



INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REFORMA DE LA «LEY BECKHAM» POR LA UTILIZACIÓN DE LA LEY DE PRESUPUESTOS SIN HABILITACIÓN PREVIA

ANTONIO CUBERO TRUYO

Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. EL RÉGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS Y SU ESPECIAL APLICABILIDAD A LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES. 2. LA DESENFOCADA UBICACIÓN DEL DEBATE SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD MATERIAL DEL RÉGIMEN EN SEDE DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD (APARENTE DISCRIMINACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD). 3. LA INCONSTITUCIONALIDAD POR MOTIVOS FORMALES. LA AUSENCIA DE AUTORIZACIÓN A LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA MODIFICAR LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IRPF. 3.1. En virtud del artículo 134.7 de la Constitución, la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede modificar tributos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea, y en este caso no existe previsión al respecto. 3.2. Reacciones posibles ante la inconstitucionalidad flagrante

1. INTRODUCCIÓN. EL RÉGIMEN ESPECIAL PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS Y SU ESPECIAL APLICABILIDAD A LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES

El artículo 93 de la 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, regula el denominado «Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español»¹, en virtud del cual las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su traslado a territorio español mediante contrato de trabajo, podrán optar por tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante seis períodos impositivos (aquel en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco si-

¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M. «Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 309, 2008, págs. 3-56. MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. «El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF». *Quincena fiscal*, núm. 12, 2007, págs. 21-24. NÚÑEZ, I. «Rodaje práctico del régimen de impatriados». *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2005, págs. 49-53.



güentes). Ello supone básicamente la posibilidad de elegir un gravamen del 24 por 100 sobre la renta íntegra, en lugar de la escala progresiva del IRPF que en la actualidad presenta un tipo marginal del 43 por 100.

La medida fue introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social², y siempre ha sido contemplada como una regla dirigida de modo particular a los deportistas profesionales³. De ahí que se la conociera comúnmente como la Ley «Beckham», aunque su destino objetivo sea más amplio (altos directivos, investigadores cualificados...).

Pues bien, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 modifica el artículo 93 de la Ley del IRPF, incluyendo un requisito adicional para poder disfrutar del régimen opcional, en los siguientes términos:

«f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros».

La aplicabilidad del régimen especial pasa a depender de la magnitud cuantitativa de las rentas que vayan a percibirse. Se trata con ello de evitar que las capacidades económicas más elevadas puedan quedar al margen de la progresividad. El cambio ha generado enorme polémica y una reacción adversa de los clubes de fútbol (con amagos de huelga por parte de la Liga Nacional de Fútbol Profesional), que consideran que la competición española pierde uno de sus atractivos y que el verdadero coste fiscal recae sobre los propios clubes al pactar los empleados su retribución libre de impuestos.

La reforma se completa con una disposición transitoria que exime de este nuevo requisito a los trabajadores que se hubieran desplazado a España con anterioridad a 1 de enero de 2010, que podrán seguir aplicando el régimen especial del artículo 93 «conforme a la redacción del citado artículo en vigor a 31 de diciembre de 2009». Por tanto, el cambio no afectará a los deportistas ya contratados por equipos españoles.

2. LA DESENFOCADA UBICACIÓN DEL DEBATE SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD MATERIAL DEL RÉGIMEN EN SEDE DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD (APARENTE DISCRIMINACIÓN EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD)

La reforma se ha enmarcado en un contexto de negociación política de los Presupuestos del Estado para el año 2010, en el que han sido los grupos a la izquierda del partido gobernante los que han exigido la rectificación de una normativa que considera-

² Véase MARTÍN-ABRIL CALVO, D. «El nuevo Régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Régimen de “Impatriados”». *Carta tributaria. Monografías*, núm. 16, 2005, págs. 3-22.

³ Véase ORTIZ CALLE, E. «El régimen fiscal de los “impatriados” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales». *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, núm. 23, 2008, págs. 17-30.



ban incompatible con los postulados constitucionales de justicia tributaria. Todos tenemos que tributar conforme a nuestra capacidad económica; pero, ¿realmente el régimen especial de los trabajadores desplazados en su versión original violenta algún principio constitucional?

Desde la perspectiva del principio de progresividad, como principio inspirador del conjunto del sistema tributario, no parece que puedan sostenerse objeciones profundas a este régimen especial, y menos en una etapa como la actual en la que la crisis de la progresividad resulta fácilmente perceptible. Hace años que los tipos marginales de la escala del IRPF así como el número de tramos vienen reduciéndose y científicamente goza de bastante apoyo la teoría del tipo único, puesto que con unos mínimos exentos amplios, el tipo único se comporta como un tipo medio crecientemente progresivo (de hecho, este sistema ya se barajó por el Partido Socialista al elaborar su programa electoral). Además, el IRPF perdió su carácter sintético y una parte importante de las rentas, la renta del ahorro, tributa al margen de la progresividad (o a partir de ahora con una progresividad mínima, de sólo dos tipos, 19 y 21 por 100, porcentajes ambos inferiores al tipo general del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), sin que este atisbo de diferenciación en los tipos sea suficiente para alterar el dictamen o la tendencia imparable a la amortiguación de la progresividad. En esta tesitura, la defensa a ultranza de la progresividad extrema, que está acreditado que incentiva el fraude o la planificación fiscal (sirva como ejemplo en el sector deportivo la necesidad de regular los pagos a sociedades en concepto de derechos de imagen) no parece un imperativo constitucional coherente.

El problema quedaría entonces reducido no tanto a la aplicación de la progresividad, como a la aparente discriminación que se produce entre trabajadores que sí tienen que tributar a tipos más altos (no cualquier trabajador sino el sector de rentas medias-altas que supera los tipos efectivos del 24 por 100) y trabajadores extranjeros en España que pueden esquivar los tipos progresivos. El problema se situaría pues en el ámbito del principio de igualdad, a la vista de sujetos que con idéntica capacidad económica tributan de manera considerablemente diferente (Raúl o Cristiano Ronaldo, por señalar un ejemplo comparativo prototípico).

La conclusión discriminatoria parece inobjetable⁴. Y sin embargo, llegados a este punto, creemos que es posible, incluso adecuado, desligar el análisis de la órbi-

⁴ Si bien pueden apuntarse argumentos en apoyo de esta estrategia. El trato ventajoso a los trabajadores desplazados se enmarca en una corriente procedente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, según la cual quien hace uso de la libre circulación (sería el caso de estos trabajadores desplazados, aunque el ámbito de la norma no esté limitado a los sujetos de la Unión Europea) no puede ser discriminado a efectos fiscales, aunque sí sería admisible que lograra un resultado fiscal beneficioso. Es por ello que existe otra norma en sentido contrario a la que aplican los futbolistas según la cual un residente en otro país europeo que trabaje en España y que en principio tendría que pagar el 24 por 100 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, puede optar por tributar según las reglas del IRPF (que le resultarían más beneficiosas si su renta no es muy elevada). Justamente la opción de signo contrario. Es decir, en defensa de



ta del principio de igualdad⁵, para pasar a situarlo en el marco del concepto fiscal de residencia.

Téngase en cuenta que el régimen especial que estamos comentando no es un régimen de aplicación definitiva sino que se trata de un beneficio sujeto a plazo. Contemplado como un sistema transitorio o percedero, no nos parece descabellado que la adscripción al IRPF se valore desde una perspectiva temporal más amplia (más amplia que el simple periodo impositivo anual) pendientes de si la situación de estancia en España se consolida o no. En ese sentido, consideramos que los trabajadores desplazados por un periodo acotado a España perfectamente pueden no ser considerados residentes, con lo que de suyo no tendrían que pagar el IRPF progresivo, sin vulneración alguna de las reglas elementales de justicia. La definición de la OCDE de la residencia fiscal alude al país donde se dispone de una vivienda permanente y del centro de intereses vitales, con lo cual resulta razonable cuestionar que estos sujetos en ese lapso temporal lleguen a ser residentes fiscales, cualidad que es de una gran profundidad (al estilo de la nacionalidad) y no se adquiere de manera súbita. La absoluta identidad entre deportistas españoles y deportistas desplazados a España no es una afirmación ni mucho menos pacífica, con lo cual el tratamiento dispar no tiene por qué constituir una discriminación ilícita. Si aceptamos esta tesis de la residencia discutible, a los trabajadores desplazados no es que se les esté dando un trato mejor arbitrario sino que se les está otorgando el régimen que en puridad les corresponde (el 24 por 100 de Impuesto sobre la Renta de no Residentes), como sujetos con una vinculación a nuestro país sólo relativa.

No debe desconocerse en esta tesitura que la calificación como residente y la consiguiente sujeción al IRPF supone la aplicación del principio de gravamen por la renta mundial. ¿Tiene derecho España a gravar a estos deportistas pasajeramente instalados en nuestro territorio por las rentas que perciban en otros países? Esta reflexión resulta necesaria para calibrar en su justa medida las consecuencias de la asignación de la condición de residente, que no debe aplicarse a la ligera. Los mecanismos de aplicación de regímenes intermedios nos parecen perfectamente saludables en situaciones en las que una aplicación plena e incondicional de las reglas del IRPF podría no estar justificada.

En el fondo no se trata de dar a elegir a sujetos inequívocamente residentes entre modalidades de gravamen antagónicas sino de que la Ley pone de manifiesto las dificultades de catalogación de unos sujetos que no resultan homologables de manera plena

la movilidad, los sujetos que hacen uso de ella tributarán por el régimen más favorable de entre los dos posibles. También en la misma línea de fomento fiscal de la movilidad laboral (en su doble vertiente de trabajadores impatriados y expatriados) existe en el IRPF, como es sabido, una exención para las rentas percibidas por trabajos realizados en el extranjero. Véase CORDÓN EZQUERRO, T. «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados». *Información Comercial Española*, núm. 825, 2005, págs. 81-96.

⁵ En esa línea estricta de la igualdad, la nueva normativa resulta insuficiente dado que la discriminación sigue vigente en el sector de los trabajadores desplazados con retribuciones situadas entre los 100.000 euros y los 600.000 euros (por poner una orquilla aproximada a partir de la cifra redonda en la que se alcanzan tipos efectivos superiores al 24 por 100).



a quienes siempre han sido residentes en España. La participación de la voluntad del sujeto en la definición de la residencia no puede sorprendernos por cuanto que en todo caso es el contribuyente el que decide *motu proprio* al menos en primera instancia su calificación, y en este caso lo único que hace el legislador es consagrar la irrevocabilidad de la decisión autónoma, que se acepta como válida durante un periodo limitado de tiempo.

Hay empero que reconocer que nuestra normativa contribuye a avalar la concepción del asunto basada en la comparación entre sujetos inequívocamente residentes y por ende iguales, en la medida en que la Ley insiste que la opción se ejerce «manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF»⁶, y el Reglamento prevé la expedición del certificado de residencia fiscal a los trabajadores desplazados aunque hayan elegido el régimen de los no residentes. Pero consideramos que no son sino defectos normativos de enfoque o disfunciones de la delicada articulación de un régimen fronterizo dirigido a sujetos difícilmente encasillables⁷. En cualquier caso, para nosotros es evidente que el tratamiento adecuado de la cuestión implica situarla en el marco de la calificación de los sujetos como residentes o no residentes (incluso desde el punto de vista de su presentación sistemática, el contenido del artículo 93 debería figurar junto al artículo 9 de la Ley del IRPF, al abordar el concepto de residencia habitual). Con ello se enervaría la crítica inmediata que surge al contemplar una regulación discriminatoria que parece abrir diferencias injustificadas entre sujetos de la misma condición.

3. LA INCONSTITUCIONALIDAD POR MOTIVOS FORMALES. LA AUSENCIA DE AUTORIZACIÓN A LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA MODIFICAR LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IRPF

Una vez formulados nuestros reparos al enfoque de la cuestión en términos de desigualdad flagrante, vamos a centrarnos en discutir la fuente del derecho utilizada para llevar a cabo la reforma del régimen especial, una fuente del derecho muy particular, cual es la Ley de Presupuestos. Aun habiendo sido desterrado el debate clásico sobre su naturaleza de auténtica ley (el Tribunal Constitucional, desde la primera Sentencia en la que abordó el tema de la Ley de Presupuestos, «dio por sentado que se trata de una ver-

⁶ Más razonable o más cercana a la visión que proponemos parece la precisión relativa al Impuesto sobre el Patrimonio (aunque este impuesto no esté en la actualidad operativo), donde se señala que 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 (sujeción por obligación real que vendría a confirmar de manera indirecta la condición final de no residente).

⁷ Es cierto que considerarlos sujetos no residentes, como venimos insinuando, durante ese periodo de 6 años, aunque permanezcan más de 183 días en territorio español, exigiría, desde una perspectiva de justicia material absoluta, la acreditación de que son residentes en algún otro país (el país de origen previo al desplazamiento), de manera que quedara garantizada la aplicación en algún lugar de la progresividad; pero ello implica un análisis global de la situación que no puede exigirse a los ordenamientos nacionales. La legislación de un país está perfectamente legitimada para adoptar el criterio de no considerarlos residentes, conforme a parámetros racionales, aun desentendiéndose de si lo son en otro país alternativo.



dadera ley, considerando así superada la cuestión de su carácter formal o material de ley»⁸, lo cierto es que «el Parlamento aprueba los Presupuestos que el Gobierno elabora (art. 134.1 CE) en el ejercicio de una función o competencia específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa (art. 66.2 CE)»⁹. Nos encontramos por tanto ante una ley «peculiar» que tiene constitucionalmente limitadas sus facultades reguladoras.

3.1. En virtud del artículo 134.7 de la Constitución, la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede modificar tributos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea, y en este caso no existe previsión al respecto

Como es sabido, el artículo 134.7 de la Constitución Española prohíbe a la Ley de Presupuestos Generales del Estado la creación de tributos y le permite modificarlos, pero cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. ¿Se cumple con este requisito constitucional de la autorización previa en el caso de la modificación del régimen de los trabajadores desplazados? De acuerdo con la disposición final sexta de la Ley del IRPF, la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede modificar:

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

La modificación operada no encuentra encaje en ninguna de tales habilitaciones, a nuestro juicio.

Por un lado, no puede invocarse el apartado a). Aunque el régimen especial afecta a los tipos que van a terminar aplicándose a los sujetos afectados, no se trata de una modificación de los tipos del impuesto. La habilitación está prevista para la regulación directa de los tipos y cualquier otra interpretación implicaría consentir todas las modificaciones del tributo en la medida en que conduzcan indirectamente a una tributación a tipos diferentes. Por ejemplo, sí se pueden modificar los tipos de gravamen del ahorro, como en efecto se ha hecho en esta misma Ley de Presupuestos, pero no se podría cambiar la distribución de rentas que conforman la base general o la base del ahorro, a pesar de que tal determinación implique una tributación a tipos diferentes; en absoluto podría entenderse como una modificación de los tipos e idéntica conclusión es la que corresponde en el caso del régimen especial.

Ni tampoco es posible apoyarse en el apartado b) de la transcrita disposición final. Aunque la regla introducida establezca un límite cuantitativo, no representa una modificación de un límite cuantitativo preexistente, que es lo autorizado. De la misma manera que el artículo 134.7 distingue entre la creación de tributos y la modificación de tribu-

⁸ Palabras extraídas de la Sentencia 76/1992, de 14 de mayo (FJ 4), citando a la Sentencia 27/1981, de 20 de julio (FJ 2).

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo (FJ 4), citando a las Sentencias 27/1981, de 20 de julio (FJ 2) y 65/1987, de 21 de mayo (FJ 3).



tos, es preciso resaltar la diferencia esencial entre modificar un límite cuantitativo y crearlo. La prueba de que no se incluye en la Ley de Presupuestos por tratarse de una actuación sobre un límite cuantitativo es que las enmiendas que dan origen a esta cláusula iban en la línea de la supresión completa del régimen, lo cual demuestra que se estaba prescindiendo por completo de la prescripción constitucional del artículo 134.7.

La habilitación la hemos buscado —sin éxito— en la Ley del IRPF, como no podía ser de otra forma, dado que ese es el texto legal en el que se ha intervenido. No obstante, también podemos dirigirnos a la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por ampliar la búsqueda ante la conexión material del asunto, a caballo entre ambos tributos, por si allí encontramos una fuente legitimadora de esta modificación. En virtud de la disposición final primera del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá:

- a) *Modificar los tipos de gravamen.*
- b) *Modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos.*
- c) *Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de éste se derive.*

Como puede observarse, en ninguno de los supuestos se da pie para modificar las condiciones con las que puede optarse por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Y por último, tampoco es posible aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual el artículo 134.7 de la Constitución «no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad»¹⁰. Resulta evidente que la reforma producida no pretende simplemente adecuar la normativa a la realidad vigente o actualizarla, sino que supone un cambio sustancial, de mayor envergadura, por lo que necesitaría la habilitación previa para ser constitucionalmente viable.

3.2. Reacciones posibles ante la inconstitucionalidad flagrante

Si la norma, según lo argumentado, es inconstitucional, interesa plantearse cuáles pueden ser las vías a través de las que ello se reconozca. Naturalmente, la primera hipótesis radicaría en la presentación de un recurso de inconstitucionalidad. En este punto hay que reconocer que la oposición a la nueva normativa no resulta fácilmente presentable ante la opinión pública, que en una visión excesivamente simplista tiende a considerar el régimen especial como un privilegio fiscal difícilmente justificable para contribuyentes de por sí privilegiados, lo cual perjudica las posibilidades realistas de contar con la eventualidad de su impugnación por los sujetos legitimados.

En todo caso, tendría que enmarcarse en una impugnación más amplia del contenido de la Ley de Presupuestos, que pusiera el acento en la defensa del concepto constitu-

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio (FJ 2).



cional de la Ley de Presupuestos Generales del Estado como vehículo limitado de reformas (esto es, en el aspecto formal más que en el contenido de las normas incorporadas), al objeto de que dejara de acaparar el protagonismo la norma que nos ocupa. Creemos que esta Ley de Presupuestos se ha excedido en su alcance regulador y no ha tenido miramiento alguno en abordar modificaciones carentes de habilitación. El desprecio a los mandatos constitucionales por parte de la Ley ha sido palmario y por ello su rechazo nos parece necesario. Desde que se abandonaron las leyes de medidas o leyes de acompañamiento, ya anticipábamos que no se iba a renunciar tan fácilmente a la introducción irregular de medidas al hilo del debate presupuestario ¹¹, y en esta ocasión los ejemplos dudosos son múltiples.

- Por un lado, la Ley de Presupuestos modifica la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF incorporando un nuevo supuesto de ayudas de la política agraria comunitaria (las percibidas por el abandono definitivo del cultivo de la remolacha y de la caña de azúcar) que no se integrarán en la base imponible. Con independencia de la valoración material de la medida, resulta obligado subrayar que no puede ser establecida por la Ley de Presupuestos al carecer de habilitación previa. La misma norma se introduce en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, mas en este caso no resulta tan diáfana su ilicitud, dado que la autorización a la Ley de Presupuestos es de mayor amplitud: «La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar los tipos de gravamen; modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos; modificar las exenciones; introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de éste se derive; modificar los aspectos procedimentales y de gestión del tributo; modificar los plazos de presentación de declaraciones; establecer los coeficientes para aplicar lo previsto en el artículo 15.9 de esta Ley».
- Por otro lado, también se establecen novedades en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Aquí es preciso distinguir dos medidas. La modificación del tipo de la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional es perfectamente legítima, puesto que tal devolución ya estaba regulada en el artículo 52.bis, en el que se autoriza a la ley de Presupuestos para la modificación del tipo de la devolución. En cambio, la creación de un nuevo supuesto de devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería mediante la introducción de un artículo 52.ter vulnera el artículo 134.7 de la Constitución, al no contar con habilitación previa. Es cierto que el artículo 88 de la Ley de Impuestos Especiales autoriza a la Ley de Presupuestos para modificar los supuestos de no sujeción, las exenciones y los tipos de gravamen, pero no creemos que la devolución parcial pueda entenderse incluida en semejante ám-

¹¹ Véase CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F. «La aparente desaparición de la ley de acompañamiento y el nuevo papel de la Ley de Presupuestos». *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2005, págs. 9-24.



bito, por mucho que la devolución pueda guardar algún parentesco con la figura de la exención (quizás no sea ocioso evocar aquí, *mutatis mutandis*, la prohibición de la analogía establecida en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, que afecta a las exenciones).

- Por último, y trayendo a colación, salvadas las distancias, la intangibilidad del Derecho codificado consagrada por el Tribunal Constitucional ¹², conviene llamar la atención sobre la impropia modificación de la Ley General Presupuestaria (de sus artículos 43, 44, 56, 76, 100, 122 y 128, amén de la introducción de una nueva disposición transitoria). Creemos que la Ley anual de Presupuestos no debe emplearse para revisar las normas generales del régimen jurídico presupuestario. Además del código presupuestario, también se modifica en este campo del Derecho codificado el artículo 103 de la Ley 31/1990, es decir, la normativa reguladora de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Son, creemos, argumentos suficientes para rechazar el planteamiento de capacidad reguladora ilimitada con que se ha presentado la Ley de Presupuestos.

En defecto de recurso, los afectados por la norma (trabajadores que se desplacen a España a partir del 1 de enero de 2010 con contrato de trabajo y rentas superiores a 600.000 euros; a saber, los próximos fichajes de los clubes españoles) podrían recabar la aplicación del régimen especial (hacer uso de la opción por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes), y ante la negativa de la Administración tributaria, comenzar el proceso impugnatorio instando ante los tribunales ordinarios el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

A propósito de la impugnación de la reforma, también merece citarse como defecto adicional de la misma que resulta susceptible de causar una especie de error de salto. Quien tenga unos ingresos de hasta 600.000 euros tributará (podrá tributar, si quiere) al 24 por 100; no obstante, si los ingresos son de un euro más, no sería ese euro adicional sino la totalidad de la renta la que quedaría sometida a la escala progresiva del IRPF ¹³. Consideramos que las medidas que establecen una condición basada en la capacidad económica del contribuyente debieran preocuparse por las situaciones fronterizas. Así se ha hecho con la modificación de la deducción de 400 euros y así se anuncia en relación con la deducción por adquisición de vivienda, que imitan una mecánica que ya existía con la fórmula polinómica de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y que después heredó la deducción por alquiler de la vivienda habitual. Podría haberse seguido el ejemplo cercano de la exención aplicable a los rendimientos del trabajo en el extranjero, que tiene un límite máximo de 60.100 euros, cuya superación no obsta a la exención de las cantidades inferiores. En el caso de la norma que nos ocupa, no se ha seguido mecanismo alguno de amortiguación paulatina del beneficio fiscal sino que

¹² Sentencias 76/1992, de 14 de mayo (FJ 4) y 195/1994, de 28 de junio (FFJJ 2 y 3).

¹³ La situación se agrava por cuanto la Ley condiciona el ejercicio de la opción al dato de las retribuciones previsibles.

se ha optado por establecer drásticamente un tope único, que puede generar resultados injustos.

Para culminar la gama de reacciones posibles ante una norma inconstitucional, y ahora desde la perspectiva opuesta, el legislador también puede reaccionar ante su propio comportamiento irregular convalidando de alguna manera el defecto formal en que ha incurrido, y ello mediante la aprobación por ley ordinaria de la misma norma, ley a la que se darían los mismos efectos temporales que a la Ley de Presupuestos (desde el 1 de enero de 2010). Esta ley ya sería inatacable, pero podrían plantearse dudas, dependiendo del momento en que se apruebe, sobre la licitud de su eventual retroactividad. La criticable doctrina del Tribunal Constitucional sobre el «efecto anuncio» (sentencia 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13) ayudaría a la validación de esta ley posterior, en la medida en que la Ley de Presupuestos, aunque se revelara inconstitucional, habría servido desde la perspectiva de la seguridad jurídica para anticipar los designios legislativos.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M. «Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 309, 2008, págs. 3-56.
- CORDÓN EZQUERRO, T. «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados». *Información Comercial Española*, núm. 825, 2005, págs. 81-96.
- CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F. «La aparente desaparición de la ley de acompañamiento y el nuevo papel de la Ley de Presupuestos». *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2005, págs. 9-24.
- MARTÍN-ABRIL CALVO, D. «El nuevo Régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Régimen de “Impatriados”». *Carta tributaria. Monografías*, núm. 16, 2005, págs. 3-22.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. «El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF». *Quincena fiscal*, núm. 12, 2007, págs. 21-24.
- NÚÑEZ, I. «Rodaje práctico del régimen de impatriados». *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2005, págs. 49-53.
- ORTIZ CALLE, E. «El régimen fiscal de los “impatriados” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales». *Revista jurídica de deporte y entretenimiento*, núm. 23, 2008, págs. 17-30.