



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**VALORACIÓN CRÍTICA DE LAS OPCIONES
TRIBUTARIAS QUE, CONFORME AL RÉGIMEN
ESPECIAL DE IMPATRIADOS, TIENEN LAS
PERSONAS FÍSICAS DESPLAZADAS A
TERRITORIO ESPAÑOL.**

Autor: María Mesa Jiménez

5° E-3 B

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril de 2024

RESUMEN.

Nos encontramos en un contexto globalizado, en el que cada día es más frecuente que los trabajadores deban abandonar sus países de origen, y trasladar su residencia al extranjero, con el fin de encontrar empleo. Una de las muchas consecuencias de este fenómeno, en España, ha sido la creación del Régimen Especial de Impatriados, también conocido como “Régimen Beckham”. Fue creado con el propósito de atraer profesionales extranjeros altamente cualificados y directivos de empresas a residir en España, ofreciendo una serie de beneficios fiscales.

En este trabajo, se abordará la aplicación del régimen, con el planteamiento de un caso práctico, en el que se estudiarán las distintas alternativas aplicables a aquellos trabajadores que decidan trasladar su residencia fiscal a España, y quieran disfrutar de las ventajas ofrecidas por el citado régimen.

Palabras clave:

Régimen Especial de Impatriados; Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR); trabajadores desplazados; residencia fiscal.

ABSTRACT.

We find ourselves in a globalized context, where it is increasingly common for workers to leave their home countries and relocate abroad, in search of new jobs. One of the many consequences triggered in Spain by this phenomenon, is the creation the Special Regime for Impatriates, also known as the “Beckham Regime”. It was created with the purpose of attracting highly qualified foreign professionals and company executives to move their residence to Spain, offering a series of tax benefits in exchange.

Throughout this investigation, we will address the application of the regime, with a case study, in which we will study the different alternatives presented to those workers who decide to relocate their residence to Spain and wish to enjoy the advantages offered by the regime.

Keywords:

Special Regime for Impatriates; Personal Income Tax; Non-Resident Income Tax; displaced workers; tax residency.

ÍNDICE

I. METODOLOGÍA.....	7
II. INTRODUCCIÓN.....	7
III. HECHOS DEL CASO Y PROBLEMÁTICA PLANTEADA: SITUACIÓN A 31-12-2023.....	9
3.1 Hechos.....	9
3.1.1 Situación personal y familiar.....	9
3.1.2 Situación patrimonial.....	9
3.1.3 Situación de residencia y nacionalidad.....	9
3.1.4 Desplazamientos.....	10
3.2 Problemática planteada.....	10
3.2.1 Criterio de la permanencia física en el territorio español.....	11
3.2.2. Criterio de localización del centro de intereses económicos.....	11
3.2.3 Presunción legal de la familia.....	13
3.2.4 Aplicación práctica de las reglas de residencia fiscal establecidas en el artículo 9 de la LIRPF al presente supuesto.....	13
3.2.5 Breve referencia a la residencia fiscal en el ámbito internacional.....	13
IV. IMPLICACIONES FISCALES PARA EL EJERCICIO 2024.....	18
4.1 Tributación por el régimen general del IRPF.....	19
4.1.1. Determinación de la base imponible y de la cuota tributaria.....	19
4.1.2. Aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional. .	22
4.2 El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español o “Régimen Beckham”.....	23
4.2.1 Requisitos.....	23
4.2.2 El Establecimiento Permanente.....	26
4.2.3 Opción de tributación por el IRNR.....	27
4.3 Efectiva aplicación del “Régimen Beckham”.....	29
V. POSIBLES PROPUESTAS PARA EL CASO PLANTEADO.....	33
5.1 Traslado por motivo de contrato de trabajo.....	33

5.2	Adquisición de condición de administrador de una entidad, con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad.	35
5.3	El caso especial de los Nómadas Digitales.	37
VI.	CUESTIONES ADICIONALES APLICABLES AL CASO.....	39
6.1	Impuesto sobre el Patrimonio.....	39
6.2	Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.	41
6.3	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.	42
VII.	CONCLUSIONES.	46
VIII.	BIBLIOGRAFÍA	48

LISTADO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.

IRPF	Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.
CDI	Convenios de Doble Imposición.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
DGT	Dirección General de Tributos.
ENISA	Empresa Nacional de Innovación.
EP	Establecimiento Permanente.
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
ITSGF	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.
<i>Cfr.</i>	Indica que la idea expresada se ha extraído de la obra que se cita, pero no se recoge en sus exactos términos
<i>Ibid.</i>	Indica que el trabajo que se cita es el mismo que el citado en la nota inmediatamente anterior, coincidiendo autor, título y edición.

I. METODOLOGÍA

En este trabajo, se analizará de forma práctica, a través del método deductivo, las implicaciones fiscales que el Régimen Especial de Impatriados supone, para las personas físicas desplazadas a territorio español.

Se partirá de una identificación y delimitación del caso práctico a estudiar, con unos hechos concretos, y una descripción detallada del contexto y relevancia de la problemática. El caso será planteado desde la perspectiva de una situación real, en la que un cliente busca asesoramiento sobre su situación fiscal para los años 2023 y 2024. En concreto, se estudiarán en profundidad las distintas implicaciones fiscales del cliente en el año 2024, y se valorarán las diferentes opciones o vías aplicables al caso.

Estudiaremos distintas fuentes bibliográficas, entre las que se encuentran las leyes, jurisprudencia, doctrina, así como investigaciones y publicaciones especializadas.

Tras realizar un estudio detallado del caso, se desarrollará su problemática, y se plantearán las distintas alternativas para su resolución, siempre utilizando como referencia el marco legal vigente.

II. INTRODUCCIÓN

En el ámbito fiscal, el Régimen Especial de Impatriados, también conocido como Régimen Fiscal para Trabajadores Desplazados a Territorio Español, es una figura jurídica que, progresivamente, ha ido adquiriendo relevancia. Este régimen específico ha sido creado para incentivar la atracción de profesionales extranjeros altamente cualificados, motivándolos a trasladarse a España para desarrollar actividades laborales.

La aplicación de esta normativa conlleva una serie de implicaciones fiscales concretas, y ha sido objeto de crítica o controversia, ya que aquéllos que pueden aplicarse esta normativa, disfrutan de una reducción significativa de la carga tributaria, así como de exenciones o deducciones específicas, al tener la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por norma general, los extranjeros no están obligados a pagar el impuesto sobre la renta individual por las rentas obtenidas fuera de España. Aquí se incluyen las ganancias de las fuentes inmobiliarias, las plusvalías, los intereses, etc. Las rentas del trabajo son la única excepción a esta regla, ya que serán tributadas en España con las deducciones habituales, independientemente de su país de origen.

La cuestión radica en la aplicación, o no, del ‘*Régimen Beckham*’ a determinados contribuyentes desplazados a territorio español, los que, en consecuencia, adquieren su residencia fiscal en España. Aunque son contribuyentes por el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas (en adelante, “IRPF”), tienen la opción de tributar conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, “IRNR”) siempre que concurran determinadas circunstancias.

Se tratará, entonces, de analizar los antecedentes planteados, y comprobar si, efectivamente, se cumplen los requisitos establecidos en la normativa para la aplicación del régimen especial.

Si finalmente se confirmase que sí aplica este régimen, y si se cumpliesen los requisitos establecidos legalmente, el cliente gozaría de una doble ventaja:

- (i) El contribuyente limita su tributación en España a las rentas obtenidas en territorio español, al tiempo que se le permite acreditar la residencia fiscal en España.
- (ii) Se le aplican unos tipos de gravamen inferiores a los tipos marginales máximos del IRPF. Atendiendo al artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del IRNR: *“La base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores, ni las reducciones.”*

Los requisitos que se deben cumplir para beneficiarse de la aplicación de la “Ley Beckham”, son los siguientes:

- i. No haber sido residente en España durante los cinco años anteriores al desplazamiento.
- ii. Trasladarse a España por motivo de trabajo.
- iii. La persona que solicite este régimen no puede obtener rentas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

III. HECHOS DEL CASO Y PROBLEMÁTICA PLANTEADA: SITUACIÓN A 31-12-2023.

3.1 Hechos

Se plantea el caso de un particular (en adelante “el particular” o “cliente”), cuya residencia actual se ubica en México, y que desea trasladar su residencia fiscal a Madrid, España.

3.1.1 Situación personal y familiar

En primer lugar, debemos atender a su situación personal y familiar concreta. Nuestro cliente se encuentra divorciado, y tiene tres hijos, de los cuales, a fecha 31 de diciembre de 2023, únicamente uno de ellos residía en Madrid. Otro de estos hijos, tiempo atrás, estuvo viviendo en Madrid, para lo cual arrendó un piso. Cuando éste se marchó definitivamente de España, el segundo de sus hijos se trasladó a dicho inmueble, continuando en España. Por tanto, la situación a fecha de 31-12-2023, es que, uno de sus hijos, vive en España; otro, reside en un piso en Guadalajara, México, arrendado por el particular objeto del caso que nos ocupa; mientras que el último, vive en Uruguay.

El cliente, como persona física, ha explotado durante veinte años un negocio reposterero en México, pero, en octubre de 2023, dicho negocio se había transmitido a un tercero.

3.1.2 Situación patrimonial

En lo que se refiere a su situación patrimonial, en diciembre de 2023, el particular contaba con distintas inversiones financieras en instituciones bancarias, tanto mexicanas como norteamericanas. Por ello, casi la totalidad de su patrimonio estaría localizado en Canadá y Estados Unidos y, la otra parte, en México.

Según es conocido, el patrimonio total del cliente ascendería a un importe aproximado de tres millones de euros.

3.1.3 Situación de residencia y nacionalidad

A 31-12-2023, el particular figuraba como arrendatario de dos inmuebles. Un piso sito en la Calle Almagro (Madrid, España), en cuyas facturas correspondientes a suministros figuraba como titular; y, por otro lado, como arrendatario de una propiedad

sita en Guadalajara, México, a la que se ha hecho referencia anteriormente, dado que, en ella, vive uno de sus hijos.

Nuestro cliente, con nacionalidad mexicana, ha sido residente fiscal en México durante, al menos, los últimos cinco años. Aunque durante el año 2023, se ha desplazado a territorio español en varias ocasiones, y por un tiempo relativamente prolongado, no ha tenido intención de trasladar su residencia fiscal a España.

3.1.4 Desplazamientos

El primer desplazamiento del cliente a territorio español tuvo lugar en enero de 2023, prolongándose hasta el 20 de mayo de ese mismo año. Más tarde, regresó a España, permaneciendo en dicho territorio desde el 5 al 20 de julio del mismo año. Es decir, entre el 21 de mayo y 4 de julio; y en los meses posteriores al 20 de julio de 2023, estuvo fuera de España.

3.2 Problemática planteada

Nuestro cliente tiene pensado trasladar su residencia a España durante el primer trimestre de 2024. El motivo de traslado, en un principio, se debería al inicio de una actividad laboral en España, lo largo del ejercicio 2024. A priori, todo hace indicar que en dicho ejercicio tendrá la consideración de residente fiscal en España. Sin embargo, debemos analizar, en primer lugar, si el cliente se podría considerar como residente fiscal en España durante el ejercicio 2023. Para determinarlo, es preciso atender a la normativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Conforme a lo previsto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “LIRPF”), se considera que una persona física es residente fiscal en España cuando:

- (i) Permanece físicamente en territorio español más de 183 días.
- (ii) Tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (centro de intereses económicos).

3.2.1 *Criterio de la permanencia física en el territorio español.*

En el presente caso, y pese a que el particular ha permanecido un determinado periodo de tiempo durante el año 2023 en territorio español, sería muy cuestionable que le resulte de aplicación el primero de los supuestos contemplados en la ley, porque no ha permanecido más de 183 días en España a lo largo del año natural.

Si bien inició el año 2023 en España, estuvo fuera del territorio español en las siguientes fechas:

- Del 20 de mayo al 5 de julio de 2023; y,
- Del 20 de julio al mes de diciembre de ese mismo año.

En base a estas fechas de salida y entrada, se entiende que, del total de 365 días del ejercicio 2023, permaneció en territorio español un periodo inferior a 183 días.

Por tanto, no se cumplirían los 183 días de presencia física en territorio español en 2023, y, por ende, el particular no sería considerado residente fiscal en España conforme al supuesto de permanencia física.

3.2.2 *Criterio de localización del centro de intereses económicos.*

El artículo 9 LIRPF, señala que se entenderá que una persona es residente en España cuando “*radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*”.

Cabe plantear, como segunda opción, si, aun habiendo permanecido únicamente en territorio español un total de 155 días (del 1 de enero al 20 de mayo; y, del 5 de julio al 20 de julio de 2023), el cliente podría adquirir la residencia fiscal en España en virtud del centro de intereses económicos.

La LIRPF no establece un criterio exacto para determinar que se considera núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente. Se han utilizado criterios objetivos que permiten radicar el centro de intereses económicos en España o en cualquier otro país, cómo: gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, declaraciones en medios de comunicación...

A título ejemplificativo, cabe señalar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 4ª), de fecha 29 de enero de 2004 (Rec. 2446/1998), en virtud de la cual:

“A este respecto, el criterio de base de actividades o núcleo principal de las actividades empresariales que como criterio principal utiliza la Ley española, a falta de una definición más precisa, el “núcleo de intereses” del contribuyente debe identificarse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes. Puede asimismo admitirse como el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas (Resolución Dirección General de Tributos 27-4-92)”.

Para determinar el lugar en el que se entiende localizado el centro de intereses económicos de una persona física, la doctrina administrativa¹ ha señalado que deberá tenerse en consideración, tanto la localización: (i) del patrimonio generador de renta, (ii) el lugar de administración y gestión del patrimonio, (iii) el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, (iv) y el lugar de gestión de las rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas.

El artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, establece un concepto similar al del centro de intereses económicos, señalando que *“el principal centro de intereses será aquel territorio donde el individuo obtenga la mayor parte de rendimientos derivados del trabajo, capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles, así como de actividades económicas”*.

Cuando una persona física mantenga intereses económicos con dos o más países, la misma doctrina administrativa² ha señalado que tendrá que hacerse una comparativa

¹ Criterio de la resolución 00/02008/2019/00/00 del Tribunal Económico - Administrativo Central, Sala Primera, de 22 de febrero de 2021 [versión electrónica – base de datos serviciostelematicosext Ministerio de Hacienda y Función Pública]. Fecha de última consulta: 11 de febrero de 2024.

² Criterio de la resolución: 00/04549/2020/00/00 del Tribunal Económico - Administrativo Central, Sala Primera, de 23 de febrero de 2023 [versión electrónica – base de datos serviciostelematicosext Ministerio de Hacienda y Función Pública]. Fecha de última consulta: 11 de febrero de 2024.

“país por país” para determinar en qué lugar reside el centro de intereses económicos de dicha persona.

El particular cuenta con distintas inversiones financieras en instituciones bancarias mexicanas y norteamericanas, localizándose casi la totalidad de su patrimonio en Canadá y Estados Unidos, y otra parte, en México, por lo que tampoco sería considerado residente fiscal en España conforme al supuesto de localización de centro de intereses económicos.

3.2.3 Presunción legal de la familia.

El artículo 9 LIRPF establece, al margen de los dos criterios anteriores, una presunción “*iuris tantum*” (que admite prueba en contrario) para determinar la residencia en España, en virtud de la cual, se presumen residentes fiscales en dicho territorio aquellas personas físicas que mantengan a la familia (cónyuge no separado legalmente y, en su caso, hijos menores de edad a cargo) en territorio español.

Para aplicar esta presunción deben residir en España tanto el cónyuge como todos los hijos menores, en su caso, lo que no sucede en el presente supuesto; ya que, de un lado, el estado civil del cliente, desde hace varios años, es de “divorciado”; y, de otro, únicamente reside en territorio español uno de sus tres hijos, siendo este mayor de edad.

3.2.4 Aplicación práctica de las reglas de residencia fiscal establecidas en el artículo 9 de la LIRPF al presente supuesto.

En virtud de todo lo expuesto anteriormente y de lo dispuesto en el citado artículo 9 de la LIRPF, se entiende que, apelando al criterio de permanencia física en territorio español durante más de 183 días en el año natural, podría concluirse que el particular no es residente fiscal en España en el ejercicio 2023.

Tampoco parece que pudiera cumplirse el requisito relativo a la localización de intereses económicos para adquirir la condición de residente fiscal en España en 2023, por lo que llegamos a la conclusión de que no es residente fiscal en España en este año.

3.2.5 Breve referencia a la residencia fiscal en el ámbito internacional.

Los Convenios de Doble Imposición (en adelante “CDI”), reconocen la conveniencia de establecer en los derechos internos de los Estados que firman el

Convenio los mecanismos legislativos necesarios para evitar, en la mayor medida posible, las alteraciones en los criterios de cómputo de días en relación con la residencia fiscal de las personas físicas. Estos convenios, *“en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio se basan, en su práctica totalidad, en el Modelo de Convenio de la OCDE”*. (Bustos Buiza, 2001).

Estos CDI establecen cómo se determina la residencia fiscal de las personas físicas en España, es decir, en qué país se les considera sujetos a impuestos en función de su lugar de residencia. La normativa interna de cada Estado contratante determina principalmente la residencia fiscal. Esto significa que cada nación tiene sus propias normas para determinar si una persona es residente fiscal. En España, una persona se considera residente fiscal si cumple con ciertos criterios, como tener su residencia habitual en España, permanecer más de 183 días en un año calendario, o tener intereses económicos principales en España.

Los problemas de la doble residencia fiscal surgen cuando una persona puede ser considerada residente fiscal en ambos países involucrados en un CDI. Esto implica que una persona podría estar sujeta a impuestos por los mismos ingresos o ganancias en ambos países, según las leyes internas de cada uno. Para resolver este problema, los CDI establecen criterios específicos para determinar la residencia fiscal en caso de que las normas internas de los dos países estén en desacuerdo. Estos estándares generalmente están diseñados para evitar la doble residencia fiscal y garantizar que una persona sea considerada residente fiscal solo en un país. Por lo tanto, se evita la imposición de dos impuestos a la misma renta.

En el asunto que nos ocupa, y en el hipotético caso de que nuestro cliente sí fuese residente fiscal en España en el ejercicio 2023, podría darse la circunstancia de que el particular pudiera ser considerado residente fiscal en México y en España durante ese año, de acuerdo con lo previsto en la normativa fiscal aplicable en ambos Estados, en cuyo caso, procedería aplicar lo dispuesto en el artículo 4.2 del CDI³ suscrito entre México y España para resolver la “doble residencia fiscal”:

³ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid a 24 de julio de 1992.

Si una persona es residente de ambos Estados contratantes, de acuerdo con lo que dispone el apartado primero, la situación se resolverá de la siguiente manera:

Solo será considerado residente en el Estado en el que tenga una vivienda permanente; si tiene una vivienda permanente en ambos Estados, será considerado residente solamente en el Estado con el que tenga “*relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)*”. Si no se puede determinar el Estado en el que la persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tiene una vivienda permanente a su disposición, será considerado residente en el Estado en el que tiene el centro de sus intereses. Si moraba en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente en el Estado del que sea nacional. En caso de ser nacional de ambos, o no lo fuera de ninguno de ellos, la cuestión se resolverá por las autoridades competentes de cada uno de los Estados.

Por último, en los casos en los que un individuo que no sea persona física resida en ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente en el Estado donde se encuentre su sede administrativa.

Como se desprende de la normativa mencionada, se establecen una serie de reglas que darían solución a un posible conflicto de “doble residencia fiscal” señalando que:

1. La residencia fiscal de una persona física puede determinarse, en primer lugar, por la existencia de una vivienda permanente a su disposición en un determinado Estado. Es decir, el lugar donde una persona tiene una vivienda que se considera como su hogar principal. Cuando se habla sobre vivienda permanente, se hace referencia a un lugar que la persona ha amueblado y reservado para su uso a largo plazo; no de manera temporal, como el caso de un hotel u hostal. La posesión o el disfrute de esta vivienda implica que la persona tiene la capacidad de utilizarla de manera continua permanente, ya sea una vivienda en propiedad o de alquiler.
2. En el caso de que la persona tuviese una vivienda permanente disponible en ambos Estados, la determinación de su residencia fiscal se basará en donde tenga su centro de intereses personales y económicos. Por ejemplo, se tendrá en cuenta dónde tiene su familia, sus actividades sociales, su empleo principal, inversiones financieras significativas, o cualquier otro factor que refleje su vida cotidiana e intereses económicos más relevantes.

3. Si no pudiera determinarse claramente en qué Estado se encuentran los intereses vitales de una persona física o si careciese de vivienda permanente en ninguna de los Estados, la residencia fiscal se establecerá según el principio de residencia habitual. Este término se refiere al lugar donde la persona vive de manera constante y regular, siendo su principal lugar de residencia en términos de establecer una conexión permanente con el entorno y la comunidad. Esto incluye aspectos como el tiempo que pasa en el país, la naturaleza de su vínculo con el lugar, y otros elementos que demuestren una presencia continua y significativa en esa jurisdicción.
4. Si la persona física residiera habitualmente en ambos estados, se atenderá al criterio de la nacionalidad de la persona. Esto implica que se considerará residente fiscal del Estado que tenga en cuenta su nacionalidad.
5. En caso de que ninguna de las condiciones anteriores pueda determinar de forma clara la residencia fiscal de una persona física, y esta no posea la nacionalidad de ningún Estado en particular, la resolución del conflicto quedará sujeta al mutuo acuerdo entre las autoridades fiscales de ambos Estados involucrados.

La Dirección General de Tributos ha interpretado lo dispuesto en la normativa interna española y en el CDI España – México (a los efectos de un residente fiscal en México) en numerosas consultas vinculantes⁴. De estas consultas, se desprende que, en supuestos de posible doble residencia, deben analizarse tanto las disposiciones de normativa interna como el CDI a los efectos de determinar la residencia fiscal.

En el caso de que el particular fuera considerado residente fiscal, tanto en España como en México, habría que atender a los criterios de resolución de conflictos que se han enumerado anteriormente, para determinar su residencia fiscal.

Por todo esto, y para el caso en concreto del ejercicio 2023, se puede deducir que el cliente debe ser considerado residente fiscal en México, ya que:

- i) No ha permanecido en España físicamente durante un periodo superior a 183 días del año natural. Los desplazamientos a territorio español se pueden justificar por motivos personales, como, por ejemplo, visitas a su hijo que reside en Madrid; así como la prospección o estudio del mercado

⁴ V2730-20, de 7 de septiembre 2020; y, V2025-21, de 7 de julio 2021.

en territorio español, de cara al posible desarrollo de una actividad laboral en el año siguiente.

- ii) Aunque figura como arrendatario de una vivienda tanto en México como en España, su centro de intereses vitales y económicos continúa estando localizado en México.
- iii) Tiene nacionalidad mexicana.

Si en un ejercicio posterior, como puede ser el año 2024, el particular pudiera ser considerado residente fiscal en ambos Estados, procedería acudir a las reglas previstas en el CDI entre España y México para resolver el conflicto de “doble residencia fiscal”, y determinar en cuál de los dos países debería tener consideración de residente fiscal.

IV. IMPLICACIONES FISCALES PARA EL EJERCICIO 2024.

En el contexto del análisis jurídico para el ejercicio fiscal del año 2024, es fundamental recalcar que, según las conclusiones anteriores, el individuo en cuestión no será considerado residente fiscal en España durante el ejercicio 2023. Esta determinación sienta las bases para comprender su situación tributaria en el periodo mencionado.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que el cliente tiene la intención de trasladar su residencia a España durante el primer trimestre de 2024. Esta planificación sugiere que, en principio, durante dicho ejercicio fiscal, podría ser considerado residente fiscal en España, de acuerdo con el principio de permanencia establecido en el artículo 9 de la LIRPF.

En consecuencia, salvo que surja una situación de doble residencia fiscal durante el año 2024, y las reglas de desempate previstas en el Convenio de Doble Imposición entre España y México otorguen la residencia fiscal a México, el particular deberá atender a sus obligaciones fiscales en España como contribuyente español. Esto significa que estará sujeto a la imposición directa como contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Física durante el año fiscal 2024.

La adquisición de la residencia fiscal en España determinará que el cliente tenga que autoliquidar el IRPF según lo previsto para el régimen general establecido en la normativa que regula este tributo. Cabría, sin embargo, la posibilidad de considerar la posible aplicación del régimen fiscal especial establecido para los trabajadores desplazados a territorio español.

Como se ha expuesto anteriormente, este régimen especial, conocido como el régimen Beckham, se aplica a determinados contribuyentes desplazados a territorio español, y que, en consecuencia, adquieran su residencia fiscal en España. Aunque éstos sean contribuyentes por el IRPF, tienen la opción de tributar conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

La aplicación del citado régimen supondría una doble ventaja para el contribuyente:

1. El contribuyente limita su tributación en España a las rentas obtenidas en territorio español, mientras que le permite acreditar la residencia fiscal en España.

2. Se aplican unos tipos de gravamen inferiores a los tipos marginales máximos del IRPF.

El régimen permite tributar a un tipo fijo del 24% (47% a partir de 600.000 euros) sobre los rendimientos de trabajo y determinados rendimientos de actividades económicas que se consideran obtenidos en territorio español, en vez de aplicar una tributación progresiva con porcentajes que oscilan entre el 18% y el 45%. En cuanto a los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias de patrimonio, aunque los tipos impositivos son similares, estos solo tributarían en la medida en la que se consideren obtenidos en territorio español.

4.1 Tributación por el régimen general del IRPF.

4.1.1. Determinación de la base imponible y de la cuota tributaria.

Basándonos en los hechos descritos previamente, podemos entender que, el cliente, podría ser considerado residente fiscal en España en el ejercicio 2024. Esto se debe a su intención expresa de trasladar su domicilio a Madrid de manera permanente. Por ello, en principio, resultaría de aplicación el régimen fiscal general del IRPF, debiendo tributar por dicho gravamen, en virtud de lo establecido en el artículo 2 de la LIRPF:

“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

La base imponible del IRPF está formada por todas las rentas, plusvalías y minusvalías que obtenga el contribuyente a lo largo del ejercicio, sean obtenidas, o no, en territorio español, y se divide de la siguiente manera:

1. La base imponible general del IRPF incluye lo siguiente:
 - **Rendimientos del trabajo:** son aquellas contraprestaciones o utilidades cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria (como puede ser la condición de administrador de una entidad), y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (artículo 17 LIRPF).

- **Rendimientos del capital inmobiliario:** rendimientos que proceden de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y/o urbanos, o de derechos reales que recaigan sobre ellos, que deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza (artículo 22 de la LIRPF).
- **Rendimientos de actividades económicas:** rendimientos derivados de cualquier actividad empresarial o profesional desarrollada por cuenta propia (artículo 27 de la LIRPF).

Según lo previsto en los artículos 63.1 y 74 de la LIRPF, para determinar la cuota íntegra del Impuesto, por la parte correspondiente a la base imponible del IRPF, se aplicarán, sobre la parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a los que se refiere el artículo 56.3 de esa misma Ley, los tipos de las siguientes escalas.

Escala estatal:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50%
12.450,45	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.122,75	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%

Escala autonómica (Comunidad de Madrid):

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	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%
43.360,50	3.725,91	21.236,40	17,40%
55.596,91	7.421,04	En adelante	20,50%

2. Por otro lado, está la base imponible del ahorro del IRPF, que incluye lo siguiente:

- **Rendimientos de capital mobiliario:** dividendos y otros rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad; intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales... (artículo 25 de la LIRPF).
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales:** variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la LIRPF se califiquen como otro tipo de rendimientos sujetos al impuesto (artículo 33 LIRPF).

Sobre la base liquidable del ahorro en la parte que no corresponda con el mínimo personal y familiar, se aplicarán las siguientes escalas (artículo 66.1. 1º de la LIRPF):

Escala estatal:

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Porcentaje
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	9,50%
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50%
50.000,00	5.190,00	150.000,00	11,50%
200.000,00	22.440,00	100.000,00	13,00%
300.000,00	35,940,00	En adelante	14,00%

Escala autonómica (Comunidad de Madrid):

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Porcentaje
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	9,50%
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50%
50.000,00	5.190,00	150.000,00	11,50%
200.000,00	22.440,00	100.000,00	13,00%
300.000,00	35,940,00	En adelante	14,00%

Para determinar la cuota del IRPF aplicando el régimen general, las rentas que forman cada una de las bases imponibles se integran y compensan entre sí (en la base

imponible del ahorro, los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales se integran y compensan por separado).

4.1.2. Aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional.

Es relevante considerar la posibilidad de que, a pesar de que nuestro liente sea considerado residente fiscal en España en 2024 y esté obligado a tributar en dicho país, también pueda estar sujeto al pago de impuestos en otros países extranjeros debido a los ingresos o rendimientos que obtenga de ellos.

La normativa del IRPF contempla una serie de mecanismos para eliminar la doble imposición internacional que puede surgir cuando una misma renta o rendimiento está sujeta a tributación en dos países diferentes. En el caso que nos ocupa, y salvo en el supuesto de que resultara de aplicación un Convenio de Doble Imposición en el que se prevea expresamente para España como método de corrección de una eventual doble imposición un régimen de exención⁵, el método de imputación corregiría la doble imposición mediante la concesión de una deducción por la doble imposición producida (artículo 80 LIRPF):

“Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.*
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.*

⁵ En el caso del CDI entre España y México, el artículo 23.1 a) i) establece la posibilidad de aplicar una deducción por el impuesto efectivamente pagado en México:

En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

- a) i) Cuando un residente de España obtenga rentas i posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en México, España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta o el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en México.*

(...)

Sin embargo, las deducciones practicadas con arreglo a los subincisos anteriores de este párrafo no podrán exceder de la parte del impuesto sobre la renta o el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en México.

A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales. (...)”.

Por consiguiente, las rentas que el cliente perciba en el año 2024 y en los años posteriores serán incluidas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por su importe íntegro, sin considerar si han sido gravadas en el extranjero. Sin embargo, al calcular el total de la cuota líquida del impuesto correspondiente, se aplicará una deducción por el impuesto pagado en el extranjero. Esta deducción compensará el impuesto pagado en el exterior (como retención en la fuente por su condición de no residente o cualquier otro impuesto similar), lo cual evitará una doble tributación jurídica sobre las mismas rentas. En este contexto, el impuesto extranjero pagado se considera como un crédito fiscal que se aplica para reducir la carga tributaria total del individuo en España.

4.2 El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español o “Régimen Beckham”.

4.2.1 Requisitos.

La normativa fiscal española permite optar por tributar por el IRPF conforme a determinadas reglas del IRNR, siempre que se cumplan una serie de requisitos⁶, a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España por su desplazamiento al citado país. *“En ese sentido, y sin perjuicio del desarrollo reglamentario del que habla expresamente la ley, los requisitos legales que deben concurrir para poder ejercitar dicha opción hacen referencia a los siguientes aspectos:*

- *La persona física no puede haber residido en España durante los cinco años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.*
- *El desplazamiento debe haberse producido como consecuencia de un contrato de trabajo.*

⁶ Cfr.: Abella García, M. L. (s. f.). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *Revista del Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf

- *El trabajo para el que haya sido contratado el sujeto debe realizarse efectivamente en España.*
- *El trabajo debe efectuarse para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.*
- *Los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral no pueden estar exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.”*
(Álvarez Barbeito & Calderón Carrero, 2010)

En cuanto a las distintas razones por las cuales las personas físicas pueden trasladarse a España, y cumplir con los requisitos del artículo 93 LIRPF, distinguimos las siguientes:

- **Un contrato de trabajo.** En virtud de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 93 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, *“esta circunstancia se entiende cumplida cuando se inicia una relación laboral, ya sea ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España; o cuando el desplazamiento es ordenado por un empleador y existe una carta de desplazamiento de éste a territorio español”*.

En este sentido, Dirección General, señala⁷ que se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral, ya que, en caso contrario, no se puede optar por este régimen especial. Por ello, se considera que no existe relación de causalidad si transcurre un periodo de tiempo prolongado entre desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral, al ser un indicio, entre otros, de que no existe tal relación de causalidad. El régimen fiscal especial también podría resultar de aplicación en el caso de los conocidos como “nómadas digitales”⁸, aquellos profesionales que utilizan Internet para trabajar de forma remota desde cualquier lugar del mundo.

⁷ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 26 de febrero de 2021.

⁸ El artículo 93.1.b). 1o de la LIRPF dispone concretamente que resultará aplicable el régimen especial de trabajadores desplazados *“cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.”*

- **Adquirir la condición de administrador de una entidad española**, con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad. En principio, *“la única excepción a esta regla se produce en el caso de que la entidad tenga consideración de entidad patrimonial (art.5.2 de la LIS), en cuyo caso el administrador no puede tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada (superior al 25%) (ART.18 de la LIS).”* (Redacción Lefebvre, 2022).

Además de esto, es importante considerar otro factor: si la entidad española realiza una actividad profesional⁹, y el administrador presta servicios profesionales a través de dicha entidad, los ingresos obtenidos por estos últimos serán clasificados como rendimientos de actividades económicas. Esto podría implicar que el régimen aplicable no sería válido o que el administrador quedaría excluido de su aplicación.

- **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, de 27 de septiembre, en los términos establecidas reglamentariamente.

“Se define como actividad emprendedora aquella actividad económica que, por ser innovadora y tener especial interés económico para España, sea calificada como tal en los términos previstos en el artículo 70 de la Ley 14/2013¹⁰, siendo necesario disponer de la autorización de residencia para la actividad empresarial con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.”

En el caso de los ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la UE por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia, el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, establece que: *“el contribuyente, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, ha de solicitar un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, S.M.E (ENISA), calificando tal actividad como emprendedora. Además, deben disponer de dicho informe los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial,*

⁹ Epígrafes correspondientes a la Sección 2ª del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción sobre actividades.

¹⁰ Artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre:

1. Se entenderá como actividad emprendedora aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable emitido por ENISA.

si posteriormente quieren iniciar una actividad económica que tenga carácter emprendedor distinta de aquella que motivó su desplazamiento a territorio español.”

- *“La realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más de 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y el trabajo personal”.* (Velasco, S., 2022)

El Proyecto de modificación del Reglamento del IRPF, que actualmente está en proceso, tendrá que establecer qué trabajadores pueden ser considerados altamente cualificados para solicitar una autorización de residencia con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, con una duración de tres años o igual a la del contrato, si es inferior.

Además, se prevé la obtención de un permiso de residencia o visado para formación, investigación, desarrollo e innovación, antes de realizarse el traslado a España.

Durante los periodos de aplicación de este régimen especial, los contribuyentes acogidos al mismo solo tendrán derecho a realizar actividades económicas de carácter emprendedor, la prestación de servicios a empresas emergentes o las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.

4.2.2 El Establecimiento Permanente.

“También exige la norma que el impatriado no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento (EP)¹¹ situado en territorio español, excepto en casos de realización de actividades emprendedoras o actividades de profesionales altamente cualificados, que sí darían derecho a poder acogerse al régimen especial”. (J.R. Marina) Así lo indica la DGT, señalando¹² que la obtención de

¹¹ Establecimiento Permanente (Agencia tributaria): 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.

¹² Consulta Vinculante V2791-19, de 10 de octubre de 2019.

rendimientos de actividades económicas mediante un EP situado en España determina la exclusión del régimen en el propio periodo impositivo en que se obtienen tales rendimientos.

La DGT también señala¹³ que, si un trabajador desplazado inicia una actividad profesional para una empresa extranjera, lo anterior puede implicar la exclusión del régimen en el caso de que se considere que por la mencionada actividad profesional puede existir un EP.

4.2.3 Opción de tributación por el IRNR.

Pueden optar por tributar¹⁴ por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con determinadas especialidades, los familiares que se desplacen con el contribuyente (el cónyuge y sus hijos menores de 25 años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en caso de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos), siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- *“Que se trasladen a territorio español con el contribuyente o en un momento posterior, siempre que no hubiese finalizado el primer periodo impositivo en el que a este le resulte aplicable el régimen especial.*
 - *Que adquieran su residencia fiscal en España.*
 - *Que no hayan sido residentes en España durante los 5 periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.*
 - *Que no obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.*
 - *Que la suma de las bases liquidables de los familiares calculadas con arreglo al régimen especial sea inferior, en cada uno de los periodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen, a la base liquidable del contribuyente”.*
- (Fernández, V., 2023)

¹³ Consulta Vinculante de la DGT V1203-21, de 30 de abril de 2021

¹⁴ Cfr.: Velasco, S., & De Conocimiento E Innovación, A. |. Á. (2022, 16 noviembre). *Novedades fiscales relevantes para impatriados en el IRPF*. Cuatrecasas. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/art/novedades-fiscales-relevantes-para-impatriados-en-el-irpf>

Se podrá aplicar este régimen durante los sucesivos periodos impositivos en los que, cumpliéndose las condiciones anteriores, dicho régimen también resulte de aplicación a este último.

Una cuestión relevante en este sentido es que en el Proyecto de modificación del RIRPF, se plantea la posibilidad de que estos contribuyentes se trasladen a territorio español tanto antes como después del contribuyente que da derecho a la aplicación del régimen especial. Si el traslado de estos contribuyentes es anterior a la del contribuyente principal, no podrán adquirir la residencia fiscal en España antes del primer periodo impositivo en el que este último sea elegible para aplicar el régimen especial.

Por otro lado, si el traslado de estos contribuyentes es posterior a la del contribuyente principal, su residencia fiscal no debería haber finalizado el periodo impositivo correspondiente a la aplicación del régimen especial por parte del contribuyente principal.

Se tendrá que optar por su aplicación dentro del plazo de 6 meses contados desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social Española o en la documentación que permita el mantenimiento de la Seguridad Social en el país de origen, o, desde enero de 2023, también desde la fecha de la entrada de familiares desplazados a territorios españoles.

La aplicación de este régimen, que supondría la posibilidad de optar por tributar por el IRPF conforme a determinadas reglas del IRNR, implicaría ciertas ventajas fiscales:

1. El contribuyente únicamente tributaría en España por las rentas obtenidas en territorio español.
2. En cuanto a los rendimientos de trabajo, se aplicarían unos tipos de gravamen normalmente inferiores a los tipos marginales máximos del IRPF.
3. El contribuyente será considerado residente fiscal en España a todos los efectos, pudiendo solicitar el correspondiente certificado fiscal.
4. La aplicación de este régimen se limitará al periodo impositivo en que tenga por lugar el cambio de residencia y los cinco periodos impositivos siguientes, sin perjuicio de las situaciones de exclusión o renuncia.

4.3 Efectiva aplicación del “Régimen Beckham”.

En caso de aplicación de este régimen al cliente cuyo caso concreto conforma el objeto de análisis en la presente investigación, determinará la deuda tributaria del IRPF aplicando las normas establecidas para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, con distintas especialidades.

Bajo este régimen, la base liquidable del IRPF estará formada por las rentas mencionadas a continuación, que, a efectos de aplicación de las escalas de gravamen, se distinguen dos bloques. *“Esta diferenciación dentro de la base liquidable se debe a que, a raíz de la reforma operada por la Ley 26/2014, letra e) del artículo 93. 2 de la LIRPF prevé escalas de tipos de gravamen distintas para cada uno de los indicados bloques de renta.”* (Abella García)¹⁵.

- a) **Rendimientos del trabajo:** Según el apartado 2º del artículo 93 de la LIRPF, *“la base liquidable, en este caso, estará formada por todos los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante el año natural, en tanto en cuanto, la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos durante la aplicación del régimen especial, con independencia de dónde se desarrolle el mismo y qué empresa los satisfaga, se entenderán obtenidos en territorio español.”*

Según lo dispuesto en el artículo 93.2. 1º de la LIRPF, estos rendimientos tributarán aplicando la siguiente escala:

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

¹⁵ *Ibid.*: p. 23.

b) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad; los **intereses** y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; y las **ganancias patrimoniales** que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, siempre que se consideren obtenidos en territorio español en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del TRLIRNR. Todas estas son las rentas a las que se refiere el artículo 25.1.f) del TRLIRNR.

A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas citadas anteriormente, se le aplicarán los siguientes tipos:

Base liquidable	Tipo aplicable
Euros	Porcentaje
Hasta 600.000,00 euros	24%
Desde 600.000,01 euros en adelante	47%

“Analizando el anterior apartado 2º del artículo 93 resulta que la determinación de la deuda tributaria se refiere, de todas las rentas obtenidas por el contribuyente y no solo a los rendimientos del trabajo. Se toma como punto de partida la normativa reguladora del IRNR, pero teniendo presentes las reglas especiales previstas en los artículos 93. 2 de la LIRPF y 114 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio.” (Abella García)¹⁶.

Una vez asentado lo anterior, es importante tener en cuenta las siguientes cuestiones a la hora de aplicar el régimen fiscal especial:

- A efectos de la liquidación del IRPF, todas las ganancias obtenidas en España durante el año fiscal se gravan de manera acumulada, sin posibilidad de compensación.
- Las normas que regulan los elementos personales en el régimen general del IRPF, como las reducciones por mínimo personal o por descendientes, no se aplican a este régimen fiscal especial, por lo que los contribuyentes que apliquen este

¹⁶ *Ibid.*: p.29.

régimen no podrán beneficiarse de las exenciones establecidas en el artículo 14 del TRLIRNR:

- Ni de la exención prevista para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador (artículo 7.e) de la LIRPF);
 - Ni de la exención prevista para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (artículo 7.p) de la LIRPF).
- Si rentas del trabajo en especie que pudieran quedar exentas de tributación en el IRPF por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 de la LIRPF¹⁷ si estuviesen exentas bajo el régimen, siempre y cuando se cumpliese con los requisitos establecidos para cada uno de los casos mencionados en el artículo.
- Por último, en cuanto a la vivienda habitual, debe tenerse en consideración que es práctica habitual por los órganos de inspección tributaria considerar que, en el caso de contribuyentes que apliquen el régimen de impatriados, procede imputar en el IRPF la cantidad que resulte de aplicar el 2% al valor catastral del inmueble, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

Un aspecto importante para cuestionar es lo dispuesto en el artículo 13.1h) TRLIRNR, que establece que: *“Se consideran obtenidas en territorio español las rentas obtenidas imputadas a los contribuyentes personas físicas, titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, sin establecer excepción o limitación alguna sobre la vivienda habitual”*.

Con respecto a lo anterior, podríamos pensar, que esta normativa podría tener sentido para los contribuyentes sujetos al IRNR, ya que es probable que su vivienda habitual no esté en territorio español. Por lo tanto, tiene sentido que las rentas imputadas se refieran a los inmuebles en España. Sin embargo, para los contribuyentes sujetos al

¹⁷ (entrega de acciones, fórmulas directas e indirectas por gastos por comedores de empresa, gastos por seguros de enfermedad, fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros, contratación del servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores con terceros debidamente autorizados, y, en algunos casos, cantidades destinadas a actualización, capacitación o reciclaje),

IRPF, cuya vivienda habitual si está en territorio español, parece carecer de sentido considerar estas rentas imputadas dependiendo del tipo de contribuyente y su situación residencial.

V. POSIBLES PROPUESTAS PARA EL CASO PLANTEADO.

Como ya se ha comentado anteriormente, la posibilidad de optar por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español busca incentivar la llegada a España de contribuyentes extranjeros, permitiéndoles tributar por el IRNR (con determinadas especialidades), manteniendo, no obstante, la condición de contribuyentes por el IRPF. El régimen se aplica en el año en el que el desplazado deviene residente fiscalmente en España y en los cinco años inmediatamente posteriores.

En el caso que nos ocupa, el particular tiene previsto trasladarse a territorio español durante los seis primeros meses de 2024, pudiendo vincular dicho cambio de residencia a, según la información que nos ofrece, (i) la firma de un contrato de trabajo, o (ii) la adquisición de la condición de administrador de una sociedad española.

Antes de entrar a valorar las dos alternativas que se plantean, se debe tener en cuenta que el artículo 93 de la LIRPF exige expresamente el cumplimiento de la condición de no haber sido residente en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produce su desplazamiento a territorio español. En este caso, se entiende que este requisito se cumpliría en todo caso, ya que el cliente, hasta el año 2022, ha pagado sus impuestos en México; y, en 2023, no tendría la consideración de residente fiscal en España, según los hechos descritos anteriormente.

5.1 Traslado por motivo de contrato de trabajo.

Una de las opciones que podemos ofrecerle al cliente para gozar de las ventajas proporcionadas por el régimen especial, es que su traslado a España sea por motivo de un contrato laboral. Esto se entenderá cumplido cuando se inicie una relación laboral, ya sea ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España; o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste.

Si el motivo de desplazamiento finalmente fuese un contrato de trabajo, se entiende que no debería plantearse impedimento alguno de cara a la aplicación del régimen especial en el caso del particular, siempre y cuando, además del cumplimiento del resto de circunstancias previstas en el artículo 93 de la LIRPF, éste esté en condiciones de acreditar la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento al territorio español y el inicio de la relación laboral. Es decir, deben

existir medios de prueba que acrediten esta relación entre el inicio de la actividad laboral y el traslado a España.

Por ello, la solicitud por el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español que el cliente podría presentar, en el caso que nos ocupa, debe observar los siguientes requisitos:

En cuanto a los datos que deben constar en la solicitud, será necesario incluir:

- a) La identificación del trabajador y del empleador.
- b) La fecha de entrada en territorio español.
- c) La fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen.

Además, cuando se inicie una relación laboral con un empleador en España, debe adjuntarse un documento justificativo emitido por el empleador en el que:

- a) Se exprese el reconocimiento de la relación laboral con el contribuyente.
- b) La fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España.
- c) El centro de trabajo y su dirección.
- d) La duración del contrato de trabajo.

El particular del caso que nos ocupa figura como arrendatario de un inmueble en la Calle Almagro, en la ciudad de Madrid, lo que podría poner en duda la necesaria relación de causalidad que debe existir entre el desplazamiento a territorio español y el inicio de la relación laboral. Es decir, cabría la posibilidad de que las Autoridades Fiscales españolas cuestionasen la procedencia de la solicitud del régimen especial, entendiendo que el desplazamiento a territorio español es anterior al inicio de la relación laboral.

Sobre la base de lo anterior, el cliente debería disponer de la documentación acreditativa que pudiera evidenciar la relación de causalidad, probando entonces que (i) si bien dispone de dicho inmueble en régimen de arrendamiento y ha contratado distintos suministros del mismo, no lo habita de manera recurrente, y (ii) que si bien disponía de un inmueble en régimen de alquiler en México, el mismo ha dejado de estar a su disposición coincidiendo con la fecha de desplazamiento a territorio español.

5.2 Adquisición de condición de administrador de una entidad, con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

Según los hechos planteados anteriormente, este caso daría también acceso al régimen fiscal especial, a cuyos efectos únicamente se requiere, que el administrador de las entidades patrimoniales, (i) no tenga una participación, ya sea directa o indirecta; (2) que determine su consideración como entidad vinculada (igual o superior al 25%).

En el panorama actual, y dado que, desde el pasado 1 de enero de 2023, no existe limitación alguna para aquellos supuestos en los que se adquiriera la condición de administrador de una entidad vinculada (salvo en el caso de las entidades patrimoniales), el cliente podría plantearse la constitución de una sociedad de la que fuera administrador, o, en su caso, de la que fuera al mismo tiempo administrador y empleado.

Si el particular optase por esta vía, la solicitud por el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español que se debe presentar tendría que observar algunas cuestiones:

En dicha solicitud, deberá hacerse constar los siguientes datos:

- a) La identificación del administrador y de la entidad.
- b) La fecha de entrada en territorio español.
- c) La fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen.

Asimismo, cuando se inicie una relación mercantil como administrador de una entidad española, debe adjuntarse un documento justificativo emitido por la entidad en el que:

- a) Se expresa la fecha de adquisición de la condición de administrador.
- b) Se exprese que la participación del contribuyente en la entidad (si es una “sociedad patrimonial”) no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)¹⁸.

¹⁸ Artículo 18.2 LIS: Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- c) Si la entidad es una “sociedad patrimonial”, documento emitido por la misma que acredite que la eventual participación del contribuyente no determina la condición de entidad vinculada.

Si la entidad española realiza una actividad profesional¹⁹, y el cliente prestase servicios profesionales a través de dicha entidad, la remuneración percibida por estos últimos tendría la consideración de rendimientos de actividades económicas, lo que impediría la aplicación del régimen (o supondría su exclusión). Cabría la posibilidad de instrumentar dicha prestación de servicios a través de la suscripción, junto al nombramiento del cargo de administrador, de un contrato de trabajo.

Este vínculo laboral con la entidad podría evitar la problemática concerniente a las sociedades profesionales. Cuando una persona física es administradora de una entidad que realiza actividades profesionales, puede haber complicaciones en términos fiscales, especialmente en la valoración de los servicios prestados por la entidad a terceros. Es decir, podría surgir la pregunta sobre si los ingresos recibidos por la entidad por esos servicios deben ser considerados como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividades profesionales.

Sin embargo, si el administrador tiene un vínculo laboral con la entidad, se podría simplificar la situación. Esto se debe a que, en el caso de un vínculo laboral, los ingresos que recibe el administrador serían considerados como rendimientos del trabajo, en lugar de rendimientos de actividades profesionales. Por ello, se podría facilitar la regularización

-
- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
 - b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
 - c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
 - d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
 - e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
 - f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
 - g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
 - h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

¹⁹ Epígrafes correspondientes a la Sección 2ª del Real Decreto Legislativo 1175/1190, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

de la situación tributaria al considerar los ingresos como rendimientos del trabajo en lugar de rendimientos de actividades profesionales.

En cualquier caso, en un supuesto como el anterior (nombramiento como administrador de una entidad que presta servicios profesionales), no podría descartarse la posibilidad de que una eventual comprobación administrativa considere que, al margen de los servicios prestados como administrador, el particular presta servicios profesionales a la entidad, percibiendo rendimientos de actividad económica en consecuencia, lo que impediría la aplicación del régimen fiscal especial.

Al igual que en el caso del traslado por motivo de contrato de trabajo, el cliente debe estar en condiciones de acreditar la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento al territorio español y el nombramiento como administrador de la entidad.

Como ya se ha indicado, el particular figura como arrendatario de un inmueble en la Calle Almagro, Madrid, lo que podría cuestionar la existencia de la relación de causalidad entre el desplazamiento al territorio español y el inicio de dicha relación mercantil, por lo que debemos remitirnos a lo expuesto en líneas anteriores al respecto, para tratar de evidenciar dicha relación de causalidad.

5.3 El caso especial de los Nómadas Digitales.

El artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio regula el régimen de impatriados o personas físicas trasladadas a territorio español.

Este artículo se modificó en el ejercicio 2023 después de la aprobación de la "Ley de Startups", que amplió el perfil de las personas que podían acogerse a este régimen tributario, incluyendo a los nómadas digitales, administradores de una empresa (independientemente de su vinculación con la empresa) o trabajadores que realicen una actividad emprendedora o que estén altamente cualificados, así como sus cónyuges e hijos menores de edad.

Sin embargo, a pesar de que las modificaciones a la Ley del IRPF entraron en vigor el 1 de enero de 2023, la Administración todavía tenía que aprobar los proyectos de ley necesarios para que los nuevos grupos pudieran beneficiarse de la "Ley Beckham".

Finalmente, el Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 6 de diciembre de 2023, modificó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto al término “nómada digital”, se trata de una persona que utiliza Internet para desempeñar su trabajo o vender sus habilidades a otras personas o empresas, lo que le permite viajar y trabajar simultáneamente. Así, por ejemplo, un diseñador gráfico, un creador de contenido, o un profesor online. Como resultado, pueden trabajar para empresas fuera del territorio nacional a través de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, pero siempre, en este caso, desde España.

Para optar al régimen especial de impatriados, es necesario que obtengan el Visado de Nómadas Digitales, y que sean considerados trabajadores por cuenta ajena. En el caso del cliente, para optar a dicho visado, y atendiendo a lo establecido por el Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, tendría que cumplir con una serie de requisitos:

1. No tener antecedentes penales y presentar el certificado correspondiente.
2. Ser un profesional calificado con formación profesional o escuela de negocios, graduado o postgraduado de una universidad reconocida y/o acreditar una experiencia profesional de al menos tres años.
3. Trabajar en relación de dependencia con una empresa fuera de España o ser freelancer independiente, con un máximo del 20% de sus ingresos provenientes de empresas españolas.
4. La relación debe ser de al menos un año en el caso de las empresas o de 3 meses en el caso de los clientes, y se debe aportar documentación que acredite la prestación laboral en remoto.
5. Mostrar unos ingresos mensuales, que representen al menos el 200% euros.
6. Seguro de enfermedad original y una copia del certificado de seguro de enfermedad público o privado contratado con una entidad aseguradora autorizada a operar en España.

VI. CUESTIONES ADICIONALES APLICABLES AL CASO

Una vez identificadas cuáles son las principales implicaciones fiscales vinculadas a los hechos concretos que plantea nuestro caso, es importante mencionar y explicar otras obligaciones tributarias que el cliente debería tener en cuenta en caso de que en 2024 adquiriese la residencia fiscal en España.

6.1 Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto personal y directo que se aplica sobre el patrimonio de las personas físicas, y se calcula basándose en el valor de todos los bienes del sujeto pasivo. Actualmente, se encuentra regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (“LIP”).

El hecho imponible del impuesto está determinado por la titularidad por el sujeto del patrimonio neto. Éste, se constituye por:

- El conjunto de bienes y derecho económicos de los cuales el contribuyente sea titular;
- Con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

En el caso de que se pudiera aplicar el régimen especial de impatriados en el ejercicio 2024, el particular quedará sujeto por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio. En este sentido, el artículo 5 de la LIP establece que “*quedarán sujetos al impuesto los bienes y derechos del contribuyente que estuvieran situados pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*”. Es decir, en este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo en territorio español.

Por el contrario, si finalmente no se cumplieren las condiciones para la aplicación del régimen fiscal especial, el cliente tributaría por el régimen fiscal general, quedando sujeto por obligación personal, y exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Según establece el artículo 30.1) y “) de la LIP, cada Comunidad Autónoma deberá aprobar la escala del impuesto y, en su defecto, si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado ninguna, se aplicará la siguiente:

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	20%
167.129,45	334,26	167.123,43	30%
334.252,88	835,63	334.248,87	50%
668.499,75	2.506,86	668.499,76	90%
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1.30%
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1.70%
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2.1%
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3.50%

Según lo previsto en la LIP, están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que pudieran proceder, resulte a ingresar, así como cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.

En todo caso, se debe tener en cuenta que, actualmente, en la Comunidad de Madrid, lugar en el que el cliente quiere establecer su residencia en 2024, existe una bonificación del 100% sobre la cuota del impuesto, por lo que la obligación de presentar la declaración para este tributo únicamente se mantiene respecto de aquellos contribuyentes que se encuentren en el segundo supuesto (aquellos casos en los que el valor de los bienes y derechos sea superior a los 2 millones de euros).

Además de esto, debemos mencionar que el 21 de diciembre de 2023, se publicó en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid la Ley 12/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica temporalmente la bonificación del impuesto sobre el patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el periodo de vigencia del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Después de que se haya declarado constitucional el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, se ha decidido modificar la bonificación actual del Impuesto sobre el Patrimonio de manera transitoria y solo aplicable mientras esté en vigor. En su lugar, se establecerá una bonificación variable para que los contribuyentes de Madrid afectados por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas lo satisfagan en el Impuesto sobre el Patrimonio. De manera similar, aquellos contribuyentes que no se vean afectados por el ITSGF, no tendrán que pagar el Impuesto sobre el Patrimonio.

6.2 Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

El modelo correspondiente a la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero está regulado en la Orden HAP72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa que se refiere a la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La declaración sobre bienes y derechos sitos en el extranjero reviste un carácter exclusivamente informativo, no liquidativo, por cuanto no incluye cuota alguna a ingresar. De este modo, se trata de un documento que deben presentar las personas físicas y jurídicas que residan en España y que dispongan de cuentas en entidades financieras, títulos, activos, valores virtuales, bienes inmuebles, o seguros de vida en el extranjero con un valor de más de 50.000 euros. En años sucesivos, los contribuyentes solo tendrán que presentar el Modelo 720 para informar sobre los grupos en los que haya existido un incremento superior a 20.000 euros respecto de la última declaración presentada.

Los bienes que deben declararse concretamente son:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forme ostenten poder de disposición (por ejemplo, Revolut o N26).
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes

muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero. Dentro de esta categoría, se incluyen también los préstamos participativos.

- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Teniendo en cuenta que, en atención a los hechos ya mencionados, parece que, en el ejercicio 2024, el cliente podría aplicar el régimen de impatriados, al no concurrir en la obligación de tributar por el IRPF por la integridad de su renta, no resultará obligada a cumplimentar la declaración informativa.

Sin embargo, si el particular no pudiese aplicar el régimen especial y tributase por el régimen general, en la medida en que será contribuyente del IRPF por la integridad de su renta, estará obligado a presentar la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero.

6.3 Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

El 29 de diciembre de 2022 se introdujo una nueva figura impositiva en el sistema tributario español, conocida como el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, “ITSGF”).

“Según el art. 3. 1º de la ley, el ITSGF es un tributo de “carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas” de cuantía superior a la citada con anterioridad. El IP establece en su art. 1 que es un tributo de “carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas”. Por lo que ambos impuestos comparten la misma naturaleza y objeto de gravamen (patrimonio neto). Quedando como única diferencia la cuantía sobre la que se aplica la escala de gravamen.” (Hernández Guijarro, 2024).

El ITSGF²⁰ resulta de aplicación a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en el País Vasco y Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los tratados y convenios

²⁰ Cfr.: Hernández Guijarro, F. (2024). La (In)Constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Stc. 149/2023, de 7 de noviembre). *Revista Semestral de Actualidad Jurídica Iberoamericana*, N.º 20, 2024, pp.1392-1417. https://revista-aji.com/wp-content/uploads/2024/02/AJI20_Art_45.pdf

internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Además, la normativa prevé expresamente que no podría ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

Es importante mencionar que son sujetos pasivos del impuesto, y en los mismos términos quienes lo sean en el Impuesto sobre el Patrimonio; esto es, las personas físicas, distinguiéndose concretamente entre los sujetos pasivos que tributan por obligación personal y los que lo hacen por obligación real.

- En caso de poder aplicarse el régimen especial de impatriados en el ejercicio 2024, el cliente quedaría sujeto al ITSGF, tributando por los bienes y derechos de los que sea titular cuando estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. En este sentido, también se ha pronunciado²¹ la Dirección General de Tributos.
- Por el contrario, si finalmente no se cumplieren las condiciones para la aplicación del régimen fiscal especial, el cliente tributaría por el régimen fiscal general, quedando sujeto por obligación personal, y exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Teniendo en cuenta lo anterior, están obligadas²² a presentar declaración, a través del correspondiente Modelo 718, las personas físicas por obligación personal o real, cuyo patrimonio neto a 31 de diciembre de cada año, supere el importe de los 3.000.000 de euros y cuya cuota tributaria calculada de acuerdo con la normativa del impuesto y una vez aplicadas las deducciones y bonificaciones que procedan, resulte a ingresar.

“El tipo del impuesto será del 1,7%, para los patrimonios entre 3 y 5 millones de euros; del 2,1% para los patrimonios entre 5 y 10 millones; y del 3,5% para aquellos patrimonios superiores a 10 millones de euros”. (La Moncloa, 2023).

²¹ Consultas Vinculantes V0420/2023 y V0424/2023, ambas de 24 de febrero.

²² Cfr.: Carmona, C. C. Las claves del nuevo Impuesto temporal de Solidaridad de las grandes fortunas. Garrigues. (2023, 17 febrero). https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas

Se entiende por patrimonio neto de las personas físicas el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del que sea titular una persona física, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

“En el supuesto de la obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros por cada contribuyente ya que no se contempla la opción por la tributación conjunta de la unidad familiar. Por el contrario, las personas físicas no residentes que tributan en el ITSGF por obligación real no pueden aplicar el mínimo exento de 700.000 euros, a diferencia de los contribuyentes que tributan por obligación personal.

La cuota íntegra del impuesto se determinará aplicando el tipo de gravamen previsto en la siguiente tabla a la base imponible o liquidable:” (Carmona, 2023).

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0%
3.000.000,00	0,00	2.347.990,03	1.70%
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2.10%
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3.50%

Este impuesto es de carácter temporal, aunque revisable, resultando, a priori, de aplicación en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de entrada en vigor, es decir, ejercicios 2022 y 2023. No obstante lo anterior, la normativa reguladora del impuesto referido contempla la posibilidad de que al término de su periodo de vigencia puedan evaluarse los resultados de su aplicación y proponerse, en su caso, su mantenimiento o suspensión. Para el ejercicio 2024, año en el que el cliente se trasladará a España, y en el caso de que, si se aplique el Régimen Especial de Impatriados, sí quedaría sujeto a este gravamen.

A diferencia del Impuesto sobre Patrimonio, la normativa prevé expresamente que no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, por lo que resultará de aplicación a todo el territorio español, sin bonificación autonómica.

VII. CONCLUSIONES.

1. Conforme a lo previsto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, y apelando al criterio de permanencia física en territorio español durante más de 183 días en el año natural, podría concluirse que el cliente no es residente fiscal en España en el ejercicio 2023. Tampoco parece que pudiera cumplirse el requisito relativo a la localización de intereses económicos para adquirir la condición de residente fiscal en España en 2023, por lo que llegamos a la conclusión de que no es residente fiscal en España en ese ejercicio.
2. El cliente podría ser considerado residente fiscal en España en el ejercicio 2024. Esto se debe a su intención expresa de trasladar su domicilio a Madrid de manera permanente.
3. Las circunstancias que se deben cumplir para la aplicación del Régimen Especial de Impatriados son:
 - No haber sido residente en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produce su desplazamiento a territorio español.
 - El desplazamiento a territorio español debe realizarse con motivo de trabajo.
4. Una de las opciones ofrecidas al cliente para gozar de las ventajas proporcionadas por el régimen especial, es que su traslado a España sea por motivo de un contrato laboral. Esto se entenderá cumplido cuando se inicie una relación laboral, ya sea ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España; o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste.
5. Otra de las opciones planteadas para el cliente, es la constitución de una sociedad de la que fuera administrador, o, en su caso, de la que fuera al mismo tiempo administrador y empleado.
6. En el caso de que finalmente se pudiera aplicar el régimen especial de impatriados en el ejercicio 2024, el particular quedará sujeto por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio. En todo caso, se debe tener en cuenta que, actualmente, en la Comunidad de Madrid, lugar en el que el cliente quiere establecer su residencia en 2024, existe una bonificación del 100% sobre la cuota del impuesto.
7. En el ejercicio 2024, el cliente podría aplicar el régimen de impatriados, al no concurrir en la obligación de tributar por el IRPF por la integridad de su renta, no

resultará obligada a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

8. En cuanto al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, diferencia del Impuesto sobre Patrimonio, la normativa prevé expresamente que no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, por lo que resultará de aplicación a todo el territorio español, sin bonificación alguna existente a tales efectos.

VIII. BIBLIOGRAFÍA.

1. LEGISLACIÓN.

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid a 24 de julio de 1992.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

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.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 38/2022, de 27 de septiembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

Orden HAP72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa que se refiere a la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Proyecto de Real Decreto XX/2024, de XX de XX, por el que se modifica 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 retenciones e ingresos a cuenta.

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción sobre actividades.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Régimen Fiscal Aplicable A los Trabajadores Desplazados A Territorio Español - Régimen Especial.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

2. JURISPRUDENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 4ª), de fecha 29 de enero de 2004 (Rec. 2446/1998).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 4ª), de fecha 29 de enero de 2004 (Rec. 2446/1998).

3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2791-19, de 10 de octubre de 2019.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2730-20, de 7 de septiembre de 2020.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 16 de febrero de 2021.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1203-21, de 30 de abril de 2021.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, V2025-21, de 7 de julio de 2021.

Consulta Vinculante de Dirección General de Tributos, V0420/2023, de 24 de febrero de 2023.

Consulta Vinculante de Dirección General de Tributos, V0424/2023, de 24 de febrero de 2023.

Criterio de la resolución 00/02008/2019/00/00 del Tribunal Económico - Administrativo Central, Sala Primera, de 22 de febrero de 2021 [versión electrónica – base de datos serviciostelematicosext Ministerio de Hacienda y Función Pública]. Fecha de última consulta: 11 de febrero de 2024.

Criterio de la resolución: 00/04549/2020/00/00 del Tribunal Económico - Administrativo Central, Sala Primera, de 23 de febrero de 2023 [versión electrónica – base de datos serviciostelematicosext Ministerio de Hacienda y Función Pública]. Fecha de última consulta: 11 de febrero de 2024

4. OBRAS DOCTRINALES Y REVISTAS ESPECIALIZADAS.

Abella García, M. L. (s. f.). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *Revista del Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf

Almagro Martín, Carmen. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF* (2019), Dykinson, Madrid, 197 pp.

Álvarez Barbeito, P., & Calderón Carrero, J. M. (2010). La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados. (Vol. 1). <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/11832/9788497454483.pdf>

Álvarez Barbeito, P., & Calderón Carrero, J. M. (2008). Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, (309), 3–56. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2008.7981>

Área de Conocimiento e Innovación., “Opción por el régimen de impatriados para 2023”, *Cuatrecasas, Revista de Actualidad Jurídica*, 15 de diciembre 2023, (disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/opcion-regimen-impatriados-2023>; última consulta 03/02/2024).

Cámara Barroso, M. del C. (2016). Régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores: aspectos internos e internacionales. *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, (399), 1–10 (digital). Recuperado a partir de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4641>

Hernández Guijarro, F. (2024). La (In)Constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (Stc. 149/2023, de 7 de noviembre). *Revista Semestral de Actualidad Jurídica Iberoamericana*, N.º 20, 2024, pp.1392-1417. https://revista-aji.com/wp-content/uploads/2024/02/AJI20_Art_45.pdf

Jaimez Rubio, Régimen Fiscal De Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en El IRPF. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, 15 (ISSN: 2340-4647). M. Iure Licet Abogados, Dykinson, S.L. (2019). https://iurelicet.com/wp-content/uploads/2020/06/numeros_Num_15-1.pdf

5. RECURSOS DE INTERNET.

Agencia Tributaria: Definición de establecimiento permanente. (2021, 8 octubre). <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/irnr-establecimiento-permanente/definicion-establecimiento-permanente.html>

BLaw & Tax . *Los nómadas digitales y el resto de los colectivos llegados en 2022 y 2023 podrán solicitar retroactivamente la ‘Ley Beckham’* BLAW & TAX | Asesoría Fiscal Internacional. (2024, 30 enero). <https://blaw.es/los-nomadas-digitales-y-el-resto-de-los-colectivos-llegados-en-2022-y-2023-podran-solicitar-retroactivamente-la-ley-beckham/>

Bustos Buiza, J. A. (s. f.). Los Convenios Y Tratados Internacionales En Materia De Doble Imposición. *Inspector de Hacienda del Estado Dirección General de Tributos*. <https://cdi.mecon.gob.ar/bases/docelec/mu2260.pdf>

Carmona, C. C. Las claves del nuevo Impuesto temporal de Solidaridad de las grandes fortunas. *Garrigues*. (2023, 17 febrero). https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/claves-nuevo-impuesto-temporal-solidaridad-grandes-fortunas

CEF, Impuesto sobre el Patrimonio en Madrid. (2024, 11 enero). *fiscal-impuestos.com*. <https://www.fiscal-impuestos.com/impuesto-patrimonio-grandes-fortunas-madrid-nueva-bonificacion>

De Palacio Rodríguez-Solano, J. Agencia Estatal de Administración Tributaria. *El régimen fiscal de los impatriados. problemas de aplicación y alternativas de reforma*. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/04_10.pdf

Departamento Tributario de Marimón Abogados. Preguntas frecuentes | Régimen especial para trabajadores desplazados a España – Ley Beckham. *Marimón Abogados*. (2019, marzo) <https://www.marimon-abogados.com/wp-content/uploads/2019/03/FAQ-Ley-Beckham-Tributario.pdf>

Infoautonomos. Modelo 720 - Declaración de bienes en el extranjero. (2024, 8 marzo) <https://www.infoautonomos.com/fiscalidad/modelo720/#:~:text=Es%20decir%20C%20el%20Modelo%20720,a%20lo%20largo%20del%20a%C3%B1o>

La Moncloa. El BOE publica la Orden de Hacienda que establece el modelo de declaración del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas. [Comunicado de prensa] (2023, 1 junio). <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2023/12/0623-declaracion-impuesto-grandes-fortunas.aspx#:~:text=El%20tipo%20del%20impuesto%20ser%C3%A1,a%2010%20millones%20de%20euros>

Lefebvre. Trabajadores desplazados: nuevos beneficiarios del régimen fiscal. *El Derecho*. (2023, 23 marzo). <https://elderecho.com/trabajadores-desplazados-nuevos-beneficiarios-del-regimen-fiscal>

Raisin. *Modelo 720: qué es y cómo presentarlo - Raisin*. (2024, 8 marzo). <https://www.raisin.es/impuestos/modelo-720/>

Velasco, S., & De Conocimiento E Innovación, A. |. Á. (2022, 16 noviembre). *Novedades fiscales relevantes para impatriados en el IRPF*. Cuatrecasas. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/art/novedades-fiscales-relevantes-para-impatriados-en-el-irpf>