

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085406

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de enero de 2022

Sala 1.^a

R.G. 6631/2019

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Aplicación a Administradores o miembros de los Consejos de Administración a partir del 1 de enero de 2015.* En el presente caso la cuestión fundamental radica, en primer lugar, en determinar cuál era la naturaleza de la relación que unía al obligado tributario con su empresa, esto es, si era una relación laboral común, como se alega, o bien, como defiende la Inspección, una relación laboral especial de alta dirección. En segundo lugar, si dicha relación se solapaba con una relación mercantil. Por último, en caso de considerarse probadas las premisas anteriores, si debería poder el interesado aplicar el régimen especial de trabajadores desplazados.

Del examen de la documentación obrante en el expediente resulta claro para el TEAC que la relación que unía al obligado tributario con la empresa no era la de un trabajador común. La propia condición de miembro del Consejo de Administración y de Consejero Delegado de la empresa empleadora es una prueba de ello. Así, todos los hechos probados -posición ocupada en la entidad, facultades otorgadas, elevada retribución...- apuntan en una misma dirección, haciendo imposible apreciar que el obligado tributario estuviese ligado a la empresa por una relación laboral común, dándose todas las notas para que, con base a las facultades conferidas por el art. 13 de la Ley 58/2003 (LGT), ésta se calificase por la Inspección, a los solos efectos tributarios, como una relación laboral especial.

El TEAC entiende que desde la fecha en que el sujeto pasivo es nombrado miembro del Consejo de Administración de su empresa, la relación que le une a la misma no es de carácter laboral, sino mercantil.

Por último, procede pronunciarse sobre la cuestión que se debate, esto es, si la situación concreta del sujeto pasivo tiene cabida en el ámbito subjetivo de este régimen fiscal especial. Pues bien, la regulación de dicho régimen fiscal, en su redacción previa al 1 de enero de 2015 -aplicable en este caso- no incluye en su ámbito de aplicación a los sujetos pasivos Administradores o miembros de los Consejos de administración de las sociedades, pues establece como requisito ineludible que "el desplazamiento a territorio español" debe producirse "como consecuencia de un contrato de trabajo". Alegaba el obligado tributario ante la Inspección que en su caso concreto debía aplicarse una interpretación teleológica o finalista este régimen fiscal especial, fundamentando dicha pretensión en lo dispuesto por el art. 3.1 del Código Civil que establece que las normas se interpretarán atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. Sin embargo, el régimen fiscal pretendido constituye una excepción al régimen de tributación por el IRPF aplicable a todos los residentes en territorio español y tiene la consideración de beneficio fiscal, en tanto permite a contribuyentes que deberían tributar por el IRPF, tributar con arreglo a las normas del IRNR, lo cual va a beneficiar a sujetos pasivos que, como el interesado, tengan un tipo marginal en el IRPF alto. En consecuencia, a juicio del TEAC no cabe extender la previsión legal del art. 93 a supuestos no contemplados por el precepto. Así, al igual que los administradores desplazados a territorio español gozan de la opción por el régimen especial desde 2015, los deportistas profesionales dejan de gozar de aquella opción desde la misma fecha del 2015, y no cabe interpretación alguna que altere el ámbito subjetivo que en cada momento delimita la norma legal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.

RD 1382/1985 (Regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección), arts. 1 y 2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 14.

Código Civil, art. 3.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 05/11/2019 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 29/10/2019 contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 02-10-2019 por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT derivado del acta en disconformidad **A02-...1**, concepto IRPF, período 2013 e importe total 819.316,54 euros.

Segundo.

Con fecha 17-04-2018 tuvo lugar el inicio de las actuaciones inspectoras en relación con el hoy reclamante por el concepto y período referenciados. Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general.

Tercero.

Dichas actuaciones inspectoras finalizaron en acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad **A02-...1**. Considera la Inspección, por los motivos que se exponen en el acuerdo, que el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF, por el que había optado el obligado tributario para el período comprobado, había sido improcedentemente aplicado. En consecuencia, se procedió a dictar liquidación sometiendo a tributación las rentas declaradas en el modelo 150 de acuerdo con la normativa del IRPF.

El Acuerdo de liquidación se notifica el 07-10-2019.

Cuarto.

Contra el acuerdo de liquidación anterior se ha interpuesto con fecha 29-10-2019 reclamación económico-administrativa ante este TEAC. Con fecha 11-08-2021 tuvo lugar la notificación de la puesta de manifiesto del expediente, a fin de que dentro del plazo establecido pudiese examinar el mismo en la Sede de este TEAC y presentar un escrito de alegaciones con aportación de las pruebas y documentos que estimase convenientes.

Quinto.

Con fecha 06-09-2021 el interesado presenta ante este TEAC un escrito en el cual manifiesta haber interpuesto con fecha 11-03-2021, contra la desestimación presunta de la presente reclamación, recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, registrado con el número 000585/2021. Afirmando haber presentado alegaciones ante dicho órgano jurisdiccional, habiéndose dado traslado de la demanda al Abogado del Estado para su contestación. Con lo cual, asegura, dicho procedimiento se encuentra ya en una fase muy avanzada para dictar sentencia.

Sexto.

Según la base de datos de este TEAC, consta presentado con fecha 20-03-2021 recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional contra la desestimación presunta de la presente reclamación, registrado con el número 585/2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Si la resolución recurrida es conforme a Derecho.

Tercero.

En el caso concreto no se han presentado alegaciones, pero es criterio reiterado de este TEAC que la falta de alegaciones en el procedimiento económico administrativo no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento, lo que obliga a entrar en el examen del expediente administrativo y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras previstas en el artículo 237 de la LGT, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. Así, este TEAC debe pronunciarse sobre el ajuste a derecho de la liquidación impugnada, lo que implica analizar la procedencia de la aplicación al recurrente, en el período comprobado, del Régimen Especial de trabajadores desplazados a territorio español.

Cuarto.

El régimen especial del IRPF aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (comúnmente denominado "régimen de impatriados") se encuentra regulado en el artículo 93 de la 35/2006, del IRPF (LIRPF), que en su redacción vigente para el período comprobado, establece que:

"Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) *Que no hayan sido residentes en España durante los 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. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, 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 entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.*

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

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 entenderá 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, será 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.*

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

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

Con efectos desde el 1 de enero de 2015 se recoge una nueva redacción de este precepto (por Ley 26/2014, por la que se modifican la Ley 35/2006, del IRPF, el texto refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, y otras normas tributarias) y en lo que ahora nos concierne, modifica el artículo 93 de la LIRPF de la manera siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esta última redacción se mantiene vigente a día de hoy, excepción hecha de la modificación de tipos impositivos operada desde el 1 de enero de 2021 por la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Quinto.

Según resulta de los hechos y documentos que forman parte del expediente recibido por este TEAC, el obligado tributario mantenía una relación laboral con una entidad del grupo **XZ** domiciliada en el **PAIS-1**, país en el que tuvo la condición de residente fiscal durante más de diez años. Dicho grupo internacional **XZ** ofreció al obligado tributario un nuevo puesto de trabajo en España como Director Gerente de "Investment Banking" mediante carta de desplazamiento de fecha 10-01-2008.

La Inspección pone de relieve que el obligado, con carácter previo a su traslado a España, en concreto, desde el 20-11-2007, ya formaba parte del Consejo de Administración de la entidad **XZ SV SAU** (NIF: ...), por lo que la existencia de una relación mercantil entre el obligado tributario y **XZ SV SAU**, impide la aplicación del régimen especial de tributación de personas desplazadas a territorio español que se regula en el artículo 93 de la LIRPF, toda vez que se incumple, a juicio de la Inspección, el requisito exigido por el apartado b) del mismo, esto es, que el desplazamiento a territorio español se hubiese producido como consecuencia de un contrato de trabajo.

Así, la Inspección pone de manifiesto que:

1º) El interesado ostentaba la condición de Consejero de la entidad que absorbe a la sociedad con la que mantiene la relación laboral. El obligado tributario participa en la entidad **XZ SV SAU** desde dicho ejercicio 2007 en las tareas propias de un miembro del Consejo de administración, como la formulación de las cuentas anuales, la asistencia a los consejos y juntas, o el desempeño de poderes de gestión y representación.

2º) En la relación laboral que unía al interesado con su empleador, a pesar de que tanto uno como otro la califican de ordinaria, se dan las notas que permiten a la Inspección calificarla como una relación laboral especial y en concreto, como una relación laboral de alta dirección. Esta conclusión resulta de la propia denominación del puesto de trabajo ("Head of investment Banking Managing Director"), del puesto que ocupaba el obligado en el organigrama de la sociedad, de los altos puestos que ha ocupado en las entidades **XZ SV SAU**, **XZ SPANISH**

HOLDING SL y XZ CAPITAL GROUP (España) SLU y de la elevada cuantía de sus retribuciones, tanto dinerarias como en especie, siendo por su importe el segundo en la escala de retribuciones de **XZ SV SAU**, sólo por debajo del Presidente de la entidad.

De lo anteriormente expuesto se desprende que en el presente caso la cuestión fundamental radica, en primer lugar, en determinar cuál era la naturaleza de la relación que unía al obligado tributario con su empresa, esto es, si era una relación laboral común, como se alega, o bien, como defiende la Inspección, una relación laboral especial de alta dirección. En segundo lugar, si dicha relación se solapaba con una relación mercantil. Por último, en caso de considerarse probadas dos las premisas anteriores, si debería poder el interesado aplicar el régimen especial de trabajadores desplazados.

Sexto.

La relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección se encuentra regulada en el Real Decreto 1382/1985 de 1 de agosto. Qué se entiende por personal de alta dirección lo establece el artículo 1.2 del mismo, según el cual se considera personal de alta dirección a:

"aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, y relativos a objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitados por los criterios e instrucciones directamente emanados de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad".

Además, en su artículo 2 se declara que:

"La relación laboral especial del personal de alta dirección se basa en la recíproca confianza de las partes, las cuales acomodarán el ejercicio de sus derechos y obligaciones a las exigencias de la buena fe".

A partir del contenido del artículo 1.2 del mencionado Real Decreto 1382/1985, la jurisprudencia ha venido ha venido a distinguir tres notas características, que deben concurrir en una relación laboral para poder calificarla de alta dirección. Estas son:

1º) El ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, denominando la doctrina esta nota definitoria como criterio funcional.

2º) La siguiente nota que ha de concurrir para determinar si un empleado puede considerársele alto directivo en una empresa es "El carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma", lo que se ha venido a calificar como criterio objetivo.

3º) La tercera nota definitoria de la relación de alta dirección es "La autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad", lo que se conoce como el criterio jerárquico.

Del examen de la documentación obrante en el expediente resulta claro para este TEAC que la relación que unía al obligado tributario con la empresa no era la de un trabajador común. La propia condición de miembro del Consejo de Administración y de Consejero Delegado de la empresa empleadora es una prueba de ello. Apreciándose por este TEAC las notas que deben concurrir en una relación laboral para poder atribuirle el carácter especial propio de las de alta dirección, antes mencionadas. Así, respecto al llamado criterio funcional, las facultades conferidas conllevan el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa en el sentido de que otorgan la capacidad de llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de aquélla y de realizar actos de disposición patrimonial, teniendo la facultad de obligar a ésta frente a terceros, actuaciones éstas influyentes o determinantes de la marcha general de la empresa. Así, por lado, las facultades atribuidas en la escritura de 28-11-2008, otorgada por **XZ SV SA** sociedad unipersonal, entidad que absorbe el a la entidad contratante **XZ ESPAÑA, SA**, y por otro, las propias funciones de gestión y representación inherentes a su condición de Consejero Delegado y miembro del Consejo de Administración, que es el órgano de toma de decisiones que afectan a toda la empresa. Por otra parte, aún sin considerar su cargo como miembro del Consejo y Consejero Delegado, las propias características de su puesto de trabajo como Director Gerente de la División española de Banca de Inversión de la entidad permiten entender cumplido a juicio de este TEAC el llamado criterio objetivo, poniendo de relieve que se admite por la jurisprudencia el que pueda concurrir una relación de alta dirección cuando el empleado, con amplios poderes, ejerza funciones que, aunque estén limitadas sectorialmente a un área concreta de la actividad de la mercantil, ésta resulte decisiva, importante o influyente en la marcha general de la firma. Este TEAC entiende que la actividad de alto directivo también puede desplegarse en sectores concretos de la empresa, como ha señalado en resoluciones como la de 26-03-2009 RG 00-04206-2006:

"La relación laboral especial de alta dirección queda probada no por la extensión territorial o funcional del poder sino por su intensidad, de suerte que en sectores concretos de la empresa también puede desplegarse la actividad de alto directivo pues la esencia de éstas consiste en participar e intervenir en la dirección y gobierno, de

tal forma que pueda determinar el sentido de la marcha de la empresa, siempre que afecte a objetivos generales de la misma. Carece de relevancia la denominación del cargo o puesto dada por las partes, pues lo realmente trascendente es el conjunto de facultades y poderes que se desarrollen en la práctica".

Por último, se entiende también cumplido el criterio jerárquico, dada las condiciones del puesto de trabajo desempeñado para la empresa "Managing Director" (director gerente) de la división española de Investment Banking (Banca de Inversión) de la entidad y porque el propio obligado era miembro del órgano rector de la sociedad.

De todo lo expuesto, resulta que este TEAC comparte las conclusiones alcanzadas en la resolución recurrida, ya que todos los hechos probados (posición ocupada en la entidad, facultades otorgadas, elevada retribución...) apuntan en una misma dirección, haciendo imposible apreciar que el reclamante estuviese ligado a la empresa por una relación laboral común, dándose todas las notas para que, con base a las facultades conferidas por el artículo 13 de la LGT, ésta se calificase por la Inspección, a los solos efectos tributarios, como una relación laboral especial.

Séptimo.

Resulta asimismo acreditado, sin ser discutido por el interesado, que éste ocupó los siguientes cargos en las empresas del grupo **XZ**:

- En **XZ SPANISH HOLDING SL** con NIF ...: miembro del Consejo de Administración desde el 06-03-2007. Consejero Delegado desde el 17-06-2008 hasta el 13-02-2013.

- En **XZ SV SAU** con NIF ... (participada en un 100% por la entidad anterior): miembro del Consejo de Administración desde el 20-11-2007 hasta febrero de 2013. Consejero Delegado desde 23-03-2011.

- En **XZ CAPITAL GROUP(España) SLU** con NIF ...: miembro del Consejo de Administración desde el 23-04-2010.

De lo anterior se infiere que el obligado tributario, con carácter previo a su traslado a España en el año 2008, en concreto, desde el 20-11-2007, ya formaba parte del Consejo de Administración de la entidad **XZ SV SAU** NIF: Por tanto, ejerciendo el obligado como miembro del Consejo de administración de esta entidad desde el año 2007, firmó en fecha 01-02-2008 un contrato de trabajo con la entidad **XZ ESPAÑA** con NIF ... (absorbida sin liquidación el 28-11-2008 por **XZ SV SA**). Dichas circunstancias son las impiden a la Inspección aceptar la aplicación en el período comprobado del régimen especial.

Fundamenta la Inspección la improcedencia del régimen especial en la aceptación por la jurisprudencia de la llamada teoría del vínculo, según la cual la relación mercantil que une a los miembros de los Consejos de Administración y Administradores con las respectivas sociedades absorbe la relación laboral especial de alta dirección que pudiera existir simultáneamente.

La aplicación de esta teoría al caso que nos ocupa es conforme a Derecho, pues es la que ha seguido este TEAC en, entre otras, la resolución de 16-01-2019 RG 00-07014-2015. La teoría del vínculo se basa en que en nuestro derecho mercantil existe una dualidad de funciones en el caso de los miembros de los Consejos de Administración de las sociedades, ejerciendo los mismos no sólo funciones deliberativas o de supervisión propias de la titularidad jurídica de la sociedad, sino también funciones ejecutivas, por lo que, como reiteradamente ha mantenido nuestro Tribunal Supremo, la relación mercantil derivada de su condición de miembro del Consejo de Administración absorbe las funciones ejecutivas se derivan tanto de su condición de consejero delegado como de su relación laboral de alta dirección.

Valga recordar que el artículo 1 del Real Decreto 1382/1985, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, dispone que, "el presente Real Decreto, de acuerdo con el artículo 2.1 a) (...) del Estatuto de los Trabajadores, (...) regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección", previéndose, no obstante, que, "se excluye del ámbito de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3 c) del Estatuto de los Trabajadores", esto es, "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 sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo".

Visto lo anterior, entiende este TEAC de que desde la fecha en que el sujeto pasivo es nombrado miembro del Consejo de Administración de su empresa, la relación que le une a la misma no es de carácter laboral, sino mercantil.

Octavo.

Por último, una vez analizadas las circunstancias concretas del supuesto que nos ocupa, procede pronunciarse sobre la cuestión que se debate en la presente reclamación, esto es, si la situación concreta del sujeto pasivo tiene cabida en el ámbito subjetivo de este régimen fiscal especial.

En relación a esta cuestión, este TEAC ha tenido la oportunidad de pronunciarse con ocasión de la resolución de 23-11-2021 RG 00-03226-2019, y ha concluido que la regulación de dicho régimen fiscal, en su redacción previa al 1 de enero de 2015 no incluye en su ámbito de aplicación a los sujetos pasivos Administradores o miembros de los Consejos de administración de las sociedades, pues establece como requisito ineludible que "*el desplazamiento a territorio español*" debe producirse "*como consecuencia de un contrato de trabajo*". Alegaba el obligado tributario ante la Inspección que en su caso concreto debía aplicarse una interpretación teleológica o finalista este régimen fiscal especial, fundamentando dicha pretensión en lo dispuesto por el artículo 3.1 del Código Civil que establece que las normas se interpretarán atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. Procede pues responder con una cita del artículo 14 de la LGT que, bajo el epígrafe "Prohibición de la analogía" (incardinado en la Sección 3ª del Capítulo II del Título I, dedicada a la "Interpretación, calificación e integración" de las normas tributarias) establece que:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

El régimen fiscal pretendido constituye una excepción al régimen de tributación por el IRPF aplicable a todos los residentes en territorio español y tiene la consideración de beneficio fiscal, en tanto permite a contribuyentes que deberían tributar por el IRPF, tributar con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo cual va a beneficiar a sujetos pasivos que, como el interesado, tengan un tipo marginal en el IRPF alto. En consecuencia, a juicio de este TEAC no cabe extender la previsión legal del artículo 93 a supuestos no contemplados por el precepto. Así, al igual que los administradores desplazados a territorio español gozan de la opción por el régimen especial desde 2015, los deportistas profesionales dejan de gozar de aquella opción desde la misma fecha del 2015, y no cabe interpretación alguna que altere el ámbito subjetivo que en cada momento delimita la norma legal.

Las mismas conclusiones se adoptaron por este TEAC en la resolución de 22-07-2021 RG 00-4148-2018 y acumulada.

En consecuencia, procede a confirmar la resolución recurrida, por considerarla conforme a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas