



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

EL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE IMPATRIADOS

LA REFORMA DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IRPF

AUTOR: GONZALO HERRERO MARTÍNEZ

5º E-5

ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TUTORA: MARÍA PILAR NAVAU MARTÍNEZ-VAL

MADRID

MARZO 2024

ABREVIATURAS

BIA: Base Imponible del Ahorro.

BIG: Base Imponible General.

CAM: Comunidad Autónoma de Madrid.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CDI: Convenio de Doble Imposición.

CV: Consulta vinculante.

DGT: Dirección General de Tributos.

EEUU: Estados Unidos de América.

ET: Estatuto de los Trabajadores.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

LGT: Ley General Tributaria.

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

MCOCDE: Modelo Convenio de la OCDE.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

RD: Real Decreto.

RD-Leg: Real Decreto Legislativo.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TS: Tribunal Supremo.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	6
1. OBJETO DEL TFG E INTERÉS EN EL TEMA ESCOGIDO	6
1.1. Antecedentes de hecho	7
1.2. Cuestiones planteadas.....	8
2. METODOLOGÍA Y PLAN DE TRABAJO	8
II. RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA DE LA PERSONA FÍSICA CONSULTANTE A EFECTOS DEL IRPF	10
1. RECURSOS UTILIZADOS PARA ELABORAR LOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS	10
1.1. Legislación	10
1.2. Jurisprudencia.....	11
1.3. Doctrina administrativa	11
1.4. Obras doctrinales académicas	12
2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS.....	13
2.1. El concepto de contribuyente en el IRPF: artículo 9 LIRPF.	13
2.1.1. <i>Criterio de permanencia: estancia en España superior a 183 días.....</i>	<i>13</i>
2.1.2. <i>Criterio económico: núcleo de intereses económicos.</i>	<i>16</i>
2.2. Resolución de discrepancias entre España y Estados Unidos. Aplicación del CDI.....	18
3. CUESTIONES ADICIONALES	20
3.1. Modelo 720: declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero.....	20
III. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS O “IMPATRIADOS”	21
1. RECURSOS UTILIZADOS PARA ELABORAR LOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS	21
1.1. Legislación	21
1.2. Doctrina administrativa	22
1.3. Obras doctrinales académicas	22
2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS.....	24

2.1. Requisitos legales del régimen de impatriados. Artículo 93 LIRPF..	24
2.2. Modificaciones introducidas por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022	27
2.2.1. <i>Modificación en el período de no residencia fiscal en España previo al desplazamiento.</i>	27
2.2.2. <i>Modificaciones en el ámbito subjetivo</i>	28
2.3. Apunte de derecho comparado	30
2.4. Aplicación del régimen	31
3. CUESTIONES ADICIONALES	35
3.1. Aplicación del régimen para cónyuge e hijos. Artículo 93.3 LIRPF ..	35
3.2. Impuesto sobre el Patrimonio	36
IV. VENTAJAS FISCALES DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS.....	38
1. RECURSOS UTILIZADOS PARA ELABORAR LOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS	38
1.1. Legislación	38
1.2. Jurisprudencia.....	40
1.3. Doctrina administrativa	40
1.4. Obras doctrinales académicas	41
2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS.....	41
2.1. Calificación e integración de rentas	41
2.1.1. <i>Calificación e integración de rentas según el régimen del IRPF.....</i>	42
2.1.1.1. Rendimientos del trabajo	42
2.1.1.2. Rendimientos del trabajo en especie.....	43
2.1.1.3. Rendimientos íntegros del capital mobiliario	46
2.1.1.4. Imputación de Renta	48
2.1.2. <i>Calificación de rentas según el régimen especial de impatriados.</i>	49
2.1.2.1. Rendimientos de trabajo	49
2.1.2.2. Rendimientos íntegros del capital mobiliario	50
2.1.2.3. Imputación de Renta	51
2.1.3. <i>Cuadro-Resumen de ambos regímenes</i>	52
2.2. Comparación entre el régimen general del IRPF y el régimen especial de impatriados.....	52
2.3. Ventajas fiscales del régimen de desplazados o impatriados	55

V. CONCLUSIONES.....	57
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	61
1. LEGISLACIÓN.....	61
2. JURISPRUDENCIA.....	62
3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA	63
4. OBRAS DOCTRINALES ACADÉMICAS	63

I. INTRODUCCIÓN

1. OBJETO DEL TFG E INTERÉS EN EL TEMA ESCOGIDO

El presente Trabajo Fin de Grado (en lo sucesivo, TFG) tiene por objeto la elaboración de un dictamen jurídico en relación con los asuntos que plantean los antecedentes de hecho que se reproducen a continuación. En el TFG se dará respuesta a las cuestiones jurídico-tributarias planteadas por la consultante.

Como se verá en el siguiente apartado, se trata de un caso íntimamente relacionado con el régimen de trabajadores desplazados o “impatriados”. Este se ha visto sometido a una reforma impulsada por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de fomento del ecosistema de las empresas emergentes¹, más conocida como *Ley de Startups*. A través de esta modificación, se ha establecido un régimen fiscal que puede llegar a resultar más atractivo para nuevos emprendedores y trabajadores del sector de la innovación y la tecnología, pues se flexibiliza la posibilidad de optar a él, así como podría a llegar resultar más favorable que el régimen general del IRPF en términos impositivos y de optimización fiscal. La reforma de este régimen permite elaborar un TFG innovador en forma de dictamen práctico y de absoluta actualidad, pues se trata de una nueva legislación que, al haber sido aprobada en el mes de diciembre de 2022, no ha tenido el bagaje suficiente para que haya bibliografía, doctrina administrativa y jurisprudencia extensas que hablen de ello.

Igualmente, trata el tan discutido tema de la residencia fiscal, el cual ha sido últimamente muy discutido a raíz de una sentencia del Tribunal Supremo que ha dado una nueva visión sobre este asunto tan relevante desde el punto de vista jurídico-tributario.

Con todo ello, estos dos temas han mostrado un gran interés debido a su gran relevancia actual y, sobre todo, la novedad que han supuesto, lo que hará que este TFG aporte un punto de vista y recoja información y doctrina que, verdaderamente, sean útiles para el mundo académico.

¹ Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (BOE 22 de diciembre de 2022).

1.1. Antecedentes de hecho

Comparece ante usted la Sra. Artemisa Gordon, asesora financiera, de nacionalidad española, casada y sin hijos. D^a Artemisa fue residente fiscal en España hasta 2015, año en el que se trasladó a vivir a EE. UU. para desarrollar su carrera profesional en un fondo de inversión en Chicago. En este país ha presentado las declaraciones de impuestos correspondientes al *Individual Income Tax* durante los años 2015 a 2022. En esos años contrajo matrimonio con el Sr. Gordon, con quien vive en Chicago en una vivienda propiedad de ambos con un valor aproximado de 600.000 euros.

En 2023 D^a Artemisa ha sido invitada a participar en un nuevo proyecto empresarial en España como administradora del mismo. Se trata de una nueva sociedad anónima, Tecno X SA, con sede en Madrid, cuya actividad consistirá en la prestación de servicios de asesoramiento, gestión, análisis y supervisión de los proyectos empresariales especializados en tecnologías de la información y la comunicación. Por el cargo de administradora será retribuida con una cantidad fija anual de 400.000 euros. El plan de retribución incluye la posibilidad de obtención de acciones en dicha sociedad. Su desplazamiento a España se produciría en la primera mitad de 2024, ya que hasta el 31 de diciembre de 2023 no se hará efectivo el cese voluntario en el fondo de inversión americano en el que trabaja actualmente.

Para desempeñar su nueva labor en Madrid, alquilará una vivienda en esta ciudad, aunque se trasladará a EE. UU., para visitar a su marido, una semana cada mes o mes y medio, períodos en los que seguiría realizando sus tareas como administradora a distancia.

D^a Artemisa no tiene bienes en España. En EE.UU., además de la vivienda de Chicago, posee una cuenta bancaria y acciones en entidades que cotizan en EE.UU. No obstante, es previsible que en 2024 compre un piso en Madrid y abra una cuenta bancaria en esta ciudad.

1.2. Cuestiones planteadas

Ante la nueva situación laboral que se le presenta, la Sra. Gordon la plantea las siguientes:

1. Como consecuencia de su nueva situación profesional, en 2024, ¿puede llegar a tener la consideración de residente fiscal en España y, por tanto, de contribuyente por el IRPF? ¿Perdería entonces la residencia fiscal en EE.UU?
2. En caso de que se le considere residente fiscal en España, ¿podría acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados, también conocido como régimen de “impatriados”? ¿Qué requisitos debería cumplir para acogerse al mismo? ¿Supondría un problema para ello su condición de administradora y posible socia de la nueva empresa, en lugar de ser asalariada?
3. ¿Le reportaría este régimen de impatriados alguna ventaja fiscal frente a la tributación en el régimen general del IRPF? A D^a Artemisa le interesa saber cuáles serían estas posibles ventajas, y si resultaría aconsejable, en su caso, acogerse a las mismas.

2. METODOLOGÍA Y PLAN DE TRABAJO

Tal y como se ha mencionado al comienzo de esta introducción, el fin de este trabajo es dar una respuesta completa, detallada, clara y correcta a las tres cuestiones que la consultante ha planteado en su escrito. Se tratará de unas respuestas de carácter jurídico-tributarias a través de las cuales se solventarán las dudas legales que le surgen a la consultante en base a las circunstancias aportadas.

De esta forma, y con el objetivo de poder resolver las cuestiones planteadas *supra*, se va a utilizar una metodología de corte mixta, ya que será un trabajo teórico con una perspectiva empírica, al existir una parte más práctica dentro del mismo. Se plantearán una serie de recursos bibliográficos de carácter jurídico a través de los cuales se establecerán todos los argumentos y recursos necesarios. Con ellos, se podrán realizar los razonamientos precisos para aplicarlos al caso concreto de la consultante. Igualmente, se procederá a utilizar una metodología comparativa en aras de aportar una imagen del régimen de impatriados vigente antes y después de la modificación efectuada por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022.

Para poder llevar a cabo esta laboriosa tarea, se procede a exponer las fuentes jurídicas y bibliográficas que se emplearán: legislación tributaria vigente y derogada, doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos a través de sus Consultas vinculantes, bases de datos y mementos, artículos doctrinales específicos de referencia, jurisprudencia de los tribunales españoles y recursos bibliográficos *online*.

El TFG seguirá un índice estructurado en tres capítulos los cuales se dividirán en distintos apartados y subapartados. En cada uno de estos capítulos se resolverá una cuestión de las tres planteadas por la consultante. Dentro de cada capítulo, en primer lugar, se expondrán todas las fuentes documentales y bibliográficas que van a ser relevantes y utilizados como fundamentos jurídicos para, posteriormente, aportar una solución a la cuestión planteada. Seguidamente, se procederá a explicar el razonamiento llevado a cabo en base a los recursos antes presentados para, finalmente, obtener una conclusión que sirva como respuesta a la consulta hecha.

En último lugar, y a modo de cierre del trabajo, se expondrán una serie de conclusiones basadas en lo expuesto a lo largo del trabajo que servirá como apunte final a todas las consultas planteadas, así como una opinión personal sobre el nuevo régimen de impatriados en la cual se valorará su utilidad, si este cumple la función sobre la que se basa su existencia y se aportará unas breves sugerencias sobre los cambios que podrían hacer más atractivo este régimen teniendo en cuenta los sistemas fiscales de nuestro alrededor.

II. RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA DE LA PERSONA FÍSICA CONSULTANTE A EFECTOS DEL IRPF

1. RECURSOS UTILIZADOS PARA ELABORAR LOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1.1.Legislación

En primer lugar, es necesario poner de manifiesto lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF)². Sin lugar a dudas, se trata del artículo más importante para la resolución de la presente cuestión, pues en él se indican los supuestos legales bajo los cuales una persona física sería considerada residente fiscal en España. Dichos supuestos son los siguientes:

- a. *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.*
- b. *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

Seguidamente, al tratarse de un supuesto de hecho en el cual la consultante tiene su residencia fiscal actual en los Estados Unidos, es oportuno señalar la aplicación del Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) entre ambos países³. En su clausulado, concretamente en su artículo 4, se han establecido las reglas aplicables para, en los casos en los que la persona física tenga su domicilio fiscal en ambos Estados de acuerdo a la legislación interna de estos, se pueda resolver este posible conflicto de residencia en favor de uno de los Estados firmantes. Al estar esta cuestión basada en la correcta concreción del domicilio fiscal de la consultante, la relevancia de este recurso es obvia.

² 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 (BOE 29 de noviembre de 2006).

³ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

En último lugar, es de notoria importancia mencionar aquí el artículo 89 de la Ley General Tributaria⁴ (en adelante, LGT) pues el legislador ha otorgado efectos vinculantes a las consultas tributarias escritas que se realicen por parte de los órganos de la Administración tributaria encargados. Este artículo no solo es vital para este capítulo, sino para el resto del TFG, dado que, para dar respuesta a las cuestiones planteadas, las consultas tributarias son un elemento imprescindible para resolverlas correctamente.

1.2. Jurisprudencia

En relación con la cuestión que la consultante plantea, es necesario destacar la Sentencia del Tribunal Supremo 778/2023⁵, de 12 de junio. En primer lugar, debido a su tan reciente publicación. Lo que ayudará sin duda a dar una perspectiva del asunto a tratar de forma actualizada y acorde a los últimos criterios jurisprudenciales. Seguidamente, trata varios aspectos relevantes para resolver la cuestión: el rechazo de un certificado de residencia fiscal emitido por el órgano correspondiente en el otro Estado firmante del CDI y, en segundo lugar, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia por parte de uno de los dos Estados firmantes de dicho CDI.

1.3. Doctrina administrativa

La Doctrina estipulada por las consultas que se realizan a la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) es una fuente relevante a tener en consideración, pues existen numerosos pronunciamientos por parte de este órgano directivo con respecto a planteamientos relacionados con la residencia fiscal en casos similares al que nos atañe. Así mismo, hacemos aquí referencia al previamente mencionado artículo 89 LGT sobre los efectos vinculantes de estas consultas.

Para ser más precisos, destacamos para esta primera cuestión la Consulta Vinculante V1223-22 de 31 de mayo de 2022. Se toma en consideración esta consulta pues las respuestas que aporta son una visión interpretativa de cómo se complementan los supuestos legales entre sí del artículo 9 LIRPF. Por tanto, su utilidad radica en que la

⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de de diciembre de 2003).

⁵ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 778/2023, de 12 de junio [versión electrónica – base de datos Aranzadi Insignis RJ\2023\3190. Última fecha de consulta: 29 de octubre de 2023.

consulta reafirma que el supuesto legal temporal de 183 días en territorio español puede no ser suficiente para afirmar que la residencia fiscal de una persona física es en España.

Igualmente, la consulta vinculante 337/2015⁶ de 22 de octubre de 2015 y la Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2021 del procedimiento 00-02-008-2019⁷ son útiles para la resolución de esta cuestión, ya que servirán como apoyo para la mejor comprensión del concepto “centro de interés económico” que el artículo 9.2 b) LIRPF prescribe para la declaración de domicilio fiscal en España.

1.4.Obras doctrinales académicas

En aras de una mayor amplitud a la hora de estudiar la cuestión actual, el artículo académico de Beatriz de la Fuente Alonso⁸ resulta oportuno. En él se desarrollan y explican las interpretaciones que se han ido dando sobre los supuestos legales de residencia del artículo 9 LIRPF ya mencionados *supra*.

Por otra parte, debemos reseñar la obra de Jorge J. Milla Ibáñez. Se trata de una obra monográfica sobre la residencia de las personas físicas⁹. Se utilizará para aportar un mayor conocimiento y claridad sobre el concepto de “centro de intereses económicos”. Igualmente, Pedro Fernández¹⁰ presenta otro artículo destacado para esta primera consulta en donde se vuelve a tratar el concepto de “centro de interés económico”. Como se explicará profusamente más adelante, este concepto presente en el segundo supuesto legal del artículo 9 LIRPF va a cobrar relevancia a la hora de evaluar dónde es residente fiscal la consultante en el año 2024.

⁶ Consulta nº335/2015 de 22 de octubre de 2015 de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local sobre el Régimen foral vasco.

⁷Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 22 de febrero de 2021 por el procedimiento 00-02008-2019.

⁸ De la Fuente, B., “La noción de la residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”, *Cuadernos de formación*, vol. 27, n. 6, 2021, pp. 115-133.

⁹ Milla Ibáñez, J.J., “La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta”, *Tirant lo Blanch*, Valencia, 2019, pp.76-85.

¹⁰ Fernández, P., “Residencia fiscal en España: ¿cómo se cuentan los 183 días y que significa “centro de interés económico”?”, *Garrigues*, 7 de noviembre de 2018.

Por último, se encuadra en este apartado el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE)¹¹. A pesar de que puede parecer un reglamento de obligado cumplimiento por parte de los Estados integrantes de esta organización internacional, es un manual sin efectos vinculantes para estos, pero que tiene un grandísimo valor, pues este aporta la interpretación que la OCDE hace de los distintos artículos que los CDI establecen.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1.El concepto de contribuyente en el IRPF: artículo 9 LIRPF.

Tal y como se recogió al comienzo del capítulo, la LIRPF especifica en su artículo 9 aquellos requisitos o criterios bajo los cuales se puede considerar a una persona física residente fiscal en España. En un principio, podría parecer sencillo esclarecer, para la presente cuestión, bajo qué jurisdicción tendrá que rendir cuentas en términos fiscales la consultante. Sin embargo, la interpretación de estos criterios/requisitos legales, sumado a que reside fiscalmente en la actualidad en Estados Unidos, así como las circunstancias concretas que envuelven la situación profesional de la consultante, son particularidades a las cuales hay que prestar atención y tenerlas en consideración para aportar una solución correcta a la cuestión.

Por todo esto, a lo largo de los siguientes apartados y subapartados se procederá a analizar cada uno de los dos criterios legalmente establecidos utilizando los recursos ya mencionados *supra* para así abordar la cuestión

2.1.1. Criterio de permanencia: estancia en España superior a 183 días.

El primero de los criterios establecidos en el artículo 9.1 a) LIRPF es el de permanencia. Esta disposición fija en 183 días el límite bajo cual, en caso de ser igualado o superado, se considerará al individuo residente fiscal en España a todos los efectos. Centrándonos nuevamente en el caso que nos atañe, la consultante ha resaltado su predisposición a regresar a territorio nacional a lo largo del primer semestre del ejercicio

¹¹ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, trad. María Teresa Brea Alonso, Instituto de Estudios Fiscales, 2017.

2024. Por tanto, podría deducirse de forma sencilla que, independientemente del resto de criterios, bajo éste de carácter temporal sería residente fiscal española, pues la consultante entraría al país y pasaría más de 183 días en él¹². No obstante, consideramos que es preciso realizar ciertas matizaciones a esta afirmación.

El mismo artículo anteriormente mencionado indica que las “ausencias esporádicas” deben ser contabilizadas a efectos de realizar el cálculo de los 183 días. Es decir, en caso de que el individuo salga del territorio nacional durante varios días, e incluso semanas, por visitas familiares, vacaciones o viajes de trabajo, estos días han de computarse para el cálculo de este criterio de permanencia¹³. Igualmente, el Comentario 5 del artículo 15 del MCOODE¹⁴ prescribe la forma correcta de calcular los días de este periodo es mediante la contabilización de los “días de presencia física”, es decir, los días de partida y llegada al país, sábados, domingos y días festivos, así como bajas por enfermedad y por causa de muerte/enfermedad en el entorno familiar. Los únicos días, por tanto, que no computarían dentro de este abanico de opciones son aquellos en los que el Estado -España-, es utilizado como punto intermedio de paso entre el inicio y el final del trayecto. Por ende, y en relación a las circunstancias de la consultante, las visitas familiares que realice una vez cada mes o mes y medio en Estados Unidos, serán computables a los efectos de cálculo de los 183 días prescritos.

No obstante, el propio artículo 9.1 a) LIRPF indica una excepción a ser reconocido fiscalmente en España bajo este criterio, y es a través de la presentación de un certificado de residencia fiscal en otro Estado que, en el caso que nos incumbe, debe ser expedido por la autoridad fiscal estadounidense. Dicho certificado ha de hacer constar que es residente de acuerdo a lo establecido a la normativa interna del país sumado a la contenida en el CDI. Esto podría suponer que la consultante a través de este instrumento aportado por el *Internal Revenue Service*¹⁵ pueda acreditar su residencia fiscal en los Estados Unidos, puesto que podría serle más beneficioso en términos económicos. Sin embargo,

¹² Cabe resaltar que, bajo los parámetros de este caso, al plantearse la posibilidad de ingresar en territorio nacional durante el primer semestre del año, el criterio de permanencia estrictamente contemplado siempre se cumplirá. 183 días es exactamente 6 meses, por lo que antes del 1 de julio, que sería la fecha natural por la cual este criterio no se podría ver cumplido, siempre se estaría más de 183 días en territorio español.

¹³ De la Fuente, op. cit., p.118.

¹⁴ OCDE, op. cit., pp. 310-311.

¹⁵ Agencia del gobierno federal estadounidense encargada de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de la normativa tributaria. Disponible en: <https://www.irs.gov/es>

el propio CDI establece en su artículo 4.2¹⁶ cuales han de ser los pasos a seguir en caso de que los dos Estados se atribuyan la residencia fiscal y haya que dirimir el conflicto para, en definitiva, resolver el conflicto. Es por ello que, en este caso, al ser posible que exista dicha disparidad en atención de las circunstancias presentadas, sería necesario aplicar dichos pasos convencionalmente establecidos. Por ende, posteriormente se hará una explicación de ellos.

A pesar de la resolución de la discrepancia entre ambos Estados, existen varios precedentes en la doctrina administrativa fiscal en España donde se deja indicado que puede no resultar suficientemente probado que una persona física reside en España únicamente en base al criterio de permanencia, al resultar este impreciso o incompleto. Un ejemplo de esta doctrina se encuentra en la Consulta vinculante de 31 de mayo de 2022, DGT CV1223-22¹⁷ pues así mismo lo indica: *“No obstante, como puede apreciarse de la lectura del precepto citado, la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función del mencionado criterio de permanencia, sino que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 b) de la LIRPF, el consultante podrá ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos”*. Aun dándose el caso de que la consultante estuviese menos de 183 días en territorio nacional, el criterio económico de dicho artículo podría dar como resultado tener el domicilio fiscal en España¹⁸.

Por consiguiente, asumimos que, en base a las circunstancias aportadas, la consultante estaría en territorio español más de 183 días. Sin embargo, consideramos necesario plantear un análisis más detallado del criterio económico establecido en el artículo mencionado por la anterior CV 1223-22 de 31 de mayo de 2022 para poder confirmar que la nueva residencia fiscal de la consultante es en España y será, por tanto, contribuyente del IRPF.

¹⁶ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, op. cit., p.4.

¹⁷ Op. cit., 31 de mayo de 2022.

¹⁸ De la Fuente, op. cit.

2.1.2. Criterio económico: núcleo de intereses económicos.

En relación con lo apuntado *supra*, tener en consideración este criterio es esencial para determinar la residencia fiscal de la consultante. Como se venía adelantando, el artículo 9.2 b) LIRPF prescribe el domicilio fiscal en España bajo el caso de que radique en el país de forma directa o indirecta el núcleo principal o base de sus actividades e intereses económicos. Se trata de un concepto jurídico ciertamente indeterminado que la doctrina ha tenido que ir perfilando en aras de aplicar este precepto.

Ciertamente se trata de un concepto indeterminado, pues Milla Ibáñez destaca que el legislador, a la hora de redactar este precepto deja sin solución tanto los elementos que conforman el mencionado núcleo principal o centros de intereses económicos, así como no se hace ninguna referencia al término junto al cual realizar la comparación de las actividades económicas que se han desarrollado en territorio español¹⁹.

Según Fernández²⁰, el “centro de intereses económicos” viene a referirse al lugar de donde procedan de forma mayoritaria sus rentas, es decir, en este caso, las rentas de trabajo obtenidas por el puesto que va a desempeñar dentro de la nueva sociedad limitada. Este mismo autor hace referencia y utiliza por analogía para comprender e inspirarse sobre el significado de este concepto la definición que aporta el artículo 28 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas²¹. En él se indica que el principal centro de interés económico será aquel en donde el individuo obtenga la mayoría de sus rendimientos de trabajo, capital inmobiliario, ganancias derivadas de un bien inmueble, así como aquellas de actividades económicas. Por tanto, esta definición que por supuesto solo aplica internamente y para resolver controversias inter-comunidades, puede ayudar a comprender el concepto.

Tal y como se puede intuir, se tienen en cuenta, por un lado, los rendimientos del trabajo, y por otro las ganancias derivadas de bienes muebles o inmuebles del sujeto pasivo. Como es el caso que nos atañe, puede darse la situación que los rendimientos del trabajo provengan de territorio nacional y las otras ganancias de fuera de este (Estados

¹⁹ Milla Ibáñez, J.J., op. cit., p. 79.

²⁰ Fernández, P., op. cit.

²¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980).

Unidos). Por tanto, tal y como indica De la Fuente²², se abre la posibilidad de aplicar dos teorías:

- Teoría rentista: bajo ésta, el centro de intereses se localizaría donde la persona generase la parte mayor de su renta. Incluso defiende que, en caso de ser trabajador por cuenta ajena, la residencia sería española en caso de que la empresa empleadora lo fuese también.
- Teoría patrimonialista: por el contrario, esta teoría propugna que la residencia fiscal estará donde se sitúe el origen de los rendimientos del trabajo y con relación a dónde se gestionen mayormente los ingresos por los bienes privados del sujeto.

Milla Ibáñez cita a Carmona Fernández a raíz de su interpretación de los elementos que han de conformar el núcleo principal o centro de intereses económicos. Milla Ibáñez indica que: *“se entenderá que el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos residen en España si la principal fuente de riqueza de la persona física proviene de un núcleo o base situada en España. Junto con lo anterior, matiza que, si la mayor parte del patrimonio de la persona física está radicado en España, se entenderá que es residente en España²³”*.

En otras palabras, el autor viene a recoger en un mismo concepto de centro de intereses económicos ambas teorías previamente referidas, pues para él, en aras de analizar dicho concepto, se considerarán tanto el lugar de donde provengan la mayor parte de su renta (teoría rentista), y, además, de dónde esté radicado la mayoría del patrimonio del individuo (teoría patrimonialista). Hay una consideración global de los todos los elementos para delimitar este concepto. Por tanto, la jurisprudencia y doctrina administrativa española no coinciden en algunos casos sobre qué teoría se ha de aplicar para interpretar el concepto a pesar de que la doctrina, parece, tenerlo un poco más claro.

Por una parte, la CV 337/2015²⁴ de 22 de octubre de 2015 es un ejemplo indudable de la aplicación de la teoría de corte rentista: *“Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la*

²² De la Fuente, B., cit. op., p.119.

²³ Vid. Carmona Fernández, N. “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, *Carta Tributaria*: número 231, Información y Documentación Tributaria, Madrid, 1995, página 9 y ss. En el libro de Millán, está en la página 81.

²⁴ Op. cit., 2015.

base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario [...]”.

Sin embargo, el TEAC en la ya mencionada Resolución del procedimiento 00-02008-2019²⁵ interpreta la noción de intereses económicos en base a una exégesis más próxima a la teoría patrimonialista. En la resolución, este tribunal establece que “*deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas*”. En otras palabras, no es que se excluya el conocimiento de dónde proceden las ganancias (procedentes mayoritariamente en caso de la consultante de los rendimientos del trabajo), sino que se han de tener en consideración el resto de las circunstancias que aportan una mayor visión de dónde reside la persona física.

En este punto, nos remitimos a las conclusiones de este trabajo para poder analizar todas las implicaciones del dictamen en su conjunto en donde se detallará que, tal y como ha quedado demostrado, la consultante será a todos los efectos residente fiscal en España.

2.2. Resolución de discrepancias entre España y Estados Unidos. Aplicación del CDI.

Como se ha reiterado en varias ocasiones a lo largo de este capítulo, es posible que la consultante, bajo la legislación interna de España y Estados Unidos, sea considerada para ambos Estados residente fiscal. Es por ello que el propio CDI establece en el varias veces mencionado artículo 4.2 las reglas para dirimir y resolver este conflicto entre los Estados contratantes.

Ya se mencionó a la hora de analizar el criterio de permanencia que la consultante podría solicitar el certificado de residencia fiscal en Estados Unidos por motivos económicos. Además, recientemente, la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁶ ha indicado que los órganos administrativos o jurisdiccionales no pueden cuestionar el contenido recogido en dicho certificado si este es expedido correctamente por el órgano

²⁵ Op. cit., 31 de mayo de 2021.

²⁶ Cit. op., 12 de junio de 2023.

correspondiente en Estados Unidos y de acuerdo a lo marcado por el CDI. Tampoco las circunstancias en las que este había sido expedido por la autoridad fiscal. Igualmente, esta Sentencia del Tribunal Supremo²⁷ indicó que “*la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio*”. En consecuencia, queda patente que tanto por parte del propio del CDI, como por la interpretación jurisprudencial del TS, los conflictos de residencia han de solventarse de acuerdo a las reglas del Convenio entre ambos Estados, ya que uno de ellos no tiene la potestad de decidir por sí mismo sobre esta cuestión.

Con respecto a lo dispuesto en el artículo 4.2 del CDI, se puede confirmar que, tal y como se venía apuntando a lo largo de todo el capítulo, la residencia fiscal de la consultante deberá ser en España a pesar de aquellos bienes situados en suelo estadounidense. Esto se debe, primeramente, a que el CDI prescribe el lugar donde el individuo tenga una vivienda permanente a su disposición como residencia fiscal. Como la consultante tiene vivienda propia en Estados Unidos y se prevé tenga lo mismo en España al adquirir una en Madrid, este requisito no es útil, por lo que habrá que utilizar el subsecuente.

Concretamente, habremos de fijar la mirada en el “centro de intereses vitales”, concepto muy similar, aunque, como indica la STS 778/2023²⁸ referida anteriormente, ligeramente más amplio al establecido en el artículo 9.2 b) LIRPF, pues se incluye en él las relaciones personales además de las económicas del individuo (ya explicadas a lo largo de este capítulo). Aquí es donde nos inclinamos a pensar que la residencia fiscal se establece definitivamente en España, puesto que los intereses económicos se han demostrado radican en España al recibir la consultante un sueldo derivado de su nueva posición laboral en España. Con respecto a los vínculos familiares, asumimos que, aunque se encuentren en Estados Unidos, su importancia no puede suponer más que el hecho de vivir en España y recibir unas rentas altas por el trabajo desarrollado en España para una sociedad afincada en España.

²⁷ *Ibid*, FJ 4.

²⁸ *Ibid*, FJ 3.

En este punto, nos volvemos a remitir a las conclusiones de este trabajo para poder analizar todas las implicaciones del dictamen en su conjunto. De la misma forma que en el subapartado anterior, se puede adelantar que las conclusiones que se pueden extraer indican que la consultante podrá ser considerada como residente fiscal en España a efectos fiscales.

3. CUESTIONES ADICIONALES

Para poder dar una respuesta completa a la cuestión planteada, creemos conveniente añadir algunas cuestiones adicionales que vienen a complementar la solución planteada *supra*. No obstante, la explicación de estas se hará de forma sucinta.

3.1. Modelo 720: declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero

Consideramos relevante hacer mención del Modelo 720 recogido en la Disposición Adicional decimoctava de la Ley 58/2003, General Tributaria²⁹. Se trata de la obligación de recoger en dicho Modelo -únicamente a efectos declarativos e informativos- todos los bienes, cuentas, títulos, activos y derechos del obligado tributario que se sitúen fuera del territorio nacional. La Orden HAP/72/2013³⁰ desarrolla esta Disposición adicional y establece en su artículo 2 quiénes son los obligados a presentar esta declaración siendo todos los obligados tributarios con residencia fiscal en España y que posean bienes y/o derechos fuera de territorio nacional. De esta acción no deriva ninguna obligación económico-tributaria, pues como se reitera, sus efectos son meramente declarativos. Como puede deducirse, al tener la consultante acreditada la residencia fiscal en España en 2024 y poseer una vivienda situada en Chicago, así como acciones cotizadas en los mercados estadounidenses, la presentación de este Modelo resultará obligatoria para la consultante.

²⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

³⁰ Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE 31 de enero de 2013).

III. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS O “IMPATRIADOS”.

1. RECURSOS UTILIZADOS PARA ELABORAR LOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1.1. Legislación

Para la realización de este siguiente capítulo, y en aras de resolver la segunda cuestión de este caso, es imprescindible recurrir de nuevo a la LIRPF, pues es en ella donde el legislador ha venido a recoger el régimen fiscal de trabajadores desplazados o “impatriados”³¹. Concretamente, el recientemente reformado artículo 93 LIRPF dictamina cuales son los requisitos y por menores de este régimen especial de tributación de la persona física. Hay que resaltar que este artículo, desde la aprobación de la Ley en el año 2006, ha sufrido numerosas modificaciones. Para este caso, es preciso utilizar la última actualización de la ley, pues esta modifica parcialmente el régimen de impatriados. No obstante, para una correcta explicación de los requisitos, se utilizarán las versiones anteriores del artículo.

Seguidamente, es necesario mencionar la Ley sobre el Impuesto de Sociedades³² (en adelante, IS). Este recurso será utilizado para hacer un análisis exhaustivo sobre dos conceptos que son de suma importancia para comprobar si es aplicable este régimen fiscal especial, de acuerdo al supuesto de hecho planteado. En concreto, se trataría de los conceptos de “entidad patrimonial” y “entidad vinculada”. Ambos serán ampliamente referidos y analizados en los párrafos que siguen. Los artículos a utilizar de dicha ley son el 5.2 y el artículo 18.

Por último, ha de subrayarse el uso del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, TRLIRNR) y el Reglamento que desarrolla la ley

³¹Ley 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 (BOE 29 de noviembre de 2006). Última versión del artículo 93, modificado por la Disposición Final 3.5 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE 22 de diciembre de 2022).

³² Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)

del IRPF (en adelante, RIRPF). En primer lugar, el artículo 25.1 TRLIRNR³³ distingue entre dos tipos de rentas, hecho que resulta clave, pues a cada una se le aplicará un tipo de gravamen distinto, con lo que esto conlleva a la hora de aplicar este régimen especial. De la misma forma, el artículo 114.2 a) RIRPF³⁴ prescribe una obligatoriedad particular para los rendimientos provenientes de individuos acogidos al régimen de impatriados que no puede ser de ninguna forma obviada. Por estas razones, surge la importancia de destacar estas dos disposiciones legales, ya que tratan detalles valiosos para la consulta jurídica.

1.2. Doctrina administrativa

Al tratarse de un capítulo en el cual se analiza una legislación tan novedosa, lo realmente relevante para el mencionado capítulo es la legislación y los comentarios propuestos por las obras doctrinales académicas. Es por ello que la doctrina administrativa que va a ser usada es únicamente para reafirmar conceptos previos a esta reforma legal.

En concreto, la Consulta Vinculante V3440-15 de 11 de noviembre de 2015 será utilizada para explicar la interpretación que la DGT da de los valores que quedan excluidos para realizar el cómputo de cara a analizar el carácter patrimonial de una entidad. En otras palabras, qué valores de una sociedad deben ser excluidos para valorar si una sociedad puede ser considerada entidad patrimonial o no.

1.3. Obras doctrinales académicas

En primer lugar, destacamos el artículo de Alejandro Segarra Vicente³⁵ en el cual se narra de forma detallada las modificaciones que la ya reiterada Ley 28/2022 ha producido en el régimen de impatriados, por tanto, su utilidad y justificación reside en esta misma

³³ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

³⁴ 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 (BOE 31 de marzo de 2007).

³⁵ Segarra Vicente, A., “La Ley 28/2022, de 21 de diciembre ha modificado la redacción del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regula el régimen fiscal especial aplicable a los desplazados a territorio español (comúnmente conocido como “Ley Beckham”, “régimen Beckham””, *Roca Juyent*, 25 de enero de 2023.

causa. Del mismo modo, el artículo doctrinal y académico de Sonia Velasco³⁶ resulta igual de interesante y relevante para este capítulo, pues de nuevo, como sucede con la anterior obra, hace un relato de las novedades legislativas del régimen de impatriados del artículo 93 LIRPF.

Siguiendo el mismo esquema referido en los dos anteriores párrafos, es necesario hacer mención de los artículos de Robles González³⁷ y de Herreros de Tejada³⁸. Con ellos se continúa la ampliación de conocimiento sobre las modificaciones emprendidas en este régimen, sus implicaciones y las consecuencias de este.

Por otro lado, consideramos de utilidad para resolver esta consulta el artículo de Alfonso Sanz Clavijo³⁹, pues analiza otras propuestas de modificación de la Ley en aras de buscar un mayor equilibrio y progresividad fiscal, tal y como se comentará más adelante.

Bajo el mismo pretexto, destacamos la utilización de varias ideas y reflexiones del profesor Lorenzo Gil Maciá⁴⁰ por sus implicaciones a la hora de analizar el artículo 5.2 LIS. Concretamente, se utilizarán sus ideas sobre los valores que deben excluirse del cómputo para el análisis de la patrimonialidad de la entidad en la que prestará sus servicios la consultante. No obstante, este aspecto será claramente explicado en este capítulo.

Con especial relevancia debido a su claridad y utilidad, es importante hacer una especial referencia al Memento jurídico sobre el Impuesto de Sociedades de Lefebvre⁴¹, pues a través de él profundiza más aún en el concepto de valores patrimoniales tan

³⁶ Velasco, S. “Novedades fiscales relevantes para impatriados en el IRPF”. *Cuatrecasas*, 10 de noviembre de 2022.

³⁷ Robles González, M., “Novedades de la Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes en el régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español”. *Blog de Crónica Fiscal de Crónica Tributaria*, 1 de febrero de 2023.

³⁸ Herreros de Tejada, P., “El Régimen de Impatriados tras las modificaciones de la Ley de Startups”. *CMS Law*.

³⁹ Sanz Clavijo, A., “Propuestas para la reforma del régimen de impatriados españoles desde una visión de derecho comparado”. *Crónica Tributaria*, núm. 148, 2013, pp. 195-213.

⁴⁰ Gil Maciá, L., “Entidades patrimoniales y excesos de tesorería: sombras interpretativas del art. 5.2 LIS. Patrimonial companies and excess liquid assets: interpretative shadows of Article 5.2 of the Spanish Law on Corporate Income Tax”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016.

⁴¹ Memento práctico Impuesto de Sociedades, Lefebvre. Actualizado a 2023.

importante para valorar si la entidad será o no patrimonial, y con las consecuencias que este hecho tendrá.

Por último, destacar el artículo académico de Manuel Lucas Durán⁴² en donde se hace una exposición relevante sobre los distintos sistemas de impatriados en diversos países europeos la cual ayudará a realizar un breve apunte sobre derecho comparado.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Requisitos legales del régimen de impatriados. Artículo 93 LIRPF.

Al comienzo de este capítulo se nombró el artículo 93 de la Ley del IRPF, pues sus disposiciones legales contienen el régimen de trabajadores desplazados o “impatriados”. Por consiguiente, para poder analizar posteriormente la posibilidad de aplicar este régimen a la consultante, es necesario ir puntualizando los requisitos que la ley ha venido a establecer.

En primer lugar, la ventaja que supone la aplicación de este régimen a las personas físicas que se desplacen a territorio español es la contribución del individuo al IRPF, pero su deuda tributaria se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes durante el periodo impositivo en el que se efectúe la llegada a España, así como los cinco siguientes. Además, según queda matizado en el artículo 114.2 a) RIRPF, todos aquellos rendimientos derivados de una actividad previa a la aplicación de este régimen, es decir, los rendimientos provenientes de las actividades que estuviese realizando el interesado anteriormente a su llegada en el extranjero, no tributarán durante la vigencia de este régimen en España, salvo que se entienda que dichos rendimientos han sido obtenidos en territorio español en virtud de lo dispuesto en el TRLIRNR.

El conjunto de estas medidas supone, en principio, una ventaja para el individuo, pues los rendimientos obtenidos que deriven de una actividad desarrollada de forma previa a

⁴² Durán, M.L., “Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 6, 2019, pp. 78-83.

la llegada al territorio español se entenderán que no tributan en España. Para aquellos que sí lo hagan en territorio nacional aplicarán los tipos de gravámenes previstos en el artículo 93.2 e) 2º LIRPF⁴³ para la base del ahorro en el IRPF, mientras que los rendimientos de trabajo tendrán un tipo fijo del 24% hasta los 600.000 euros, y un 47% de ahí en adelante según queda establecido en el artículo 93.2 e) 1º LIRPF⁴⁴.

La LIRPF establece en el artículo 93.1 a) que podrán optar a este régimen las personas que hayan adquirido la residencia fiscal en España a raíz de su desplazamiento al país y que no hayan sido residentes en él los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento. No obstante, el apartado b) del mismo artículo impone una serie de circunstancias bajo las cuales solamente será aplicable este régimen si una de ellas se ve cumplida:

- *“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”*
- *“Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad”*. Para la consulta que se pretende resolver en el presente dictamen, el artículo 93.1 b) 2º) LIRPF resulta fundamental, pues la consultante a partir del 1 de enero de 2024 será administradora de una nueva sociedad radicada en España. No obstante, este mismo apartado prescribe que aquellas sociedades consideradas entidades

⁴³ Escala de gravamen del artículo 93.2 e) 2º LIRPF:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	28

⁴⁴ Escala de gravamen del artículo 93.2 e) 1º LIRPF:

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros.	24
Desde 600.000,01 euros en adelante.	47

patrimoniales de acuerdo con el artículo 5.2 LIS “*el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la misma ley*”. Es decir, la participación en el capital social por parte del individuo se ve limitada a lo indicado en el artículo 18 LIS. Este factor será tenido en cuenta posteriormente para la resolución de una de las consultas planteadas en este capítulo.

- “*Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013 [...]*”.
- “*Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022 [...]*”.

Así mismo, el apartado 2 del artículo 93 LIRPF especifica que el nuevo residente fiscal no podrá obtener rentas que sean susceptibles de ser calificadas como obtenidas mediante establecimiento permanente español, salvo en dos supuestos concretos regulados en los dos apartados anteriores del artículo 93.1 b) LIRPF ya mencionados.

Por otra parte, el artículo 93.2 LIRPF matiza las reglas aplicables a este régimen en relación con la deuda tributaria que surgirá como consecuencia de la actividad profesional/emprendedora que se desarrollará. Dentro de todas las especificidades recogidas en esta disposición legal, es preciso volver a subrayar que se entenderán gravados en España todos y cada uno de los rendimientos de trabajo o actividad económica derivados de la actividad emprendedora durante la aplicación de este régimen especial concreto, pues así lo indica el apartado c) del artículo previamente referido. Las rentas obtenidas se gravarán de forma acumulada durante el año natural sin posibilidad de compensación entre alguna de ellas, en atención a lo prescrito por el artículo 93.2 c) de la misma ley.

Para la determinación de la cuota íntegra, el artículo 93.2 e) LIRPF distingue entre las rentas referidas en el artículo 25.1. f) TRLIRNR y el resto de las rentas. Concretamente, este último artículo prescribe en dicha disposición legal la aplicación de un tipo de gravamen del 19% a aquellas rentas que provengan de “*dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad*” e

“intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios”. Por ende, distinguiremos entre las rentas derivadas de dichos dos casos concretos del artículo 25.1 f) TRLIRNR y el resto de las rentas acumuladas.

Para todas las rentas, a excepción de las matizadas en el artículo 25.1 f) TRLIRNR se le aplicarán los tipos indicados en el artículo 93.2 e) 1º LIRPF anteriormente mencionado, mientras que aquellas rentas especificadas en el anteriormente referido artículo del TRLIRNR se les aplicarán un régimen mucho más progresivo⁴⁵ que a las rentas descritas *supra*.

2.2. Modificaciones introducidas por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022

En aras de ofrecer una mayor aproximación al régimen especial de trabajadores desplazados se expondrán a continuación las modificaciones a las que se ha visto sometido este régimen como consecuencia de la aprobación de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, también conocida como Ley de *Startups*.

2.2.1. Modificación en el período de no residencia fiscal en España previo al desplazamiento.

En un primer análisis, resulta de especial interés recordar la reflexión que hizo Sanz Clavijo ya en 2013 sobre la reducción de esta prohibición de residencia previa y mostrándose a favor de la flexibilización de este elemento temporal que, en aquel momento, estaba fijado en 10 años. En aras de un mayor equilibrio y progresividad fiscal, este autor plantea que la flexibilización de la prohibición temporal no suponga únicamente una reducción de anualidades (como sí ha ocurrido con la Ley 28/2022), sino adoptar un sistema similar al sistema de impatriados neerlandés en el cual se descuenta de la duración máxima del régimen fiscal especial *“el tiempo que el trabajador desplazado haya sido residente durante los años anteriores en los que rige la referida prohibición de residencia previa”*⁴⁶. Esta reflexión resulta del todo sugestiva, pues nos da

⁴⁵ *Vid.* cita 43.

⁴⁶ Sanz Clavijo, *op. cit.*, p.211.

una posible idea de cómo mejorar este sistema sin olvidar el principio de progresividad y equilibrio fiscal.

No obstante, y pese a ello, una de las principales y más llamativas modificaciones que la Ley 28/2022 emprendió ha sido la reducción de los periodos impositivos previos de residencia fuera de España obligatorios para acogerse al régimen. Con anterioridad a la aprobación de la reforma de 2022, las personas físicas que desearan acogerse al régimen de impatriados tenían como requisito principal no haber residido en España durante, al menos, los diez periodos impositivos anteriores a la recuperación de la residencia fiscal en nuestro país. Sin embargo, con esta modificación, esta barrera temporal se reduce a la mitad. Por tanto, únicamente será necesario no haber sido residente fiscal en España los cinco periodos impositivos previos a la recuperación de esta condición⁴⁷.

Según narra la exposición de motivos de la propia Ley 28/2022, la finalidad que persigue la flexibilización temporal de los requisitos para acogerse al régimen de impatriados no es otra que facilitar acceder al régimen, así como potenciar la atracción de talento y proyectos innovadores a España⁴⁸. De la misma forma, se trata de una fórmula de especial interés para todos aquellos que fueron residentes fiscales en España y que se marcharon del país, pues se favorece y promueve su retorno al país⁴⁹.

2.2.2. Modificaciones en el ámbito subjetivo

Se han ampliado los supuestos bajo los cuales las personas físicas pueden acogerse a este régimen actualizado de impatriados.

En primer lugar, se permite la aplicación de este régimen a los denominados “nómadas digitales”. Se tratan de personas que se desplazan a España de forma voluntaria y no ordenados por el empresario para prestar servicios a distancia, mediante la utilización exclusiva de métodos y sistemas de comunicación digitales y telemáticos. Para poder

⁴⁷ Segarra Vicente, op. cit.

⁴⁸ Apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre.

⁴⁹ Robles González, op. cit.

realizar esta actividad será necesario la obtención de un visado de teletrabajo de carácter internacional⁵⁰.

Igualmente, dentro de la ya mencionada categoría de administrador de una entidad, se permite en la actualidad la participación del administrador sin ningún tipo de límite en su porcentaje de participación dentro del capital social de la empresa, salvo en el caso de entidades patrimoniales como ya nos referimos anteriormente. Antes de la modificación sustanciada por la Ley de *Startups*, no se permitía al administrador tener una participación en la entidad de más de un 25%. Por tanto, esta limitación ha desaparecido con la nueva normativa⁵¹.

Además, se han añadido nuevos supuestos dentro de este ámbito subjetivo del régimen de trabajadores desplazados. En concreto, y tal y como se ha referido en el primer apartado de este capítulo, se han incorporado como supuestos de aplicación de la Ley aquellos que se desplacen a España para el desarrollo de una actividad emprendedora dentro del marco de la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización⁵². También se incluyen gracias a la Ley 28/2022 a los profesionales altamente cualificados que vayan a prestar sus servicios a las denominadas empresas emergentes, aunque también se incluyen las empresas que desarrollen actividades formativas, de investigación, innovación y desarrollo. No obstante, deberán de cumplirse varios requisitos exigidos por el artículo 93.1 b) 4º LIRPF.

En último lugar, cabe reseñar sucintamente la inclusión de un nuevo punto dentro del artículo 93 LIRPF. Concretamente, se añade un punto tercero bajo el cual se ha ampliado la posibilidad de optar a este régimen al cónyuge y los hijos menores de 25 años (en caso de discapacidad del descendiente, con independencia de su edad), así como al progenitor de estos en caso de inexistencia de vínculo matrimonial⁵³. Para un mayor análisis de esta nueva disposición introducida por la Ley de *Startups*, nos remitimos al apartado de “Cuestiones adicionales” del presente capítulo.

⁵⁰ Segarra Vicente, op. cit.

⁵¹ Herreros de Tejada, op. cit.

⁵² Robles González, op. cit.

⁵³ Velasco, op. cit.

2.3. Apunte de derecho comparado

Se considera necesario aportar en este punto del dictamen una breve visión de derecho comparado a cerca de este régimen para un mejor entendimiento de los cambios efectuados por esta ley. En concreto, se procederá a ver de forma sucinta los regímenes fiscales similares al aquí presentado en distintos países de nuestro alrededor.

En primer lugar, cabe destacar el régimen fiscal especial de impatriados de Italia, el cual tiene ciertas similitudes con el régimen de impatriados españoles. En ambos casos, y como se ha expuesto, se establece el requisito de no haber residido en el país durante los cinco años previos al regreso, con la particularidad de que en el caso italiano se exige, además, la permanencia mínima en Italia por dos años. No obstante, el régimen italiano únicamente está dirigido a puestos directivos y profesionales de alta cualificación. En Italia, este régimen puede ser aplicable durante quince años⁵⁴.

En el caso de Francia, este régimen es extensible a la mayoría de los trabajadores que provengan del extranjero y sean contratados por empresas francesas y trabajen en el país. Se trata de un régimen con el mismo requisito de no residencia previa durante los cinco años anteriores con una extensión de este régimen especial durante los ocho años siguientes a su llegada a Francia. A diferencia del régimen italiano, se trata de un régimen mixto, pues combina la no tributación de ciertas rentas (en su mayoría provenientes del exterior), así como ciertas exenciones que llegan al 30% de los rendimientos del trabajo⁵⁵.

En último lugar, Portugal ha establecido un régimen muy competitivo en este aspecto. Al igual que el resto de los países expuestos, prescribe el requisito de no residencia previa durante los cinco años anteriores y ningún tipo de requisito adicional, salvo, lógicamente, ser residente fiscal en Portugal. Igualmente, se trata de un sistema mixto, en donde las rentas del trabajo se ven sometidas a un tipo impositivo único del 20% mientras, a su vez, muchos otros rendimientos no han de verse sometidos a tributación, a pesar de que sean obtenidos en Portugal. Su atractivo es, sin duda, muy alto⁵⁶.

⁵⁴ Durán, op. cit.

⁵⁵ *Id.*

⁵⁶ *Id.*

2.4. Aplicación del régimen

Una vez se han establecido todos los requisitos legales necesarios, así como los supuestos permitidos para poder acogerse al régimen de trabajadores desplazados, se procede a analizar y valorar si este régimen es compatible con la situación que la consultante plantea. Para ello, se examinarán las particularidades aportadas en la consulta para así observar si se acomodan al ya referido artículo 93 LIRPF.

En primer lugar, la consultante fue residente fiscal en España hasta el año 2015, siendo desde entonces residente fiscal en Estados Unidos y contribuyendo en aquel país a través del *Individual Income Tax*. Entre el año 2015 y 2024 han transcurrido 9 años, por lo que el requisito temporal se ve perfectamente cumplido gracias a la modificación efectuada por la Ley 28/2022, que, como ya se ha comentado, flexibilizó este requisito reduciendo la barrera temporal de 5 a 10 años. En consonancia con ello, la consultante cumple con el primer requisito establecido en el artículo 93.1 a) LIRPF.

De conformidad con lo expuesto por la consultante, el desencadenante que propicia el regreso a España es su nombramiento como administradora de una nueva sociedad anónima la cual tiene como objeto social “*la prestación de servicios de asesoramiento, gestión, análisis y supervisión de los proyectos empresariales especializados en tecnologías de la información y la comunicación*”. Como ya se ha indicado *supra*, el artículo 93.1 b) 2º LIRPF prescribe como uno de los supuestos para la aplicación de este régimen la adquisición de la condición de administrador de una sociedad. Sin embargo, ha de prestarse atención a la limitación que el propio artículo establece en relación con las entidades patrimoniales y sus entidades vinculadas. Por ello, nos detendremos en este punto para analizar profundamente todos los conceptos relacionados, así como sus implicaciones en el presente caso.

El artículo 93.1 b) 2º de la Ley del IRPF hace referencia en primer lugar al hecho de que la sociedad sea considerada “entidad patrimonial”. El concepto se define en el apartado 2 del artículo 5 LIS. Este último instituye como entidad patrimonial a “*aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica*”. Se trataría, por tanto, de una entidad que no realiza una actividad económica concreta.

Seguidamente, el hecho más relevante, y que podría afectar a la consultante, es la restricción que el artículo interpone a los administradores de entidades patrimoniales al topar su posible participación en el capital social hasta el punto de ser considerados una “entidad vinculada”. Este concepto queda definido -para la actual consulta- en el artículo 18.2 b) y su segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prescribiéndose que los administradores tendrán dicha consideración si participan en más o igual al 25% del capital social de la sociedad.

En consecuencia, dicho artículo impide la aplicación de este régimen si la entidad de la que es administrador el individuo fuese considerada entidad patrimonial y este último a su vez tuviese participación en el capital social igual o superior al 25%. Por lo que se deja indicando en las circunstancias relativas a la consulta, y tal y como se mencionará a continuación, asumimos que la empresa no cumple esta condición en base a la información aportada por la consultante.

Para poder concluir si esta limitación legal supone un impedimento a la aplicación del régimen de impatriados a la consultante, es conveniente sopesar si la sociedad de la que será administradora la consultante puede ser considerada entidad patrimonial y, unido a ello, si su participación en el capital social conllevará que ella sea, a todos los efectos, entidad vinculada.

El ya referido artículo 5.2 LIS prescribe que una sociedad será considerada como entidad patrimonial *“aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica”*. Sin ánimo de exhaustividad, el criterio mercantilista viene a entender como valores *“los derechos de crédito o participaciones en los fondos propios de entidades incorporados a títulos valores o bien representados mediante anotaciones en cuenta, que pueden ser emitidos en masa (valores mobiliarios) o de forma singular (efectos de comercio)”*⁵⁷

Como es lógico, algunos de estos valores no se incluyen en el cómputo, pues son valores para dar cumplimiento a obligaciones legales y/o reglamentarias o los que

⁵⁷ Memento práctico Lefebvre, op. cit.

incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas, entre otros⁵⁸. Gil Maciá⁵⁹ comenta que lo que viene a excluir el segundo párrafo del ya reiterado artículo 5.2 LIS se dirige únicamente al dinero y a los derechos de crédito generados como consecuencia de la transmisión de elementos patrimoniales los cuales estaban afectos a una actividad económica, así como por la transmisión de valores no computables. En sus propias palabras, la expresión “*procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas*” es un tanto desafortunada, pues podría englobar hasta los beneficios obtenidos por la venta de existencias. Sin embargo, la CV V3440-15 de 11 de noviembre de 2015 realiza un análisis pormenorizado de todas las exclusiones que la LIS prescribe de cara a racionalizar qué valores y elementos deben ser computados a la hora de valorar si una entidad es patrimonial o no. Por ello, dicha CV realiza un denso y extenso trabajo en el que se concluye que, como imperaría la lógica, los beneficios por ventas de existencias y/o productos no pueden ser computados. Es más, se deja claro que todos aquellos valores que verdaderamente no estén afectos a una actividad económica, siendo únicamente valores de corte patrimonial, serán aquellos los que computen a la hora de analizar la “patrimonialidad” de la sociedad⁶⁰. Por ende, para que la empresa de la consultante sea considerada entidad patrimonial el 50% de los valores que esta posea no han de estar ligados o afectos a la actividad de esta, salvando las excepciones que la LIS ha establecido, así como la interpretación que la DGT da al respecto.

De la misma forma, según la información aportada por la consultante, el objeto social de la entidad en la que comenzará a prestar servicios consistirá en “*la prestación de servicios de asesoramiento, gestión, análisis y supervisión de los proyectos empresariales especializados en tecnologías de la información y la comunicación*”. De esa breve descripción del objeto social no se puede intuir ni desprender que más del 50% del patrimonio social de la nueva entidad esté constituido por activos o valores no afectos a una auténtica actividad económica. Igualmente, no disponemos del balance de la entidad en el cual se facilitaría esta información y, de esta forma, se podría dar una respuesta más exacta y concisa. Por tanto, consideramos necesario solicitar esta documentación para una completa revisión y así corroborar que no se trataría de una entidad patrimonial. No

⁵⁸ *Id.*

⁵⁹ Gil Maciá, op. cit.

⁶⁰ *Id.*

obstante, a raíz de la información aportada, se asume que la entidad no cumpliría con las características prescritas en el artículo 5.2 LIS para ser considerada como una entidad patrimonial a efectos del ordenamiento jurídico fiscal español. No se desprende de la literalidad de las palabras ningún indicio que haga pensar que se cumple estas condiciones para considerar a la entidad como patrimonial.

No obstante, para hacer un análisis completo de la consulta, es necesario plantear el escenario en el cual la entidad sea declarada como patrimonial debido a la existencia de más del 50% de los valores antes referidos en su haber social (hecho que, reiteramos, consideramos altamente improbable). Partiendo de esta premisa, se trataría de un factor limitante para la consultante como se ha ido mostrando a lo largo de la discusión de este capítulo y, como consecuencia de ello, llegaría a suponer un problema para esta. En consonancia con ello, la administradora de la entidad patrimonial, en virtud del reiterado artículo 93.1 b) 2º en relación con el artículo 18.2 párrafo segundo LIS no podrá recibir unas acciones que supongan más del 25% del capital social de la misma, pues de ser así, la administradora sería considerada entidad (socia) vinculada con la sociedad, por lo que el régimen dejaría de ser aplicable en consonancia con el primer artículo antes dicho. Con anterioridad a la reforma emprendida por la Ley 28/2022 se establecía una limitación absoluta a los administradores, ya que estos no podían poseer ninguna acción de la sociedad que administraran. Sin embargo, este requisito fue eliminado por la anteriormente mencionada Ley, limitándose únicamente a limitar la aplicación de este régimen a aquellos socios administradores que sean considerados entidad vinculante dentro de otra de carácter patrimonial.

Por tanto, bajo el marco fáctico presentado en el párrafo anterior, y teniendo en cuenta que parte de la remuneración de la consultante serán acciones de la sociedad que administra, en el caso que esta sea una entidad patrimonial, así como la consultante obtenga el 25% o más de su capital social, este régimen fiscal dejara de ser aplicable a ella en virtud del artículo 93.1 b) 2º.

Sin embargo, y de forma conclusiva, ya se ha venido reiterando que la sociedad, en base a los datos aportados, se asume que no será considerada como entidad patrimonial, por lo que no existe limitación a participar en el capital social de la empresa

por parte de la consultante. En consecuencia, se certifica que cumple con el segundo requisito establecido por el artículo 93.1 b) 2º.

En este punto, nos remitimos a las conclusiones de este trabajo para poder analizar todas las implicaciones del dictamen en su conjunto donde se indicará que este régimen es perfectamente aplicable al caso planteado por la consultante.

3. CUESTIONES ADICIONALES

De nuevo, para poder dar una respuesta completa a la cuestión planteada, se añaden unas cuestiones adicionales que vienen a complementar la solución planteada *supra* de explicación sucinta.

3.1. Aplicación del régimen para cónyuge e hijos. Artículo 93.3 LIRPF

Una de las novedades que ha traído la ya tan mencionada Ley de *Startups* ha sido la inclusión dentro de este régimen fiscal especial a varios familiares del contribuyente que está ligado legalmente a este. En concreto, está recogido en el artículo 93.3 LIRPF.

A pesar de que en la actualidad no existe intención por parte del cónyuge de la consultante de trasladar su residencia a España, este primero podría optar por este régimen siempre y cuando cumpla con las condiciones descritas en tal artículo. Es decir, el cónyuge deberá trasladarse a España y ser considerado residente fiscal a lo largo del año 2024, pues deberá optar a este régimen durante el mismo ejercicio en el que la contribuyente-cónyuge lo hizo también. Así mismo, deberá cumplir con la condición de no haber residido en el país durante, al menos, los cinco periodos impositivos anteriores al ejercicio 2024 y no obtener sus rentas mediante un establecimiento permanente situado en España. En último lugar, deberá comprobar que la base liquidable del cónyuge es menor que la base liquidable del contribuyente a través del cual se opta a este régimen.

Por tanto, y dado que no se aporta la suficiente información para valorar detenidamente si se puede dar esta situación concreta, nos remitimos a remarcar las condiciones y requisitos para que estén en conocimiento de la consultante en caso de ser necesarios finalmente.

3.2. Impuesto sobre el Patrimonio

La Ley 19/1991 del Impuesto de Patrimonio⁶¹ (en lo sucesivo, IP) establece un tributo para aquellas personas físicas residentes en España que posean un patrimonio extenso en cualquier parte del mundo. Así mismo, este impuesto también es efectivo para las personas físicas no residentes por aquellos bienes que estén situados en España. No obstante, el artículo 4 exime varios de estos bienes y derechos, destacando para este caso la vivienda habitual hasta un máximo de 300.000 euros.

Podría pensarse que el régimen de impatriados al ser considerado como un régimen especial los contribuyentes que se adhieren a este no tendrán la obligación de tributar a través del IP. No obstante, el legislador ha establecido la obligación real de contribuir a través de este impuesto en virtud del artículo 93.1 c) párrafo segundo.

Por consiguiente, y refiriéndonos al presente caso, la consultante, como consecuencia de la referida obligación real, tendrá que contribuir únicamente por aquellos bienes y derechos que se encuentren en España según está prescrito en el artículo 5.1 b) de la mencionada Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Según lo referido en el caso, se tratará de una vivienda habitual en propiedad en Madrid a partir de algún momento del ejercicio 2024 a la que habrá que aplicar la exención descrita. Igualmente, las acciones que deriven como retribución salarial de la sociedad de la cual ella es administradora, a la que habrá de sumarse los fondos en la cuenta bancaria sita en una entidad financiera española.

En definitiva, asumimos que en base a las circunstancias previstas estará sujeta a este impuesto y deberá abonar la cuota que resulte de hacer los cálculos correspondientes. No obstante, al tener su residencia en la Comunidad de Madrid y ser este un impuesto cedido a las CCAA, la ley autonómica madrileña⁶² establece en su artículo 2.2 una

⁶¹ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991).

⁶² Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid (BOCM 29 de diciembre de 2009).

bonificación general del 100% de la cuota, por lo que la consultante sí deberá presentar el impuesto, pero no abonar ninguna cantidad⁶³.

⁶³ Simplemente cabe mencionar que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas implantado para los ejercicios 2023 y 2024 es aplicable bajo el régimen especial de impatriados según ha aclarado la DGT en las CV V0420-23 y V0424-23 de 24 de febrero. No obstante, y al igual que sucede con el IP, la obligación sería de carácter real, es decir, tributaría únicamente por el patrimonio que posee en España. Sin embargo, asumimos que la consultante no alcanza estos umbrales bajo los cuales estaría obligada a contribuir a través de este impuesto.

IV. VENTAJAS FISCALES DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

1. RECURSOS UTILIZADOS PARA ELABORAR LOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1.1. Legislación

Al igual que en los dos anteriores capítulos, la Ley del IRPF⁶⁴ va a ser clave a la hora de dar respuesta a esta última consulta planteada. Esto se debe a que se hará un análisis exhaustivo de calificación e integración de todas las rentas y ganancias que la consultante tenga a lo largo del ejercicio 2024. No obstante, la calificación e integración de rentas tendrá que ser doble para poder hacer una verdadera comparación entre el régimen general del IRPF y el régimen fiscal de impatriados para, de esta forma, confirmar cuales son las ventajas de este último y, de esta forma, saber cuál es el régimen más apropiado para la consultante dentro de los parámetros de la economía de opción y optimización fiscal.

Como consecuencia de ello, y tal y como se ha mencionado en repetidas ocasiones durante este dictamen, en caso de optar por el régimen de trabajadores desplazados, la legislación fiscal aplicable al contribuyente afectado por el régimen especial es el Real Decreto-Legislativo de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes⁶⁵. Por ende, y como consecuencia lógica de esto, este RD-Leg 5/2004 volverá a ser utilizado en este capítulo para dar una calificación e integración correcta de las rentas afectadas por este régimen a las que habrá que aplicar lo dispuesto en el TRLIRNR.

Siguiendo esta misma línea, es necesario volver a traer a colación el Reglamento del IRPF, en concreto los artículos 43 y 114⁶⁶ del referido texto. En esta primera disposición legal se desarrolla el capítulo dedicado a las rentas en especie y,

⁶⁴ 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 (BOE 29 de noviembre de 2006). Última versión de la ley, publicada el 29 de junio de 2023.

⁶⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

⁶⁶ 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 (BOE 31 de marzo de 2007).

concretamente, la entrega de acciones a trabajadores. Así mismo, la relevancia de este artículo debe cobrar mayor importancia aún, pues el Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre⁶⁷ introduce una nueva redacción en el segundo punto del artículo en donde se hace una referencia concreta al régimen de desplazados. Por otro lado, el artículo 114 RIRPF hace alusión y desarrolla la normativa del régimen de impatriados recogida en el artículo 93 LIRPF. Este artículo cobrará importancia a la hora de entender que rentas se consideran obtenidas en España y, por tanto, sometidas a tributación española.

De la misma forma, se utilizará de forma muy breve y puntual el Estatuto de los Trabajadores⁶⁸. Concretamente el artículo 1.3 c) de su articulado para poder indicar que tipo de relación para la prestación de servicios existe entre la entidad y la consultante.

Por último, en este capítulo se volverá a utilizar el Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos⁶⁹. La necesidad de manejar nuevamente este texto se debe a la posibilidad existente de que la consultante obtenga dividendos a raíz de las acciones en entidades cotizadas en los mercados estadounidenses. Por ende, y como consecuencia de su residencia fiscal en España, estos dividendos deberán de tributar en España bajo el régimen fiscal general del IRPF, por lo que la necesidad de utilizar lo establecido en el CDI entre ambos países resulta completamente imperioso.

Por último, se utilizará de forma muy breve y puntual el Estatuto de los Trabajadores⁷⁰. Concretamente el artículo 1.3 c) de su articulado para poder indicar que tipo de relación para la prestación de servicios existe entre la entidad y la consultante.

⁶⁷ Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta (BOE 6 de diciembre de 2023).

⁶⁸ 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 (BOE 24 de octubre de 2015).

⁶⁹ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

⁷⁰ 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 (BOE 24 de octubre de 2015).

1.2. Jurisprudencia

Para este capítulo, resulta de especial interés mencionar la Sentencia 220/2018 de 23 de abril de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (en adelante, STSJ)⁷¹. Dicha sentencia resuelve un caso en el cual la demandante impugna una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid la cual deniega la aplicación de la exención del artículo 85.1 LIRPF sobre la imputación de rentas de la vivienda habitual. El dato importante a tener en cuenta es que la demandante está acogida al régimen de impatriados, y, por tanto, tal y como resuelve el tribunal, no se puede acoger a la exención prevista en la LIRPF ya que su régimen de aplicación es el TRLIRNR. Por ende, se justifica de esta forma la relevancia e importancia de utilizar este recurso jurisprudencial al resultar de interés para la posible vivienda en propiedad de la consultante en Madrid en este ejercicio 2024.

1.3. Doctrina administrativa

En primer lugar, es necesario vislumbrar la forma correcta de declarar los dividendos procedentes de acciones en el extranjero y que, por tanto, estén sujetos a doble imposición por parte del Estado de donde provengan, así como por parte de España. Como consecuencia de ello, la Consulta Vinculante V0080-20 de 16 de enero de 2020 resalta con gran interés, pues expone el proceso a seguir para evitar la doble imposición, siempre que esto resulte posible, así como la normativa aplicable y como debe ser esta interpretada. En consecuencia, y dada las circunstancias particulares de la consultante expresadas en el supuesto de hecho, resulta coherente y justificado utilizar este recurso doctrinal teniendo en cuenta la propiedad de las acciones que la consultante tiene en Estados Unidos.

Igualmente, se considera importante para esta cuestión lo dictado en la CV V1603-19 de 27 de junio de 2019. Dicha CV resuelve un supuesto sobre la imputación de renta en caso de que dos cónyuges tengan viviendas habituales diferentes, pero sean ambos copropietarios de las mismas. Se deniega la posibilidad de que ambos domicilios sean considerados vivienda habitual y se acojan a la exención de esta imputación de renta. La

⁷¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 220/2018, de 23 de abril.

relevancia está en la analogía posible entre este caso y el de la consultante con su marido afincado en Chicago. Por ende, se justifica de esta forma la relevancia e importancia de utilizar este recurso jurisprudencial.

1.4. Obras doctrinales académicas

Por último, resaltamos la obra doctrinal de Antonio Ramallo Montis y Gerardo Cuesta Cabot⁷². Su utilidad e importancia para este caso nace de la discusión que los dos autores realizan sobre la entrega de acciones a los empleados de una empresa por parte de esta y su interpretación como rentas del trabajo en especie. Como se antecedió en el supuesto de hecho, la consultante recibirá acciones por parte de su entidad, por lo que la pertinencia de este artículo es clara.

2. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1. Calificación e integración de rentas

El artículo 6.2 LIRPF divide en tres categorías fiscales toda la renta obtenida a lo largo de un periodo impositivo de un contribuyente: rendimientos (del trabajo, de actividad económica y del capital), ganancias y pérdidas patrimoniales y, en último lugar, las imputaciones de renta. A través de las referidas categorías el contribuyente expresa la totalidad de las rentas que ha percibido y tributa por ellas. No obstante, y de la misma forma que expresa el apartado tercero del mismo artículo mencionado, la base imponible compuesta por las anteriores categorías fiscales se clasificará en base imponible general (en adelante, BIG) y base imponible del ahorro (en adelante, BIA).

En consecuencia, lo que ahora se desarrollará en los siguiente subepígrafes será la calificación de todas las rentas de la consultante de acuerdo a las categorías fiscales establecidas, así como la integración de estas en la base imponible correspondiente. La justificación de este desarrollo no es otro que aportar la información necesaria para poder dilucidar cuales son las ventajas del régimen de impatriados y si, en consonancia con las

⁷² Ramallo Montis, A. y Cuesta Cabot, G. “Sistemas retributivos ligados a la acción”. *Fiscalidad Laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad*, enero de 2015.

circunstancias personales de la consultante, resulta más ventajoso que el régimen general del IRPF.

2.1.1. Calificación e integración de rentas según el régimen del IRPF

Tal y como se ha expresado *supra*, a continuación, se calificarán e integrarán de la base imponible correspondiente las rentas que bajo el régimen general del IRPF deberían de tributar en este.

2.1.1.1. Rendimientos del trabajo

En primer lugar, la consultante expresa que, a raíz de la prestación de servicios que ella realizará en 2024 a la nueva sociedad, percibirá una retribución de 400.000 euros brutos anuales. Lógicamente, de comenzar su trabajo más allá del 1 de enero de 2024, como se desprende del texto, se reducirá de forma proporcional a los días de servicios verdaderamente prestados. Esta renta no presenta prácticamente duda legal alguna, pues se trataría de una remuneración económica por una prestación de servicios de carácter mercantil⁷³ al ser la consultante administradora de la nueva sociedad. Por consiguiente, el artículo 17.2 e) LIRPF indica que tendrán la consideración de renta del trabajo “*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 representativo*”. Por consiguiente, y en virtud de dicho artículo, se trataría de un rendimiento íntegro de trabajo. Así mismo, y de acuerdo al artículo 45 del mismo texto legal, estos rendimientos se integrarán en la BIG.

No obstante, hay que destacar sucintamente que a estos 400.000 euros habría que restarle los gastos deducibles recogidos en el artículo 19 LIRPF, entre los que se encuentran las cotizaciones de la Seguridad Social, cuotas a sindicatos o colegios profesionales, gastos por defensa jurídica u otros gastos distintos con un tope de 2.000 euros. Al carecer de cualquier tipo de dato referido a estos posibles gastos, se utilizará directamente los 400.000 euros ya mencionados, pues no existe un ánimo de exhaustividad al ser meramente orientativo y aproximado este desarrollo.

⁷³ La relación entre la empresa y la consultante para la prestación de servicios será de carácter mercantil según lo dispuesto en el artículo 1.3 c) del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET).

2.1.1.2. Rendimientos del trabajo en especie

Seguidamente, la consultante plantea en su escrito inicial que, dentro del plan de remuneración y adicionalmente al salario antes expresado, existe la posibilidad de que reciba acciones de la sociedad emergente como parte de su percepción salarial. El artículo 42 LIRPF prescribe que *“constituyen rentas en especie 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”*.

En palabras de Ramallo Montis y Cuesta Cabot⁷⁴, resulta totalmente incontrovertido que la entrega de acciones a los trabajadores de la empresa resulta una renta en especie y que debe ser calificada como rendimiento del trabajo, siempre y cuando la entrega sea totalmente gratuita. La cuestión se vuelve más controvertida cuando la entrega no es gratuita sino por un precio (por supuesto, siempre inferior al de mercado, pues sino no podría considerarse retribución de ningún tipo), pues habría que determinar el valor de la acción para comprobar la existencia de la renta en especie como tal. El autor menciona que la DGT a través de la CV V1853-10 de 5 de agosto se ha ratificado la valoración a través de la cotización en los mercados de las acciones que estén en los fluctuando en ellos. Sin embargo, la problemática se vuelve mayor para aquellas sociedades no cotizadas. No obstante, este debate es bastante extenso tal y como explican Ramallo Montis y Cuesta Cabot, por lo que no se entrará a valorar y se asumirá que la entrega de acciones es totalmente gratuita, dado que la consultante no indica en ningún momento que no vaya a ser así. Si cabe destacar, únicamente, que la Ley 28/2022 añade un apartado g) al artículo 43.1.1º LIRPF y prescribe que la valoración de las acciones entregadas a empleados por entidades sujetas a esta Ley *“se valorarán por el valor de mercado que tuvieran las acciones o participaciones sociales en el momento de la entrega al trabajador”*.

Igualmente, la disposición adicional 3.5 de la ya tan referida Ley 28/2022 añadió un segundo párrafo al artículo 42.3 f) LIRPF en el que se establecen unas reglas especiales

⁷⁴ Ramallo Montis y Cuesta Cabot, op. cit.

para la aplicación de una exención muy interesante para la consultante, pues la entrega de acciones por parte de una entidad emergente a las que se refiere la mencionada ley a trabajadores por un importe máximo de 50.000 euros⁷⁵ estará exenta de tributación. No obstante, este precepto hay que ponerlo en relación con el artículo 43 RIRPF. El Reglamento fue recientemente actualizado por el RD 1008/2023, de 5 de diciembre para introducir una nueva excepción o salvedad para entidades emergentes referidas en el Ley 28/2022.

Concretamente, el reiterado artículo 43 RIRPF prescribe tres requisitos para poder aplicar esta exención: (i) *que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, no será necesario que la oferta se realice en las condiciones señaladas en los párrafos anteriores, debiendo efectuarse la misma dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última;* (ii) *que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges 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 ciento;* y (iii) *que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.*

Por tanto, es necesario analizar en este punto dos cuestiones básicas que, de no cumplirse ambas, esta exención no podrá ser aplicada: primeramente, si la empresa en la cual la consultante comenzará a prestar servicios podrá ser considerada como “entidad emergente” de acuerdo con las disposiciones establecidas en la Ley 28/2022 de 21 de diciembre. Y, en segundo lugar, si la consultante debe ser considerada trabajadora de la empresa y, en caso negativo, seguir siendo de aplicación dicha exención.

En primer lugar, el artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, enumera los requisitos que la empresa ha de cumplir para ser considerada entidad emergente:

⁷⁵ En caso de entrega de acciones por parte de empresas emergentes de acuerdo con la Ley 28/2022, el valor máximo de estas no debe superar los 50.000 euros, mientras que para el resto de las entidades/sociedades no sujetas a esta nueva ley, el tope máximo se encuentra en 12.000 euros según el párrafo primero del artículo 42.3 f) LIRPF.

1. Esta ley será de aplicación a las empresas emergentes, entendiendo por empresa emergente, a los efectos de esta ley, toda persona jurídica, incluidas las empresas de base tecnológica creadas al amparo de la Ley 14/2011 [...], que reúna simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, o de siete en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España,
- b) No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan consideración de empresas emergentes.
- c) No distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos en el caso de cooperativas.
- d) No cotizar en un mercado regulado.
- e) Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España.
- f) Tener al 60 % de la plantilla con un contrato laboral en España. En las cooperativas se computarán dentro de la plantilla, a los solos efectos del citado porcentaje, los socios trabajadores y los socios de trabajo, cuya relación sea de naturaleza societaria.
- g) Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable, según lo previsto en el artículo 4.

Con los datos aportados por la consultante, resulta sumamente complicado analizar si la empresa puede llegar a calificarse como emergente, pues existe una carencia de información vital para realizar ese estudio. No obstante, si se puede asumir que se trata de una empresa de nueva creación con sede social en España y que no cotiza en ningún mercado regulado. Igualmente, por el contexto aportado, se puede realizar asumir que no ha surgido de ninguna operación de escisión, fusión o absorción. Por ende, y a grandes rasgos, de los ocho grandes requisitos que se establecen, y siempre en base a los datos aportados, la entidad cumpliría con cinco de ellos. Sería necesario que la consultante aportase nueva información en relación con este aspecto para un completo análisis en este dictamen y dar, de esta forma, una respuesta completa. No obstante, para poder continuar con el análisis de esta última consulta, se asume que la empresa cumple con todos los

requisitos del referido artículo 3 y es declarada como entidad emergente innovadora a los ojos de la Ley 28/2022 de 21 de diciembre.

Con respecto a la relación entre la empresa y la consultante, ya se ha explicado *supra* que, en virtud de lo establecido en el artículo 1.3 c) ET la relación entre ambos deberá de ser de carácter mercantil, dado que el propio ET ha excluido de su ámbito de aplicación el desempeño de las tareas de administrador. Por consiguiente, y reiterando lo ya expresado, no existe relación laboral entre la empresa y la consultante por lo que, no se ve cumplido uno de los dos principales requisitos para la aplicación de esta exención. En consecuencia, no es aplicable la exención recogida en el artículo 42.3 f) LIRPF a la consultante⁷⁶.

No obstante, todo este debate sobre la exención de tributación no implica que la renta no deba de ser calificada a todos los efectos como rendimiento de trabajo -en especie- y deba ser integrada nuevamente dentro de la BIG ex artículo 45 LIRPF.

2.1.1.3. Rendimientos íntegros del capital mobiliario

Por último, y en relación a todo lo anteriormente expuesto sobre la retribución en especie, simplemente queda por mencionar el supuesto de que estas acciones recibidas por la consultante generen dividendos durante el ejercicio 2024. En este caso, y tal y como prescribe el artículo 25.1 a) LIRPF, las rentas obtenidas deberán de ser calificadas como rendimientos del capital mobiliario, ya que no hay ningún hecho controvertido que ponga en duda esta calificación. Existe un punto claro de conexión con España de los mencionados reiterados, pues radican de unas acciones recibidas ya en España, por una empresa con sede en territorio nacional español y los supuestos dividendos serían desembolsados siendo la consultante residente en España. Por tanto, es inexistente cualquier elemento controversial que pueda generar dudas sobre esta calificación. No obstante, sí cabe destacar que, a diferencia de los otros dos rendimientos y en virtud del artículo 46 a) LIRPF, estos deben integrarse dentro de la BIA.

⁷⁶ No se entra a valorar el resto de los requisitos recogidos en el nuevo artículo 43 RIRPF al no ser aplicable la exención que este mismo artículo regula y concreta.

Siguiendo con la calificación de rentas, es necesario hacer una especial mención a las acciones que posee la consultante y que cotizan en los mercados financieros estadounidenses. Al igual que ocurre con las acciones españolas antes referidas, estas también pueden generar dividendos a lo largo del ejercicio 2024. Esto trae de nuevo a colación la posibilidad de una doble imposición tributaria por parte de Estados Unidos y España.

La CV V0080-20 de 16 de enero de 2020 matiza que *“en el caso de los dividendos percibidos por el consultante, residente fiscal en España, procedentes de fuente extranjera, será de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición que España pudiera tener firmado con el correspondiente país”*. Por ende, resulta aplicable nuevamente el CDI entre España y EEUU. En concreto, el artículo 10 del referido CDI establece en su primer y segundo apartado que ambos Estados tienen derecho a someter a tributación estos dividendos pues existe un vínculo entre los dividendos devengados y los Estados que pretenden someterlos a tributación. Como consecuencia de ello, Estados Unidos podrá aplicar la tributación que establezca su legislación fiscal y la consultante deberá proceder a liquidar dicho impuesto en el país.

No obstante, el artículo 24.1 a) del CDI indica que se podrá evitar la doble imposición fiscal en España al amparo de lo dispuesto en la legislación aplicable española, es decir, se permitirá la deducción del impuesto ya pagado en Estados Unidos sobre la cuota que haya de satisfacerse en España. De la misma forma, la CV V0080-20 de 16 de enero de 2020 viene a indicar que el impuesto pagado en el extranjero podrá ser deducido de la cuota a ingresar en España de acuerdo con lo dispuesto en el CDI entre España y otro estado, en relación con lo prescrito en el artículo 80 LIRPF.

Tal y como menciona el propio CDI y reitera del mismo modo la doctrina administrativa, es necesario hacer una remisión a la legislación aplicable para comprobar que está dispuesto en ella. En concreto, el artículo 80 LIRPF posibilita la deducción por doble imposición para aquellos casos en los que se produzca, aunque, no obstante, indica que deberá deducirse la menor de las siguientes dos cantidades: (i) *el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga*; o (ii) *el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero*. Se carecen de los datos necesarios para poder

concretar cuál de las dos cifras es la menor y ser deducida de la cuota final del impuesto, aunque si se quiere dejar constancia de lo que establece la referida disposición legal, pues cobrará importancia cuando la consultante tenga que valorar el régimen al que optar.

Queda por mencionar que estos dividendos, independientemente de la exención, si fuese aplicable esta, deberán de ser calificados como un rendimiento del capital mobiliario en virtud del artículo 25.1 a) LIRPF y ser posteriormente integrado en la BIA según lo establecido en el artículo 46 LIRPF.

2.1.1.4. Imputación de Renta

En último lugar, la consultante manifiesta que tiene en propiedad junto a su marido una vivienda en Chicago, en la cual residirá durante el ejercicio 2024 el marido de ella. Por tanto, se concluye que ya no es la vivienda habitual de la consultante, ya que ella misma indica que reside en régimen de alquiler en una vivienda sita en Madrid.

El artículo 85.1 LIRPF califica a aquellas viviendas no afectas a una actividad económica, excluyendo la vivienda habitual, como imputación de renta, por lo que habría que añadir a la base imponible el 2% del valor de la vivienda sita en Chicago. De ser así en ese caso, se integraría en la BIG de acuerdo al artículo 45 LIRPF. No obstante, surge la duda con respecto a esta calificación, pues se trata de la vivienda habitual del cónyuge de la consultante, siendo necesario realizar un estudio mayor de esta situación para comprobar si, independientemente de que se trate de la vivienda habitual de su marido, debe de ser considerada como imputación de renta.

La CV V1603-19 de 27 de junio de 2019 parece tenerlo claro en este sentido e interpreta y dicta que se trataría de una imputación de renta. El caso que resuelve puede ser utilizado por analogía al presente. Se trata de un matrimonio en separación de bienes en el cual cada uno vive en una vivienda en distintas CCAA, pero ambos son copropietarios de las dos viviendas. La CV entiende que no existe precepto alguno que indique que la vivienda habitual del cónyuge, si no se corresponde con la del contribuyente, deba ser calificada como vivienda habitual de este último. Es más, se dan todos los requisitos para que sea calificada como imputación de renta. En consecuencia, y de forma análoga, debemos concluir que, aunque la propiedad donde reside el cónyuge

de la consultante sea su vivienda habitual, no lo es para esta última por lo que, de acuerdo al mencionado artículo 85.1 LIRPF se deberá realizar esta imputación de renta del 2% del valor de la vivienda antes mencionada. No obstante, se asume que la consultante tiene el 50% de la propiedad de la vivienda en Chicago, por lo que solo se le imputará la mitad del valor de este inmueble a ella.

En conclusión, se ha hecho un profundo trabajo de calificación e integración de rentas de acuerdo al régimen general del IRPF el cual ha quedado de la siguiente manera:

- Base Imponible General (BIG): rendimientos del trabajo (sueldo 400.000 euros y entrega de acciones de la entidad) e imputación de renta (propiedad de Chicago).
- Base Imponible del Ahorro (BIA): rendimientos del capital mobiliario (posibles dividendos de acciones entregadas por la entidad emergente y dividendos de acciones cotizadas en mercados estadounidenses).

2.1.2. Calificación de rentas según el régimen especial de impatriados.

Siguiendo el mismo proceder que en el subepígrafe anterior, a continuación, se va a realizar de nuevo la calificación de las rentas obtenidas por la consultante en el ejercicio 2024, pero, en este caso, bajo la visión del régimen especial de trabajadores desplazados para así posteriormente hacer una comparación real entre los dos regímenes expuestos. Cabe destacar que, de acuerdo con el artículo 24.1 TRLIRNR, no se procederá a hacer la integración de las rentas en las diferentes bases imponibles, pues el IRNR no es un impuesto dual, sino que, cada tipo de renta tributa por separado, sin existir una base imponible única y conglomerada al no mediar establecimiento permanente⁷⁷.

2.1.2.1. Rendimientos de trabajo

En primer lugar, tal y como se comentó anteriormente, la consultante recibirá en contraprestación a su condición de administradora 400.000 euros en concepto de

⁷⁷ “Se entiende que una persona física o jurídica que realiza actividades económicas opera mediante establecimiento permanente en territorio español, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/imir-establecimiento-permanente/definicion-establecimiento-permanente.html>

retribución por la prestación de servicios que ella realizará. No cabe duda de que se trata de un rendimiento del trabajo ex art. 17.2.e) LIRPF que, de acuerdo con el artículo 13.1 e) TRLIRNR, debe ser considerado como tal.

Por otra parte, la consultante recibirá, según lo que ella misma ha expresado, unas acciones de la entidad como parte del plan de retribución de esta última. En este punto nos remitimos íntegramente al subepígrafe anterior, pues para este régimen aplica todo lo allí expresado referido a la exención aplicable según el artículo 42.3 f) LIRPF en relación con el artículo 43.1.1 g) LIRPF, con la salvedad de la integración en la BIG, que, como se ha expresado anteriormente, este impuesto no tiene una única base imponible. Por tanto, se trata de un nuevo rendimiento de trabajo -en especie-.

2.1.2.2. Rendimientos íntegros del capital mobiliario

Seguidamente, y en el mismo orden que en el subepígrafe *supra*, las acciones entregadas por la entidad emergente podrían generar beneficios y otorgar dividendos a la consultante. De nuevo, en este punto, nos remitimos a lo expuesto en el subepígrafe anterior, aunque si es necesario destacar la particularidad del artículo 13.1 f) 1º TRLIRNR, pues recoge que se entenderá como renta obtenida en España aquella que derive de dividendos por la propiedad de acciones de entidades residentes en España, como es el caso de la consultante. Por tanto, estas posibles rentas deberán de ser calificadas como rendimientos de capital mobiliario. Sin embargo, a pesar de que se incluye como el resto de las rentas dentro de la base imponible del impuesto, es necesario realizar una matización que prescribe el artículo 93.2 LIRPF en relación con el artículo 25.1 f) TRLIRNR.

Aunque se tratará con cierto detalle en el siguiente subepígrafe, el artículo 93.2 LIRPF distingue entre las rentas descritas en el artículo 25.1 f) TRLIRNR y el resto de ellas. Específicamente, son aquellos rendimientos derivados de los dividendos obtenidos por la propiedad de ciertas acciones. Como se puede intuir, este precepto sería aplicable a la liquidación del impuesto de la consultante a raíz de los posibles dividendos de las acciones entregadas por la entidad en la que trabaja. La razón detrás de esta diferenciación es una mayor progresividad en los tipos aplicables del impuesto, como se explicará más adelante.

Con respecto a los posibles dividendos derivados de las acciones en propiedad y que se encuentran cotizando en los mercados estadounidenses, el artículo 93.2 b) LIRPF ya viene a indicar que únicamente los rendimientos derivados de la actividad económica calificada como una actividad emprendedora se entenderán obtenidos en España. Por tanto, y como se explicó anteriormente en el primer capítulo (al cual nos remitimos en este punto), el contribuyente sujeto a este régimen únicamente tributará por aquellos rendimientos obtenidos por una fuente española, pues así queda establecido en el artículo 114.2 a) RIRPF. En este sentido, el ya antes referido artículo 13.1 f) 1º TRLIRNR especifica claramente que serán rendimientos de capital mobiliario aquellos derivados de acciones o participaciones de entidades con sede en España. En conclusión, como estos posibles dividendos no proceden de una fuente española, no tributarán en España.

2.1.2.3. Imputación de Renta

Para finalizar este subepígrafe, es necesario mencionar que, según lo dispuesto en el artículo 13.1 h) TRLIRNR habrá de realizarse una imputación de renta cuando el contribuyente tenga en propiedad un bien inmueble en España que no se encuentre afecto a ninguna actividad económica. A diferencia del régimen general del IRPF, no es aplicable la exención recogida en el artículo 85.1 LIRPF y, como consecuencia, las propiedades que sean vivienda habitual del contribuyente en España deberán de ser computadas a efectos de imputación de renta. Así lo señala la STSJ de Madrid 220/2018 de 23 de abril de 2018 en su fundamento jurídico tercero, indicando que al optar por el régimen de impatriados y, consecuentemente, por la sujeción al IRNR, no es posible aplicar la exención a la vivienda habitual. La consultante actualmente no cuenta con ningún bien inmueble en España, aunque sí indica que tiene intención de adquirir uno para vivienda. Al tratarse de su vivienda habitual aquí en España, y solamente en este caso, habrá de realizarse la imputación de renta que corresponda. No obstante, lo que sí se puede concluir es que esta imputación no procederá sobre la vivienda sita en Chicago, pues se encuentra fuera de territorio español y, como bien prescribe el artículo 13.1 h) TRLIRNR, únicamente se tendrán en consideración los bienes situados en España.

En conclusión, y a modo de resumen, bajo el régimen de impatriados recogido por la LIRPF y la TRLIRNR tributarán: los rendimientos del trabajo (salario de 400.000 euros y retribución en especie en forma de acciones), los rendimientos de capital mobiliario

(posibles dividendos de las anteriormente mencionadas acciones de la entidad emergente) y la imputación de renta (en caso de que la consultante adquiriera finalmente una vivienda en España).

2.1.3. Cuadro-Resumen de ambos regímenes

En aras de aportar una mayor claridad en la exposición de este dictamen, consideramos de utilidad presentar un breve cuadro-resumen en el cual se exponga de forma concisa las distintas calificaciones que se han hecho a lo largo de los subapartados anteriores para así, seguidamente, continuar con la comparación de ambos regímenes.

Tipo de renta	Régimen general (IRPF)	Régimen de impatriados (IRNR)
Retribución de 400.000 euros	Rendimientos del trabajo (BIG).	Rendimientos del trabajo.
Acciones de la sociedad emergente	Rendimientos del trabajo (BIG).	Rendimientos del trabajo.
Dividendos de las anteriores acciones	Rendimientos del capital mobiliario (BIA).	Rendimientos del capital mobiliario.
Dividendos acciones estadounidenses	Rendimientos del capital mobiliario (BIA).	No tributan en España.
Vivienda en Chicago	Imputación de Renta (BIG).	No tributa en España.
Vivienda en Madrid (en caso de compra)	Exenta de tributación al ser vivienda habitual.	Imputación de Renta.

2.2. Comparación entre el régimen general del IRPF y el régimen especial de impatriados

Una vez se ha hecho un extenso trabajo de calificación e integración de las rentas de la consultante aplicando los dos regímenes, y a través del cuadro-resumen presentado, se va a proceder a comparar ambos, ahora, de forma mucho más breve y concisa. Con esta labor, se podrá extraer de forma clara cuales son las verdaderas ventajas fiscales del régimen de desplazados en consonancia con las circunstancias de la consultante.

El régimen general del IRPF, tal y como se ha ido comprobando, obliga a la consultante a tributar más rentas que de aplicarse el régimen especial de impatriados. Esto se puede ver claramente en el hecho de que, bajo el primer régimen, tanto los dividendos generados por las acciones cotizadas en EEUU como la vivienda sita en Chicago deben de ser tenidos en cuenta a la hora de elaborar las bases imponibles del impuesto. Esto, desde el punto de vista de la optimización fiscal, es un punto negativo a tener en cuenta, pues, como indica la lógica, cuantas más rentas estén sometidas a tributación, más cuota habrá de pagarse. Por el contrario, el régimen de impatriados, al aplicarse el IRNR, deja fuera de tributación, en este caso, los dividendos provenientes de fuentes extranjeras y la vivienda americana, lo que supondrá un ahorro para la consultante, aunque, no obstante, en caso de adquirir una vivienda en Madrid esta deberá de ser calificada como imputación de renta en virtud de lo establecido en este régimen.

Como se ha podido ver, tanto para la retribución salarial como en especie, ambos dos calificados como rendimientos del trabajo, gozan de unas características parecidas que hacen que, bajo los dos regímenes, no se aprecie diferencia.

Sin embargo, la principal diferencia, y elemento a tener en consideración en términos de economía de opción, son los tipos que se deberán de aplicar a la base liquidable de cada impuesto.:

- En el caso de la base liquidable del régimen general del IRPF, y resumiendo de forma sucinta, se le deberá aplicar los tipos recogidos en la escala estatal del artículo 63⁷⁸ LIRPF y autonómica de la Comunidad de Madrid⁷⁹ (en adelante, CAM) regulada en

⁷⁸ Escala general estatal del IRPF del artículo 63 LIRPF.

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

⁷⁹ Escala general autonómica de Madrid del artículo 1 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno (BOCM 25 de octubre de 2010).

su norma correspondiente para la BIG, mientras que se aplicará la escala del artículo 66 LIRPF⁸⁰ y 76 LIRPF⁸¹ a la BIA. En conjunto, la tipificación establecida, sumados el tipo marginal (es decir, la suma de los tipos estatal y autonómico) es del otorga un porcentaje del 45% a partir de los 300.000 euros de renta en el caso de la BIG Igualmente, en el caso de la BIA, se situaría el máximo en el 28% a partir de los 36.000 euros según lo establecido en la tabla de los artículos antes referenciados.

- En el caso de la base liquidable del régimen especial de impatriados, el artículo 93.2 1º LIRPF recoge la tabla de tipos en donde se muestra un tipo general para todos los rendimientos (a excepción de los rendimientos de capital mobiliario) del 24% hasta los 600.000 euros y, del 47% en adelante Para los rendimientos del capital mobiliario se establece en el segundo apartado⁸². del mismo artículo unos tramos más

Base liquidable - Hasta euros	Cuota Íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	12.960,45	8,50
12.960,45	1.101,64	5.472,75	10,70
18.433,20	1.687,22	15.927,30	12,80
34.360,50	3.725,91	21.236,40	17,40
55.596,90	7.421,04	En adelante	20,50

⁸⁰ Escala de gravamen del ahorro estatal del artículo 66 LIRPF.

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	14

⁸¹ Escala de gravamen del ahorro aplicable al tramo autonómico del artículo 76 LIRPF.

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	14

⁸² Escala de gravamen para todos los rendimientos los rendimientos de capital mobiliario del artículo 93.2.2º LIRPF.

progresivos los cuales alcanzan en su punto máximo en el 28% a partir de los 300.000 euros.

Si es necesario mencionar que, en el régimen general del IRPF, el artículo 68 LIRPF establece una larga lista de deducciones que se pueden aplicar y que resultará una aminoración de la cuota que, finalmente, se haya de ingresar. Igualmente, las CCAA pueden establecer nuevas deducciones que sigan aminorando la cuota tributaria. Seguidamente, este impuesto goza del mínimo personal y familiar, cifra que, de acuerdo con el artículo 56 LIRPF, aminora la base liquidable por destinarse esos recursos a satisfacer las necesidades básicas del contribuyente pues no queda sujeta a la tributación de este impuesto. Por el contrario, el IRNR y, por tanto, el régimen de impatriados goza de una serie mucho menor de deducción recogidas a lo largo del texto legislativo y carece del mínimo personal y familiar.

2.3. Ventajas fiscales del régimen de desplazados o impatriados

Para finalizar el presente capítulo y constatar las ventajas que le supondría la aplicación del régimen de impatriados a la consultante, se expondrán de forma clara y concisa cuales son estas para que, de esta forma, la consultante pueda tomar la decisión que crea convenientes bajo las premisas de economía de opción y de optimización fiscal.

En primer lugar, queda patente la considerable diferencia entre los tipos aplicables a la BIG y a la base imponible del IRNR (excluyendo los rendimientos mobiliarios por dividendos). En el caso de aplicarse el régimen de impatriados, el tipo aplicable a toda renta es del 24% hasta los 600.000 euros, mientras que, a partir de los 300.000 euros, bajo el paraguas del régimen general del IRPF este mismo tipo se dispara hasta el 45%. Como

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	28

es lógico, a los 400.000 euros de salario fijo habrá de sumarse el valor de las acciones otorgadas por la entidad emergente. Asumimos que, en ningún caso, la base imponible de ambos impuestos superará los 600.000 euros. No obstante, en el caso de la BIG del IRPF, habrá de sumársele así la imputación de renta por la propiedad en Chicago, hecho que no sucede en la base imponible del IRNR, salvo en caso de que adquiriera una vivienda en Madrid bajo este régimen, a la cual, bajo el artículo 13.1 h) LIRPF si habrá de imputar esta renta a la consultante como ya se ha explicado *supra*.

Como consecuencia de ello, la BIG del IRPF resultará más grande, y, sumado a una aplicación de tipos extraordinariamente más altos, resulta considerablemente más atractiva la aplicación del régimen especial de impatriados, con independencia que en el régimen del IRPF sean aplicables más deducciones y el mínimo personal y familiar, ya que se asume que la diferencia es tan alta que no alcanza para compensar ambos regímenes.

Por otra parte, la BIA del IRPF, así como los rendimientos de capital mobiliario del IRNR se les aplica unos tipos del 28% muy similares en ambos casos. Estas cotas de tipificación se alcanzan con una base imponible de 300.000 euros. Con independencia de esto, la BIA resultaría más grande que los rendimientos mencionados del IRNR, pues en ella se deben de incluir los rendimientos de capital mobiliario de las acciones cotizadas en los mercados estadounidenses, mientras que, bajo el régimen de impatriados, dichas rentas quedan exentas de tributación. Por consiguiente, vuelve a resultar más atractivo en este punto el régimen de impatriados desde un punto de optimización fiscal⁸³.

En este punto, nos remitimos a las conclusiones de este trabajo para poder analizar todas las implicaciones del dictamen en su conjunto.

⁸³ Para solicitar la opción al régimen especial de trabajadores desplazados, el interesado deberá de presentar el Modelo 149 ante la Agencia Tributaria.
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G606.shtml>

V. CONCLUSIONES

Una vez han sido resueltas las tres cuestiones que la consultante planteaba en su escrito inicial a través de los recursos anteriormente mencionados, es posible llegar a las siguientes conclusiones:

1. No es imprudente pensar que, en base a lo descrito en el primer capítulo de este dictamen, la residencia fiscal española podría ser otorgada a la consultante en virtud de lo dispuesto en la normativa ya expuesta. Aunque es cierto que posee las acciones que cotizan en mercados estadounidenses, su capacidad contributiva se manifiesta principalmente en España, no solo por la procedencia de los rendimientos del trabajo, sino porque se asume que, en ningún caso, las acciones tendrán un valor superior a los 400.000 euros que recibe en concepto de salario, así como tampoco aportarán unos dividendos superiores a esa cifra. De igual forma, los gastos básicos de manutención se realizan en España (posible compra de vivienda, gastos de luz, agua, gas, internet...) así como la gestión de su patrimonio se realiza en España. Unido a esto, por los propios hechos aportados por la consultante, su estancia física en España queda mostrada que será superior a 183 días, por lo que se suma un argumento más a favor de la residencia fiscal en territorio español. Como consecuencia de esto, perdería su residencial fiscal en EEUU, por lo que deberá, a través de los mecanismos expuestos en el CDI entre ambos países, demostrar a la autoridad fiscal estadounidense su nueva residencia fiscal bajo el explicado concepto de “centro de intereses vitales”. En conclusión, sí cabría, bajo los preceptos de la LIRPF y del CDI establecer la residencia fiscal en España y su subsecuente contribución al IRPF por parte de la consultante.
2. En base al amplio análisis que se ha realizado en el segundo capítulo de este trabajo, se puede concluir con total certeza que el régimen de trabajadores desplazados o impatriados, y en relación las circunstancias de la consultante, es aplicable y la ella podrá optar a él si así lo considera. En primer lugar, se cumple el requisito relativo a la no residencia en España durante los cinco años previos al nuevo desplazamiento. Igualmente, su condición de administradora de la nueva sociedad es una de las condiciones recogidas en la LIRPF para la aplicación de este régimen fiscal especial. A este último factor debe sumársele, tal y como ha quedado demostrado, que la

sociedad no ha de ser considerada como “entidad patrimonial” ni tampoco la consultante puede ser considerada como “entidad vinculada”, ya que se ha asumido, en base al sustento objetivo presentado, que no se dan las circunstancias que motiven a realizar esas calificaciones. De esta forma, la consultante no cumple con ninguna de las características que harían imposible la aplicación de este régimen fiscal. Por tanto, bajo el marco fáctico y legislativo presentado, este régimen fiscal podrá ser aplicable a la consultante al reunir todos los requisitos necesarios y no suponer su condición de administradora, a día de hoy, ningún problema para ello.

3. Por último, ha quedado demostrado en el tercer capítulo que el régimen de impatriados contiene un mayor número de ventajas aplicable a la consultante. Se ha expuesto la gran diferencia en los tipos de gravamen que serían aplicables en cada uno de los dos regímenes posibles y queda patente que los tipos son considerablemente inferiores bajo el régimen de impatriados. Esto resultará en una cuota a ingresar mucho más reducida que bajo el régimen general del IRPF. Así mismo, dos elementos de la renta quedan exentos de tributación en el régimen de impatriados: la vivienda en Chicago (la vivienda habitual en Madrid si es adquirida al final como ya hemos recalcado sí sería gravada bajo una imputación de renta) y los rendimientos de capital mobiliario de los dividendos de las acciones estadounidenses. Por ende, la renta gravada ya de por sí resulta menor en el régimen de impatriados, a pesar de la existencia de deducciones que se asume no llegan a compensar tales diferencias, a lo que se debe sumar unos tipos impositivos inferiores. En consecuencia, bajo una premisa natural de optimización fiscal y amparado en el derecho de todo contribuyente a la economía de opción, con estas circunstancias, a la consultante le resultará más ventajoso la aplicación del régimen de trabajadores desplazados o impatriados.

Para poder finalizar este trabajo de forma adecuada, considero necesario realizar una serie de valoraciones sobre el régimen especial de impatriados después de haberlo estudiado de forma detenida y detallada.

La motivación del legislador a la hora de implantar este régimen fiscal especial no es otra que el acercar nuevo talento innovador a España y recuperar aquel talento que tuvo que irse del país años atrás. De esta forma, se consigue hacer más atractivo el

desplazamiento a España, pues como ha quedado patente en este dictamen, el régimen fiscal es mucho más ventajoso que la aplicación general del IRPF debido a sus menores tipos impositivos y una menor cantidad de renta gravada. Por tanto, es obvio que, desde el punto de vista de optimización fiscal y economía de opción, la elección de este régimen es considerablemente mejor para cualquier contribuyente.

Con anterioridad a la Ley de *Startups*, el régimen de impatriados resultaba mucho más rígido y con una serie de requisitos y/o condiciones que dificultaba el acceso a nuevos contribuyentes a dicho régimen. Sin embargo, considero totalmente acertada la flexibilización que se ha llevado a cabo con la entrada en vigor de la Ley de *Startups*, que, como ya se ha reiterado, modificó el régimen de trabajadores desplazados. Con esta ley, desde mi punto de vista, se consiguen dos hechos muy importantes y que, sin duda, dinamizarán la economía española en aras de atraer innovación y nuevos capitales: en primer lugar, con la Ley de *Startups* se establece un ecosistema mucho más favorable y sencillo para la creación de nuevas empresas de innovación. Y, en segundo lugar, con la reforma del régimen de trabajadores desplazados, se facilita que esas mismas empresas cuenten con capital humano profesional que vea atractivo el traslado (de nuevo o no) a España para formar parte de estas nuevas empresas. En otras palabras, se ponen las bases para la creación de nuevas empresas y, al mismo tiempo, se facilita y alienta la llegada de personas que trabajen en dichas empresas con un régimen fiscal especial más ventajoso y optimizable.

Sin embargo, también hemos visto en este trabajo como existen otros regímenes de impatriados en países de nuestro entorno, tales como Italia, Francia y Portugal. Con la reforma emprendida por España, nos hemos equiparado en el periodo previo de no residencia de cinco años, pero todavía existen diferencias con nuestros vecinos que pueden ocasionar que las empresas e individuos se decanten por estos países. Resulta especialmente interesante el caso de Portugal, que tiene un sistema mucho más flexible en cuanto a requisitos y con mejores condiciones fiscales, ya que su tipo impositivo es del 20%, teniendo a su vez una larga lista de rentas libres de tributación bajo este régimen. A esto ha de sumársele que España permite únicamente durante cinco años aplicar este régimen, mientras que en nuestro entorno aumenta a seis, ocho e incluso quince años. ¿Podría España plantear una mayor flexibilización y lograr acaparar nuevamente inversiones que se están desplazando a Portugal? Considero que esto sería posible, ya que

se podría lograr que España sea un polo de atracción innovación, consiguiendo que, a través de este régimen fiscal de bajos impuestos, residan en el país más contribuyentes y, por tanto, la recaudación fiscal crezca a pesar de tener una carga impositiva mucho menor.

Otro de los problemas, que creo es un inconveniente para los posibles interesados en este sistema, está relacionado con la residencia habitual. Como ya se ha visto, no se permite la exención por vivienda habitual en el régimen de impatriados del IRNR, así como tampoco se puede considerar vivienda habitual aquella en donde reside el cónyuge del contribuyente en caso de que este viva fuera de España (como es el caso de la consultante). Por ende, igual sería necesario replantear esta situación y permitir que, bajo este régimen, la vivienda habitual de la consultante pueda estar exenta a pesar de contribuir mediante el IRNR e, incluso, permitir una “doble residencia habitual”, tanto para aquella presente en España como la vivienda del cónyuge en el extranjero. De esta forma, se lograría hacer del régimen español un sistema más atractivo, flexible y que permitiese una mayor inversión en nuestro país.

Por último, considero que únicamente queda esperar para comprobar con datos si este régimen fiscal da los frutos que la Ley de *Startups* pretende, pues, como consecuencia de la crisis de 2008, muchos trabajadores de sectores punteros e innovadores se vieron forzados a salir de nuestro país. Es por ello que esta ley y la subsecuente modificación del régimen de impatriados promueve y apoya el regreso de todas esas personas, a la vez que intenta atraer nuevos contribuyentes que trabajen en estos sectores. El régimen es atractivo y competitivo, a pesar de los inconvenientes planteados y la existencia de otros regímenes fiscales similares europeos, por lo que estimo que, tal y como se espera, dará los frutos que el legislador desea y que la ley manifiesta.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE 1 de octubre de 1980).

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22 de diciembre de 1990).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes (BOE 12 de marzo de 2004).

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 (BOE 29 de noviembre de 2006).

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 (BOE 31 de marzo de 2007).

Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid (BOCM 29 de diciembre de 2009).

Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE 31 de enero de 2013).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

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 (BOE 24 de octubre de 2015).

Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE 22 de diciembre de 2022).

Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta (BOE 6 de diciembre de 2023).

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 220/2018, de 23 de abril [versión electrónica - base de datos Lefebvre EDJ 2018/103360]. Última fecha de consulta: 27 de diciembre de 2023.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 778/2023, de 12 de junio [versión electrónica – base de datos Aranzadi Insignis RJ\2023\3190]. Última fecha de consulta: 29 de octubre de 2023

3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Consulta nº335/2015 de 22 de octubre de 2015 de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local sobre el Régimen foral vasco.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3440-15 de 11 de noviembre de 2015.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 22 de febrero de 2021 por el procedimiento 00-02008-2019.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1603-19 de 27 de junio de 2019.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0080-20 de 16 de enero de 2020.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2643-21 de 2 de noviembre de 2021.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1223-22 de 31 de mayo de 2022.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0424-23 de 24 de febrero de 2024.

4. OBRAS DOCTRINALES ACADÉMICAS

De la Fuente, B., “La noción de la residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”, *Cuadernos de formación*, vol. 27, n. 6, 2021, pp. 115-133.

Durán, M.L., “Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 6, 2019, pp. 78-83.

Fernández, P., “Residencia fiscal en España: ¿cómo se cuentan los 183 días y que significa “centro de interés económico”?”, *Garrigues*, 7 de noviembre de 2018.

Herreros de Tejada, P., “El Régimen de Impatriados tras las modificaciones de la Ley de Startups”. *CMS Law*.

Memento práctico Impuesto de Sociedades, *Lefebvre*. Actualizado a 2023.

Milla Ibáñez, J.J., “La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta”, *Tirant lo Blanch*, Valencia, 2019, pp.76-85.

OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*, trad. María Teresa Brea Alonso. *Instituto de Estudios Fiscales*, 2017.

Ramallo Montis, A. y Cuesta Cabot, G. “Sistemas retributivos ligados a la acción”. *Fiscalidad Laboral*. El personal de la empresa y su fiscalidad, enero de 2015.

Robles González, M., “Novedades de la Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes en el régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español”. Blog de Crónica Fiscal de Crónica Tributaria, 1 de febrero de 2023.

Sanz Clavijo, A., “Propuestas para la reforma del régimen de impatriados españoles desde una visión de derecho comparado”. *Crónica Tributaria*, núm. 148, 2013, pp. 195-213.

Segarra Vicente, A., “La Ley 28/2022, de 21 de diciembre ha modificado la redacción del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regula el régimen fiscal especial aplicable a los desplazados a territorio español (comúnmente conocido como “Ley Beckham”, “régimen Beckham”)", *Roca Juyent*, 25 de enero de 2023.

Velasco, S. “Novedades fiscales relevantes para impatriados en el IRPF”. *Cuatrecasas*, 10 de noviembre de 2022.