunda parte de este trabajo se centra en una valoración detenida de los aspectos más relevantes de la regulación de las rentas del trabajo.

Cada capítulo contiene un análisis pormenorizado de los diferentes elementos que componen las rentas del trabajo, cuyas líneas argumentales no creemos oportuno reproducir en estas conclusiones.

No obstante lo anterior, sí queremos resaltar que de las conclusiones alcanzadas en los capítulos precedentes se desprende que la tributación de las

rentas del trabajo no está plenamente alineada con la estructura económica y social de nuestro país y presenta deficiencias técnicas que deberían ser corregidas. Son varios los factores que confluyen y que alimentan la conveniencia de adoptar ciertas iniciativas.

Un primer factor fundamental es el principio de seguridad jurídica. Si bien es cierto que la actual Ley del IRPF ha incorporado normas objetivas de calificación y naturaleza de la renta siguen existiendo escenarios en los que resulta difícil escapar a una interpretación conflictiva.

No menos relevante es el principio de equidad que debería asegurar que a situaciones similares no debería responderse con tributaciones dispares. Por ejemplo, si los rendimientos derivan inequívocamente del trabajo personal lo lógico es que estos tengan el mismo tratamiento con independencia de la naturaleza del vínculo que une al contribuyente con el pagador.

Otro factor esencial es el entorno económico cada vez más ligado a la generación, captación y retención del talento. La internacionalización de la economía española, la transformación de los modelos productivos y su digitalización y la movilidad de los trabajadores influyen decisivamente en las elecciones de los contribuyentes.

La fiscalidad del territorio de recepción se ha convertido en un factor determinante a la hora de escoger jurisdicción y España tiene margen de maniobra para adoptar medidas que le permitan competir con las legislaciones de países de nuestro entorno.

Un último factor que debería llevar a una profunda reflexión es el del envejecimiento de la población. El aumento del desempleo, la incorporación cada vez más tardía al mercado laboral, la reducción del crecimiento económico y el incremento de los niveles de deuda nacionales están provocando dificultades que comprometen el cumplimiento de las promesas de pensiones públicas. La confluencia de estos factores conlleva un aumento en la preocupación por el sistema público de pensiones y suponen un incentivo a la búsqueda de alternativas destinadas a proporcionar unos ingresos complementarios a las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos.

A continuación se resumen las propuestas de mejora que tratan de responder a los factores anteriormente descritos y cuyo desarrollo se contiene en los capítulos en los que se ha dividido este proyecto:

Indemnización por despido

Exención establecida en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF para la indemnización por despido o cese del trabajador:

1. Volver al límite de la cuantía establecida con carácter obligatorio en la normativa laboral.
2. Suprimir la necesidad de acudir el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación Arbitraje y Conciliación para poder aplicar la exención a la indemnización abonada en caso de despido disciplinario en aquellos supuestos en los que la empresa reconoce la improcedencia del despido o, en su defecto, otorgarle carácter probatorio a la celebración de dicho acto.
3. Equiparar la tributación de las indemnizaciones por despido o cese en el supuesto de relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, con la establecida en el supuesto de relación laboral común, tal y como se desprende de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019.

Reducción del 30% por rendimiento irregular establecida en el artículo 18 de la Ley del IRPF para las indemnizaciones por cese de la relación laboral o mercantil de los administradores:

4. Aclarar la aplicación de la norma específica de fraccionamiento prevista en caso de indemnizaciones satisfechas por la extinción de la relación laboral al supuesto de resolución por mutuo acuerdo entre las partes o, en su defecto, eliminar este supuesto del listado de rendimientos notoriamente irregulares que recoge el Reglamento del IRPF.
5. Eliminar el límite específico en caso de indemnizaciones que excedan de 700.000 euros .

Rentas por trabajos en el extranjero

6. Aplicar el régimen de expatriados a los administradores que se desplazan a las sociedades situadas en el extranjero.
7. Inclusión de las funciones comerciales y de prospección de mercado desarrolladas en el extranjero dentro de las susceptibles de poderse

acoger a la exención. Extensión del régimen a nuevas formas colaborativas como becas o colaboraciones profesionales por proyecto.

8. Introducción de aclaraciones técnicas respecto del cómputo de los días de llegada y salida del destino.

Administradores

Exención establecida en el artículo 7 p) de la Ley del IRPF:

9. Modificar el artículo 7p) para aclarar que la referencia a trabajos efectivamente realizados en el extranjero lo puede ser no solo en virtud de una relación laboral, sino también de una relación mercantil.

Retribuciones en especie:

10. Modificar los artículos 42.2 y 42.3 LIRPF (relativos a las retribuciones en especie) para sustituir la referencia a “personal empleado” por una referencia al concepto, más general, de “contribuyente” o, según el caso, a “trabajadores con una relación laboral o mercantil”. En este mismo sentido proponemos modificar el artículo 9 RIRPF, relativo a las dietas exoneradas de gravamen.

Rentas irregulares

11. Modificar el artículo 18.2 LIRPF en el sentido de que cuando se haga referencia a los “rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial”, se añada la expresión “o mercantil”, de forma que los rendimientos derivados de la extinción de una relación mercantil (i) se entiendan generados sin ningún género de dudas durante el período de servicio a la empresa, (ii) no estén afectados por la regla de los cinco períodos impositivos anteriores, y (iii) se puedan percibir de forma fraccionada sin perder el derecho a la reducción.

Régimen de impatriados

12. Modificar el artículo 93 LIRPF para añadir, en lo que se refiere a la exigencia de que el traslado se realice como consecuencia de un contrato de trabajo, que esta condición se entenderá cumplida cuando, por la simultaneidad de la relación laboral con la perte-

nencia al órgano de administración, se pueda entender que la relación que une al trabajador con la empresa es mercantil; puntuando además que la pertenencia al órgano de administración antes del desplazamiento a territorio español no impedirá la aplicación del régimen.

Retenciones

13. Modificar el artículo 101.2 LIRPF (que establece los tipos fijos de retención) para añadir que estos tipos fijos de retención serán aplicables únicamente en los casos en que se realicen exclusivamente funciones representativas y/o deliberativas; de forma que cuando se simultaneen estas funciones con funciones ejecutivas y estas sean remuneradas, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta a aplicar sobre la totalidad de la retribución será el que corresponda a los rendimientos del trabajo en general (tablas). Además, así se podrán aplicar las reducciones por rentas irregulares y deducir otros gastos en la determinación de la base de retención.

Rentas en especie y retribuciones plurianuales

Rentas en especie

14. Establecer un límite anual para las fórmulas de prestación indirecta del servicio de comedor de empresa (tickets restaurante), habida cuenta de las dificultades de control del límite diario. El límite anual podría fijarse por referencia a una cantidad por día de trabajo, pero sin exigir un consumo diario, que en la práctica es difícil de controlar.
15. Actualizar los límites exentos previstos para el seguro de salud.
16. Flexibilizar el requisito de oferta “en iguales condiciones a todos los empleados” para la aplicación de la exención en la entrega de acciones, por ejemplo, permitiendo la exclusión de trabajadores con contrato temporal, pues en estos casos no tiene sentido favorecer su participación en el capital, o aclarando que el requisito no se incumple cuando la entrega, aunque diferente en términos absolutos, resulta proporcional al salario o a los años de servicio o a la duración de la jornada de cada trabajador.

17. Aclarar la fórmula de determinación del uso privado en la cesión del uso de vehículos, tomando una regla presuntiva (v. gr., la del 50% que existe en el IVA).
18. Aclarar que las entregas de retribuciones en especie a los trabajadores no quedan sujetas al IVA cuando el empleado no tiene que renunciar a una parte de su salario en metálico para beneficiarse efectivamente de la entrega.
19. Incluir normas de valoración objetiva de instrumentos financieros que son frecuentemente entregados a los empleados en el marco de planes retributivos. En el caso de acciones cotizadas, puede ser necesario aclarar cuál es el valor de cotización que ha de tomarse en cuenta (cotización media, media ponderada, al cierre, a la apertura) como valor de mercado. Más necesario, sin embargo, parece establecer normas especiales cuando se trata de acciones o participaciones sociales en sociedades no cotizadas,. Una posible solución a estos casos puede estar en la aplicación de la misma regla de valoración prevista en el artículo 37.1.b) de la LIRPF para la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados regulados. Igualmente puede ser útil fijar unos criterios de valoración de opciones de compra sobre acciones transmisibles.
20. Permitir la calificación como renta notoriamente irregular de la compensación dineraria percibida por la cancelación por razones sobrevenidas de planes de incentivos una vez transcurrido dos años desde su establecimiento, que es un supuesto en el que la doctrina administrativa viene negando la aplicación de la reducción cuando esa compensación no se había previsto expresamente en las normas reguladoras del plan
21. Incluir expresamente dentro de la exención aplicable a los bienes utilizados en la prestación de servicios sociales y culturales al personal, los servicios de recolocación o "*outplacement*" mediante los cuales la empresa favorece la reinserción en el mercado laboral de quienes abandonan una organización, que en algunos casos se han considerado plenamente sujetos al impuesto (v. gr., consulta vinculante 2010.10.03.01, de 16 de diciembre, del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi) y no amparados por la exención por despido.

22. A los efectos de favorecer la inclusión de distintas discapacidades en el entorno laboral, considerar la adopción, como en el Reino Unido, de medidas que excluyen de la consideración de renta en especie los dispositivos especiales que se entregan a personas con discapacidad para integrarlos laboralmente, aun cuando sean también objeto de un uso privado significativo. También se excluyen de la consideración de renta en especie las ayudas para el desplazamiento de estos trabajadores a su puesto de trabajo. Son medidas de integración que puede tener sentido importar.
23. Con la finalidad de facilitar la conciliación entre la vida personal y familiar, debería considerarse reintroducir de nuevo la previsión normativa de que no tendrá la consideración de renta en especie la entrega a trabajadores de equipos informáticos, vigente hasta el ejercicio 2014, pues la flexibilidad en la forma de trabajo es a menudo una de las medidas que más eficaz resulta para favorecer la conciliación, sobre todo en empresas de prestación de servicios profesionales y consultoría, y en puestos directivos de responsabilidad.
24. Flexibilizar los requisitos para la aplicación de la exención actual a los servicios de transporte cuando los vehículos utilizados sean ecológicos y el número de trabajadores que los utilizan igual o superior a cinco. Sobre todo cuando hay restricciones en la entrada o movimiento en el interior de la ciudad en la que se encuentra el centro de trabajo y pocas alternativas para acudir a este.

El tratamiento de los gastos de formación, que hoy día parece tener un propósito puramente técnico, puede ser reformulado para convertirse en un instrumento de política fiscal. Algunas propuestas en este sentido serían las siguientes:

25. Eliminar el requisito de financiación íntegra por el empresario, que es claro en la doctrina administrativa, pero no tan evidente en la redacción de la norma y que, en cualquier caso, introduce una limitación que tiene difícil justificación desde el punto de vista de política fiscal.
26. Incluir en el supuesto la formación en áreas en las que el mercado de trabajo español presenta carencias notables (idiomas o uso de

las nuevas tecnologías), sin necesidad de acreditar la relación con la actualización, capacitación o reciclaje específico del trabajador.

Retribuciones plurianuales

27. Reducir el período en el que la previa aplicación de la reducción impide su aplicación posterior, para alinearlo con la duración ordinaria de los planes estratégicos de las empresas (tres o cuatro años) y permitir que el trabajador pueda modificar la aplicación anterior (mediante la presentación de una autoliquidación complementaria con intereses de demora pero sin recargos) cuando la aplicación de la reducción posterior resulta más ventajosa.
28. Regular expresamente el tratamiento fiscal de las cláusulas *malus* y *clawback*, de modo que el devengo de la renta en las primeras quede diferido al término del período de indisponibilidad y se aclare, para las segundas, que la concurrencia de la causa de restitución habilita al obligado tributario a instar la rectificación de su autoliquidación para recuperar el impuesto en su día pagado sobre la retribución restituida, desde el momento en que tiene constancia del carácter indebido del impuesto en su día pagado.
29. Valorar la supresión del límite en la base imponible de 300.000 euros, para permitir que la reducción sirva como objetivo de atracción del talento en un entorno internacional muy competitivo. Por ejemplo, el régimen de reducción del 30% neerlandés no tiene límite para su aplicación.
30. Permitir la aplicación de la reducción a casos donde el período de generación se cumple después de entregar la renta
31. Abordar la tributación de los *carried interest*, asimilando su calificación a la de rendimientos de capital mobiliario bajo cumplimiento de determinados requisitos.

Régimen de impatriados

32. Los contribuyentes que optan por aplicar el régimen fiscal del art. 93 LIRPF tienen dificultades para obtener un certificado de residencia fiscal a los efectos del Convenio suscrito entre España y el país extranjero origen de ciertas rentas, lo que, en cierta medida,

viene a limitar su capacidad para corregir la doble imposición internacional. En este sentido, sería deseable que el certificado de residencia fiscal se emita a los efectos del Convenio (y no sujeto a condición de reciprocidad), tal y como sucede por ejemplo en otros países de nuestro entorno que presentan regímenes que pueden conceptuarse como similares como puede ser el caso de Italia o Portugal.

33. De la comparación del régimen español con el resto de regímenes similares de países de nuestro entorno se desprende que una mejora importante consistiría en rebajar la exigencia de no haber sido residente fiscal en España en los 10 años anteriores al desplazamiento. A estos efectos proponemos que el nuevo umbral se fije en 5 años.
34. Respecto del plazo para poder ejercitar la opción por el régimen se propone una regulación más flexible de modo que:
 - Se amplíe el plazo actual de 6 meses, para ejercitar la opción a toda la potencial duración del régimen, esto es hasta un máximo de 6 ejercicios fiscales.
 - El impatriado pueda, a lo largo de dicho plazo de 6 años, volver a optar por el régimen si así lo desea, sin perjuicio de su renuncia o exclusión previa en relación con un período impositivo concreto previo.
35. Revisión al alza o supresión del límite de la deducción por doble imposición internacional aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero (actualmente del 30% de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo).
36. Extender el alcance subjetivo del régimen a su cónyuge e hijos menores.
37. Extender los efectos fiscales del régimen no sólo al IRPF e Impuesto sobre Patrimonio, sino también al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
38. Finalmente proponemos también ampliar el ámbito objetivo del régimen, de modo que puedan optar por él no sólo los trabajadores por cuenta ajena, sino también trabajadores por cuenta propia y pensionistas y rentistas.

Previsión Social

39. Unificación del tratamiento fiscal otorgado a los sistemas de previsión social alternativo, con el fin de mantener el principio de equidad tributaria.
40. Establecer medidas que fomenten el ahorro de los individuos para la previsión, teniendo en cuenta no sólo el incentivo fiscal sino también la rentabilidad financiera correspondiente, de tal forma que se creen productos financieramente atractivos.
41. Mantenimiento del límite de la reducción de las aportaciones.
42. Aumentar los límites de las aportaciones a los Sistemas de Previsión Social para población cercana a la edad de jubilación.
43. Fomento de las aportaciones para jóvenes para incentivar la cultura del ahorro.
44. Fomentar las aportaciones a los Sistemas de Previsión Social en favor del cónyuge que no percibe rendimientos del trabajo o éstos son inferiores a 8.000 Euros.
45. Aumentar el límite de las aportaciones a los Sistemas de Previsión Social, diferenciando entre las aportaciones empresariales y las aportaciones individuales.
46. Reinstaurar la reducción por irregularidad para el cobro de rentas en pago único.
47. Fomentar una regulación internacional para que los sistemas alternativos sean compatibles con la movilidad internacional.

Retenciones a cuenta

Respecto de las retribuciones satisfechas por entidades no residentes a empleados residentes fiscales en España que trabajen para una entidad vinculada en España se proponen, a efectos de evitar el problema de liquidez que se genera al someter estos pagos a retención en España (y en el país de origen de los mismos), las siguientes medidas:

48. Introducción de una limitación de la obligación retenedora para la entidad española cuando los servicios que retribuye la entidad vin-

culada no residente no sean prestados a la entidad española y éstos sean prestados fuera de España.

49. Incorporar en nuestra normativa mecanismos para evitar la doble imposición vía retenciones, bien mediante la aplicación de una deducción por la retención sufrida en origen o mecanismos similares a la aplicación de la exención con progresividad respecto de los rendimientos satisfechos por la entidad no residente.
50. Incluir una obligación de información en el Modelo 190 de las retribuciones satisfechas por entidades vinculadas no residentes de los que la entidad española tenga conocimiento, sin que estos pagos estuvieran sujetos a retención en España.



El objetivo general de la Fundación Impuestos y Competitividad es la revisión crítica del sistema tributario, con la finalidad última de contribuir a la posible mejora del mismo y ello dando especial relevancia a la competitividad de nuestra economía.

Dentro de esa visión general tiene pleno sentido el interés del proyecto que ahora se presenta, centrado exclusivamente en la valoración y análisis de las rentas del trabajo, componente de la renta de las personas físicas que supone la fuente principal de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es el impuesto con mayor capacidad recaudatoria de nuestro sistema.

En una perspectiva de profunda modificación del mercado de trabajo y de alteración de muchas de sus pautas tradicionales, es de enorme interés un análisis centrado en la búsqueda de soluciones que, en línea con la evolución de la regulación y aplicación práctica de nuestro propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de algunas soluciones de Derecho Comparado en los países de nuestro entorno, contribuyan a dinamizar el régimen fiscal de esas rentas.

Pues como se afirma en las conclusiones generales del trabajo, el Derecho Tributario debe conjugar el equilibrio entre la estabilidad jurídica y el dinamismo necesario para responder a los nuevos escenarios económicos, empresariales, tecnológicos y sociales, a los que el trabajo es especialmente sensible.

Habiendo centrado por ello la investigación en que se concreta este estudio, de manera particular, en aquellos aspectos del régimen fiscal de las rentas del trabajo cuya dinamización pudiera tener más impacto en la mejora de la competitividad de nuestro sistema; por afectar a la movilidad internacional en sus distintos aspectos, a las modalidades retributivas con mayor incidencia en la captación y fomento del talento, y a las decisiones económicas en el largo plazo de los trabajadores por cuenta ajena, ente los que ocupa lugar de importancia la “alta dirección” que asume el liderazgo en el fomento y crecimiento de la actividad empresarial.

La adecuada regulación de la fiscalidad propia de las remuneraciones satisfechas por las empresas al personal que colabora en la consecución de los objetivos de las mismas es sin duda un aspecto fundamental para la competitividad de la economía, objetivo al que la Fundación Impuestos y Competitividad pretende aportar su ayuda, con las reflexiones y concretas propuestas de mejora de este estudio.

ISBN: 978-84-09-20531-8



Editor:



Fundación
Impuestos y
Competitividad

**P.V.P.: 20 euros
(IVA incluido)**