



FACULTAD DE DERECHO

**TELETRABAJADORES Y
RESIDENCIA FISCAL: ESTUDIO
DE UN CASO A LA LUZ DEL
NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE
IMPATRIADOS**

Autor: Nerea Pérez Giménez
5 E-3 B
Derecho tributario

Tutor: María Pilar Navau Martínez- Val

Madrid
Abril 2024

Resumen

Este trabajo se centra en el análisis de la tributación de la figura del teletrabajador, principalmente mediante el análisis del concepto de residencia fiscal y, sobre todo, del recientemente reformado régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, evaluando sus características y requisitos de aplicación a través de un caso práctico. Tras un análisis detallado de la materia, han salido a la luz debilidades del sistema tributario como la falta de una definición universal de soberanía fiscal, lo que, en ocasiones, puede dar pie a que el contribuyente se enfrente a una doble tributación. No obstante, al aplicar las legislaciones española y británica, así como el CDI entre ambos países, se concluye que el consultante podría ser considerado residente fiscal español si cumple ciertos requisitos, como pasar más de 183 días en España o tener en este país el núcleo principal de sus actividades económicas. Adicionalmente, se analiza la elegibilidad del consultante para acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados a España, habiéndose identificado como principal impedimento el requisito de no residencia fiscal en los 5 periodos impositivos previos, por lo que se aconseja permanecer un periodo adicional en Reino Unido antes de efectuar el traslado. La aplicación de este régimen le reportaría importantes beneficios fiscales, como la tributación por obligación real al resultar de aplicación las normas del IRNR, o la aplicación de unos tipos impositivos menores para los rendimientos del trabajo en comparación a los previstos en el régimen general del IRPF, lo que le reporta un importante ahorro fiscal. Por último, se efectúa una comparativa con los regímenes fiscales de Italia y Portugal, destacando diferencias que pueden influir en la atracción de profesionales internacionales como puede ser los menores requisitos de acceso o los menores tipos impositivos que resultan de aplicación, subrayando la necesidad de España de evaluar y posiblemente adaptar su régimen para mejorar su competitividad.

Palabras Clave

Teletrabajo, impatriados, residencia, tributación, IRPF, IRNR.

Abstract

This paper focuses on the analysis of the taxation of teleworkers, primarily through the examination of the concept of residency and, above all, the recently reformed special regime for workers displaced to Spanish territory, evaluating its characteristics and application requirements through a case study. After a detailed analysis of the subject, weaknesses in the tax system have appeared, such as the lack of a universal definition of fiscal sovereignty, which can sometimes lead to the taxpayer facing double taxation. However, by applying the Spanish and British legislation, as well as the Double Taxation Agreement between both countries, it is concluded that the consultant could be considered a Spanish tax resident if certain requirements are met, such as spending more than 183 days in Spain or having the main core of its economic activities in this country. Additionally, the consultant's eligibility for the special regimen for displaced workers to Spain is analyzed, with the main impediment being the requirement of not having tax residency in Spain in the 5 previous tax periods, thus advising an additional period of stay in the United Kingdom before making the move. The application of this regime would provide significant tax benefits, such as taxation by real obligation resulting from the application of Non-Resident Income Tax norms, or the application of lower tax rates for work income compared to those provided in the general regime of Personal Income Tax, which represents a significant tax saving. Lastly, a comparison is made with the tax regimes of Italy and Portugal, highlighting differences that may influence the attraction of international professionals, such as lower access requirements or lower applicable tax rates, underlying the need for Spain to evaluate and possibly adapt its regime to improve its competitiveness.

Key Words

Telework, impatriate, residency, taxation, IRPF, IRNR.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	8
1.	ACTUALIDAD E INTERÉS DEL TEMA.....	8
2.	CUESTIÓN OBJETO DE ESTUDIO Y OBJETIVOS.....	9
3.	METODOLOGÍA.....	11
4.	PLAN DE TRABAJO Y ESTRUCTURA DEL TFG.....	12
II.	RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA DE TELETRABAJADOR QUE PRESTA SERVICIOS A DISTANCIA PARA EMPRESA NO RESIDENTE ..	13
1.	PLANTEAMIENTO	13
2.	SOBERANÍA FISCAL.....	14
3.	RESIDENCIA FISCAL DE ACUERDO CON LA NORMATIVA INTERNA BRITÁNICA	16
4.	RESIDENCIA FISCAL DE ACUERDO CON LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA	16
4.1.	Requisito de permanencia.....	17
4.2.	Requisito del núcleo de las actividades económicas	19
4.3.	Residencia de cónyuge o hijos menores de edad.....	20
5.	CONCLUSIONES ACERCA DE LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA DEL CONSULTANTE	21
6.	PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL EN REINO UNIDO	23
III.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS EN EL IRPF: REQUISITOS, CONTENIDO Y APLICACIÓN AL CASO DEL CONSULTANTE.....	26
1.	PLANTEAMIENTO	26
2.	REQUISITOS MATERIALES EXIGIDOS PARA OPTAR A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS.....	28
2.1.	No residencia fiscal previa	28
2.2.	Motivo del traslado	29

3.	POSIBLE EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA DE LA SOCIEDAD DOMICILIADA EN REINO UNIDO	32
4.	REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS PARA OPTAR A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPATRIADOS	36
5.	VENTAJAS FISCALES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPATRIADOS ..	40
IV.	TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS TELETRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 93 LEY IRPF	42
1.	PLANTEAMIENTO	42
2.	TRIBUTACIÓN DEL SALARIO	42
3.	TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS DERIVADOS DE ACCIONES EN ENTIDADES ESPAÑOLAS, ASÍ COMO DE PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS	45
V.	CUESTIONES ADICIONALES	48
1.	RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL ITALIANO	48
2.	RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PORTUGUÉS	49
3.	CONCLUSIÓN DE LA COMPETITIVIDAD DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS ESPAÑOL EN VIRTUD DE LOS REGÍMENES DISPONIBLES EN ITALIA Y PORTUGAL	50
VI.	CONCLUSIONES	52
VII.	BIBLIOGRAFÍA	57
1.	NORMATIVA	57
2.	DOCTRINA	59
3.	JURISPRUDENCIA	61
3.1.	Sentencias	61
3.2.	Resoluciones administrativas	61
3.3.	Doctrina de la dirección general de tributos	61
4.	OTROS RECURSOS	62
VIII.	ANEXOS	63

ANEXO 1: cálculo de la tributación de los rendimientos de trabajo en virtud del IRPF efectuado en el simulador de Renta Web 63

64

ANEXO 2: cálculo de la tributación de los rendimientos de trabajo en virtud del régimen de impatriados en el simulador de Renta Web 65

ANEXO 3: cálculo de la tributación de dividendos por acciones en entidades españolas y plusvalía por venta de acciones en virtud del IRPF efectuado en el simulador de renta Web..... 67

ANEXO 4: cálculo de la tributación de dividendos por acciones en entidades españolas y plusvalía por venta de acciones en virtud del régimen de impatriados efectuado en el simulador de renta Web. 70

71

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Escala agregada teórica para rendimientos del trabajo en base a escala estatal del artículo 63 LIRPF.	43
Tabla 2: Tipos de gravamen aplicables a los rendimientos del trabajo según el régimen especial de impatriados.....	43
Tabla 3: Cuota resultante a pagar.	44
Tabla 4:Tipos de gravamen aplicables a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales según régimen especial de impatriados.	46
Tabla 5: cuota estimada de tributación por dividendos y ganancia patrimonial	46

LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CDI	Convenio de Doble Imposición
DGT	Dirección General de Tributos
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
ITSGF	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

I. INTRODUCCIÓN

1. ACTUALIDAD E INTERÉS DEL TEMA

En el entorno actual, caracterizado por la globalización económica y la revolución tecnológica, el fenómeno del teletrabajo ha experimentado una expansión sin precedentes. Esta modalidad laboral, impulsada inicialmente por la necesidad de adaptación a las restricciones impuestas por la pandemia de la COVID-19, ha demostrado ser no solo una solución temporal, sino una transformación profunda y duradera en la manera de entender el trabajo¹.

En este contexto, se produce una modificación en el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español pues, ya no se busca únicamente la atracción de talento, sino que se apuesta por los nómadas digitales, posibilitando el acceso a este régimen a los teletrabajadores².

En este contexto, el estudio de la relación entre teletrabajadores y residencia fiscal, especialmente a la luz de este nuevo régimen fiscal de impatriados, adquiere una relevancia y necesidad imperativas. La movilidad laboral internacional, facilitada por el teletrabajo, confronta directamente los marcos fiscales tradicionales, diseñados en una época donde la presencia física y la localización geográfica de los trabajadores eran factores determinantes en la definición de la residencia fiscal. Ahora, con trabajadores realizando sus labores para empresas de un país mientras residen físicamente en otro, las cuestiones de jurisdicción fiscal y las obligaciones tributarias se vuelven más complejas³.

Este cambio exige una revisión y adaptación de los regímenes fiscales para abordar adecuadamente la realidad del teletrabajo. Así, el nuevo régimen fiscal de impatriados surge como respuesta a esta necesidad, buscando ofrecer un marco que no solo atraiga talento y fomente la movilidad internacional de profesionales, sino que además garantice principios como el de justicia o igualdad, recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución

¹ Anghel, B., Cozzolino, M. y Lacuesta, A., “El teletrabajo en España”, *Artículos Analíticos*, Boletín Económico, 2020, pp. 1-18.

² Adame Martínez, F. et al., “Fomento del emprendimiento, la innovación y las actividades emergentes”, Ruiz-Huerta Carbonell, J. (coord.), *Libro Blanco Sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, pp. 557-613.

³ Santiago Marcos, D., “Teletrabajo y regímenes preferenciales: una reflexión sobre el fortalecimiento del régimen español de impatriados”, *Revista Técnica Tributaria*, vol. 143, pp. 141-173.

Española⁴ y recordados en el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria⁵, en adelante, “LGT”.

Mi motivación para adentrarme en este estudio surge de una profunda curiosidad por entender cómo pueden coexistir y potenciarse mutuamente la libertad y flexibilidad que brinda el teletrabajo con un sistema fiscal justo e igualitario. Este interés personal se ve potenciado por mi convicción de que el análisis de esta temática no solo es relevante para fiscalistas, sino que también tiene implicaciones profundas para el futuro del trabajo a nivel global. Así, la exploración de la relación entre trabajadores y residencia fiscal bajo el nuevo régimen de impatriados se convierte en una oportunidad para observar y contribuir al futuro del trabajo.

2. CUESTIÓN OBJETO DE ESTUDIO Y OBJETIVOS

Para abordar el estudio, partiré de un caso práctico, pues este enfoque permitirá no solo comprender la teoría detrás de las políticas y regulaciones, sino también ver cómo se aplican en situaciones reales, revelando así las complejidades y desafíos que pueden surgir en la práctica.

Por ello, la cuestión objeto de estudio está marcada por el enunciado del caso práctico, el cual reproduzco a continuación:

“Comparece ante usted el Sr. Carlos Sandemetro, de nacionalidad española, soltero y sin hijos, abogado de profesión, quien ha desarrollado su carrera profesional en los últimos años en Gran Bretaña, en una entidad financiera domiciliada en Londres para la que presta servicios en régimen laboral. D. Carlos trae consigo un certificado del *HM Revenue and Customs* de Reino Unido que acredita que es residente fiscal en este país desde 2019. Este trabajo en esta entidad financiera, que le reporta unos 100.000 euros anuales, constituye su principal fuente de ingresos, por los que ha presentado y pagado el equivalente británico al IRPF durante los ejercicios 2019, 2020, 2021 y 2022.

⁴ Constitución Española. (BOE 29 de diciembre de 1978).

⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 1 de julio de 2004).

Carlos posee, además, acciones en sociedades mercantiles domiciliadas en España. Entre 2020 y 2022 realizó ventas de algunas de estas acciones, generándose las correspondientes ganancias y pérdidas patrimoniales, que fueron declaradas en el IRNR español. Los dividendos que le reportan estas acciones son también declarados en el IRNR español.

Carlos desea regresar a vivir a Madrid para ayudar a cuidar de sus padres enfermos. Ha llegado a un acuerdo con su entidad empleadora británica, por el cual podrá pasar a prestar su actividad laboral a distancia, desde Madrid, mediante el uso de internet. No obstante, también se prevé la posibilidad de que tenga que volar a Londres a reuniones con clientes británicos, reuniones que se pueden prolongar a lo largo de varias semanas, en el Reino Unido, transcurridas las cuales Carlos regresaría a su vivienda familiar en Madrid.”

En cuanto a los objetivos específicos, estos vendrán marcados por las cuestiones concretas que se plantean en el caso, y que son las que a continuación se exponen:

1. Si pasa a prestar sus servicios laborales desde Madrid, por medios telemáticos, ¿puede llegar a tener la consideración de residente fiscal en España y, por tanto, de contribuyente por el IRPF? ¿qué requisitos debe cumplir para que la Agencia Tributaria española (AEAT) le considere residente fiscal en España? ¿Perdería entonces la residencia fiscal en Reino Unido?
2. En caso de que se le considere residente fiscal en España, ¿podría acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados, también conocido como régimen de “impatriados”? ¿Le reportaría este régimen alguna ventaja fiscal? ¿Qué requisitos debería cumplir para acogerse al mismo?
3. En caso de acogerse al régimen de impatriados, ¿cómo tributaría su salario? ¿y sus dividendos derivados de las acciones que posee en entidades españolas? Si vende algunas de estas acciones, ¿cómo tributarían las posibles plusvalías y minusvalías?

Por tanto, el objetivo principal será dar respuesta a la cuestión que plantea el consultante en el caso práctico, en base a los tres objetivos específicos marcados por las preguntas concretas que este plantea. De esta forma, la finalidad última será la elaboración

de un conjunto de conclusiones que reflejen los hallazgos obtenidos a lo largo de la investigación y que pongan de relieve las complejidades y puntos fuertes de este régimen.

3. METODOLOGÍA

La metodología elegida para llevar a cabo la elaboración de este dictamen jurídico es de carácter mixto, integrando enfoques teóricos y empíricos para ofrecer una comprensión completa y aplicada de la temática planteada.

En la primera parte del estudio, se procederá a realizar una revisión y análisis exhaustivo de la normativa vigente, así como de la doctrina y jurisprudencia relacionadas. Para ello, será esencial acudir a buscadores tales como la Biblioteca de la Universidad Pontificia Comillas, *Google Scholar*, CENDOJ, Aranzadi, Lefebvre o Petete tributos, entre otros, que nos permitirán acceder a información crucial para establecer un marco conceptual sólido que nos permita comprender las bases legales y teóricas que sustentan el régimen de impatriados, incluyendo las intenciones del legislador, las interpretaciones jurídicas y las opiniones académicas sobre su aplicación y efectividad.

Siguiendo a esta parte teórica, la investigación adoptará un enfoque empírico a través de la implementación de una segunda fase de simulación práctica, para la cual se hará uso del simulador de Renta Web⁶, una herramienta diseñada para evaluar las implicaciones fiscales de diferentes escenarios. Esta simulación permitirá analizar de manera concreta y cuantitativa las ventajas y desventajas de acogerse al régimen fiscal especial de impatriados.

Adicionalmente y, con carácter supletorio, se adoptará una metodología de análisis comparado, mediante la cual se enriquecerá el estudio al comparar la legislación española no solo con la de Reino Unido, sino también con la italiana y portuguesa. Este enfoque comparativo nos permitirá identificar tanto prácticas exitosas como áreas de mejora para alcanzar un sistema fiscal atractivo, permitiéndonos ofrecer conclusiones más amplias y efectivas.

⁶ Simulador disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/ZZ08.shtml>

Mediante esta metodología mixta lo que se busca es, no solo aportar claridad sobre el marco teórico y legal que rodea al régimen de impatriados, sino también ofrecer una evaluación práctica de su conveniencia y beneficios para potenciales interesados, proporcionando así una base para la toma de decisiones informadas tanto por parte de individuos que puedan acogerse al régimen como de los encargados de la elaboración de las normativas aplicables.

4. PLAN DE TRABAJO Y ESTRUCTURA DEL TFG

El plan de trabajo y estructura elegida para la elaboración de este trabajo consta de cuatro partes principales.

Las tres primeras secciones del trabajo están dedicadas a examinar las tres cuestiones clave planteadas por el consultante, las cuales constituyen los objetivos centrales de este trabajo. En las mismas, se desglosará cada cuestión, proporcionando un análisis profundo que abarque desde el marco teórico hasta la aplicación práctica de los conceptos y regulaciones pertinentes al caso concreto de nuestro consultante.

La cuarta sección adopta un carácter más libre, destinado a aportar valor adicional al dictamen a través del análisis de aspectos relevantes identificados a lo largo del proceso de elaboración del trabajo. Esta última parte permite profundizar en temas emergentes que, aunque no fueron inicialmente identificados como objetivos principales, han surgido como elementos significativos que enriquecen la discusión y ofrecen perspectivas adicionales sobre el régimen fiscal de impatriados y su impacto en el contexto del teletrabajo.

De esta manera, este estudio no solo pretende cumplir con el objetivo de responder a las inquietudes específicas del consultante, sino que también se posiciona como un documento de referencia que aporta un valor agregado significativo al debate académico y profesional sobre esta temática tan actual y relevante.

II. RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA DE TELETRABAJADOR QUE PRESTA SERVICIOS A DISTANCIA PARA EMPRESA NO RESIDENTE

1. PLANTEAMIENTO

En este capítulo se expondrán los fundamentos jurídicos relacionados con la primera de las cuestiones planteadas por el consultante, que es: “si pasa a prestar sus servicios laborales desde Madrid, por medios telemáticos, ¿puede llegar a tener la consideración de residente fiscal en España y, por tanto, de contribuyente por el IRPF? ¿Qué requisitos debe cumplir para que la agencia tributaria española (AEAT) le considere residente fiscal en España? ¿perdería entonces la residencia fiscal en Reino Unido?”.

Como punto de partida esencial para el adecuado desarrollo de la cuestión planteada, resulta de vital importancia considerar, en primer lugar, el régimen fiscal vigente durante el periodo en el cual el sujeto en cuestión ha ejercido sus actividades profesionales en Reino Unido. Asimismo, es crucial tener en cuenta las características específicas asociadas a dicho régimen, así como las posibles repercusiones que puedan surgir en el supuesto de que el individuo opte por ejercer sus actividades desde España, aun cuando continúe manteniendo su relación laboral con una entidad empresarial radicada en Gran Bretaña.

Para abordar esta temática adecuadamente se comenzará con un análisis detallado de las leyes fiscales tanto de Reino Unido como de España, poniendo especial énfasis en lo que cada legislación estipula respecto al concepto de residencia fiscal. Entender de manera exacta y aplicar de forma correcta los estándares que definen si una persona se considera residente fiscal en una jurisdicción específica es de suma importancia debido al impacto que ello conlleva en las responsabilidades tributarias del individuo. En efecto, los parámetros para establecer la residencia fiscal pueden diferir significativamente entre los distintos marcos legales fiscales, lo cual hace imprescindible una comprensión y aplicación adecuadas de estos para prevenir malentendidos y posibles disputas con las

autoridades fiscales, las cuales podrían derivar en sanciones económicas u otras consecuencias legales⁷.

No obstante, es importante destacar que la legislación interna de cada país, y en este caso particular, los criterios de residencia establecidos tanto por España como por Reino Unido, desempeñan un papel subsidiario cuando, como en este caso, existe un Convenio de Doble Imposición, en adelante, “CDI”, entre ambas naciones, negociado siguiendo las directrices generales establecidas en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la OCDE⁸, con especial atención al artículo 4 de dicho modelo, que aborda la definición de residente a efectos fiscales.

El CDI entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte⁹, establecido en el año 2014 y actualizado en 2017, será de utilidad cuando, de acuerdo con las legislaciones internas de cada país, una persona se ajusta a los parámetros para ser considerada como contribuyente en ambas jurisdicciones, en cuyo caso este Convenio será crucial para determinar cuál de los dos Estados posee la autoridad para imponer tributos a dicho individuo, tal y como profundizaremos más adelante.

2. SOBERANÍA FISCAL

En este contexto, resulta particularmente significativo el principio de Soberanía Fiscal, término ampliamente conocido en el Derecho Tributario Internacional. Sin embargo, como señala Vilches de Santos, este concepto no se caracteriza por poseer una definición única y extendida globalmente, pues son las legislaciones nacionales de cada país las encargadas de formular y dar contenido a este principio¹⁰.

⁷ Prieto Jano, M., “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, n. 9, 1994, pp. 219-242.

⁸ *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017* (10.ª ed.). (2019). OCDE Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1; última consulta 4/01/2024.

⁹ Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013. (BOE 15 de mayo de 2014).

¹⁰ Vilches de Santos, D., “Conflictos de doble residencia fiscal”, García Martínez, A. (coord.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018, pp. 55-70.

No obstante, en la búsqueda de una definición más o menos extendida de dicho concepto, podemos atender a la establecida por la Audiencia Nacional en una Sentencia de 27 de febrero¹¹, que define el concepto de Soberanía Fiscal en base a tres precisiones:

- a) El poder exclusivo de cada Estado para ejercer la potestad tributaria dentro de los límites de su territorio.
- b) La limitación de este poder fuera de su territorio.
- c) El posible reconocimiento fiscal de actos ocurridos en un territorio extranjero.

Este tercer requisito es fundamental ya que esta facultad de reconocimiento fiscal no es ilimitada; es preciso que exista una conexión suficiente, bien con el elemento objetivo o subjetivo del hecho imponible del tributo¹². De esta forma, la vinculación de un Estado con los actos de un contribuyente puede dar lugar a imposición en este Estado por dos vías: por vinculación personal o real, definidos estos conceptos como a continuación se señala:

Existirá una obligación tributaria de tipo personal en aquellos casos en los que quede patente una vinculación directa del sujeto con el Estado. En tales circunstancias, el sujeto estará obligado a tributar sobre su renta global, sin importar dónde se haya generado dicha renta¹³. Un ejemplo claro se da en aquellos sujetos que cumplan con los requisitos de residencia fiscal según la normativa tributaria española y por tanto deban tributar por el IRPF, en cuyo caso se someten a imposición en España por la totalidad de su renta.

En contraposición, la obligación de tipo real se centra no en la persona del contribuyente, sino en el lugar donde se generan los hechos gravables. En este escenario, la tributación se limita al valor económico manifestado dentro de dicho territorio, excluyendo la renta mundial del contribuyente¹⁴. Como ilustración de este principio se puede considerar el caso de este consultante, que acredita haber sido residente fiscal de

¹¹ Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 712/2014, de 27 de febrero de 2014 [versión electrónica – base de datos CENDOJ. Ref. SAN 712/2014 - ECLI:ES:AN:2014:712] Fecha de la última consulta: 24 de marzo de 2024.

¹² Sáinz de Bujanda, F., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

¹³ Lefebvre, F. *Memento Práctico fiscal*, 2024 [versión electrónica- base de datos Lefebvre- El Derecho.] Fecha de la última consulta: 13 de marzo de 2024.

¹⁴ *Id.*

Reino Unido y que, por ello, ha tributado en España en virtud del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante, “IRNR”, exclusivamente por las rentas derivadas de acciones en sociedades mercantiles ubicadas en territorio español de las que dispone, tributando por el resto de su renta según el impuesto aplicable a los residentes británicos.

Teniendo en cuenta lo expuesto, procedemos a examinar los requisitos que cada uno de los países involucrados en esta consulta establece para determinar la residencia fiscal de una persona en su jurisdicción.

3. RESIDENCIA FISCAL DE ACUERDO CON LA NORMATIVA INTERNA BRITÁNICA

Según la información proporcionada por el propio consultante, resulta relevante mencionar que posee un certificado expedido por *HM Revenue and Customs*, que acredita su estatus como residente fiscal en el Reino Unido desde el año 2019, año en el que inició sus servicios para una compañía británica y estableció su residencia en dicho país. En virtud de la normativa fiscal británica, para obtener tal condición y ser poseedor del mencionado certificado, se debe satisfacer el *Statutory Residence Test*, el cual evalúa aspectos como la duración de la estancia en territorio británico, si la persona desarrolla su actividad laboral en Reino Unido, o las conexiones personales o económicas que el sujeto tenga con el país. No obstante, se aplica una regla clara: en aquellos casos en los que la persona en cuestión pasa más de 183 días al año en Reino Unido, automáticamente se le considera residente fiscal de su territorio, sin necesidad de considerar test o pruebas adicionales¹⁵.

4. RESIDENCIA FISCAL DE ACUERDO CON LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA

Análogamente, es fundamental realizar un análisis exhaustivo para determinar si se cumplen los criterios definidos por la legislación tributaria española para ser reconocido como residente fiscal en España, análisis que se llevará a cabo específicamente en el

¹⁵ HM Revenue and Customs, “*How to apply for a certificate of residence to claim tax relief abroad*” (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/get-a-certificate-of-residence>; última consulta 1 de enero de 2024).

contexto del contribuyente en cuestión. En este proceso, estableceremos una relación entre estos criterios y la importancia de los CDI, enfatizando su rol esencial en la prevención de la doble tributación de una misma renta por parte del contribuyente.

Centrándonos en la normativa aplicable en territorio español, sobre la residencia fiscal se pronuncia la Ley de IRPF¹⁶, en adelante, “LIRPF”, enumerando tres circunstancias cuyo cumplimiento da pie a la consideración de un contribuyente por parte de la AEAT como residente fiscal en España.

El análisis de estos criterios, así como la verificación de su cumplimiento por parte del consultante resulta de especial relevancia ya que de ello depende la determinación de sus responsabilidades fiscales. En este caso, dado el traslado del contribuyente a España y, por tanto, el cambio en la ubicación desde la que presta sus servicios profesionales, hay que estar al posible reconocimiento de su residencia fiscal en este país. En tal escenario, surgiría para el consultante la obligación tributaria de pagar impuestos en España sobre sus ingresos globales, en contraposición a la obligación actual de tributar únicamente por los ingresos percibidos en territorio español.

4.1. Requisito de permanencia

En primer lugar, la LIRPF recoge un requisito de permanencia, el cual establece que para ser considerado residente fiscal, el contribuyente debe pasar un mínimo de 183 días en España dentro del año natural, considerando tanto los días de residencia efectiva en alguna localidad del territorio español como los días de ausencia esporádica:

“Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país”¹⁷.

¹⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006).

¹⁷ Artículo 9.1.a) LIRPF.

Sobre este concepto de permanencia se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante, “TEAC” al considerar que la permanencia de un individuo en territorio español está compuesta por la suma de tres conceptos¹⁸:

- Presencia certificada: aquella que queda acreditada mediante el empleo de medios de prueba incuestionables.
- Días presuntos: los que transcurren entre dos días de presencia certificada. Quedando acreditada la presencia de un individuo en territorio español durante dos días no consecutivos, se entiende que también ha estado residiendo en este territorio durante los días transcurridos entre el primer y segundo día certificado.
- Ausencias esporádicas: son aquellos días que se suman a los días de residencia efectiva, formada esta por la suma de los días de presencia certificada y los días presuntos, para así poder determinar si la presencia en España es superior a 183 días. La suma de las ausencias esporádicas actúa como apoyo para alcanzar los 183 días, si bien no cobrará importancia cuando los días de residencia efectiva ya sean superiores a 183.

Profundizando en la idea de ausencia esporádica y basándonos en interpretaciones previas del Tribunal Supremo en 2017, una ausencia se define como esporádica siempre que no supere el límite de días establecido por la ley. Concretamente, si el tiempo pasado fuera de España es menor a 183 días, tal ausencia se puede clasificar como esporádica, y, por tanto, para propósitos fiscales, se tratará como si el contribuyente hubiera residido efectivamente en España durante ese tiempo:

“no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de “establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida”¹⁹.

¹⁸ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 4812/2020, de 25 de abril de 2023 [versión electrónica- base de datos MINISTERIO DE HACIENDA. Ref. 00-04812-2020; 00-01804-2021] Fecha de la última consulta: 23 de diciembre de 2023.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 [versión electrónica- base de datos CENDOJ. Ref. STS 4306/2017 - ECLI:ES:TS:2017:4306] Fecha de la última consulta: 10 de marzo de 2024.

De acuerdo con lo establecido, el Tribunal Supremo ha especificado que la mera intención del contribuyente de regresar a España tras finalizar las actividades que motivaron su salida del país no es suficiente para calificar su ausencia como esporádica. En su lugar, se presta atención al criterio objetivo de cuánto tiempo ha estado el contribuyente ausente del territorio español para determinar su clasificación²⁰.

En el escenario descrito por la persona que realiza esta consulta, si, conforme a lo señalado, las estancias en territorio británico se extienden por “varias semanas”, se deduce que su permanencia en territorio español superará los 183 días. Por consiguiente, dichas estancias se clasificarían como esporádicas, satisfaciendo el primer requisito impuesto por la normativa fiscal española y las autoridades tributarias que la respaldan.

4.2. Requisito del núcleo de las actividades económicas

Como segundo criterio, la normativa establece un requisito relativo al centro de los intereses económicos del contribuyente, según el cual el centro de sus actividades económicas debe encontrarse en España, ya sea de manera directa o a través de vínculos indirectos:

“Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”²¹.

Con relación al núcleo principal de sus actividades económicas, el TEAC sostiene que no sería correcto determinar la residencia fiscal atendiendo únicamente al lugar en el que se generan las rentas, siendo fundamental considerar otros aspectos como la ubicación de los activos que producen ingresos o el lugar en el que se evidencia la capacidad económica del contribuyente, ya sea por medio de ingresos o gastos o por la localización de la administración de sus ingresos:

“sería una interpretación limitada, y desacertada, atender únicamente a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente,

²⁰ *Id.*

²¹ Artículo 9.1.b) LIRPF.

ya que pese a que nos encontremos ante un impuesto que grava la renta, el precepto no acude sólo a las fuentes de renta, sino que nos conduce a "las actividades o intereses económicos. Por ello, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas"²².

En el escenario presentado por el solicitante, la identificación del centro de sus actividades económicas adquiere una complejidad adicional. A pesar de que la remuneración por su actividad laboral proviene de Reino Unido, en España mantiene acciones en entidades mercantiles, circunstancia que puede suscitar controversia en cuanto a la determinación del núcleo de sus actividades. En esta línea, pese a contar con una residencia familiar en España, se podría argumentar que, hasta la fecha, el centro de sus actividades económicas ha estado y está actualmente en el Reino Unido, dado que allí se concentra su principal fuente de ingresos y ha sido el lugar desde el cual ha administrado sus ingresos. Sin embargo, tras su reubicación a España, comenzaría a ejercer su capacidad económica en este país, gestionando sus ingresos desde este territorio, lo cual desplazaría el centro de sus actividades económicas a España.

4.3. Residencia de cónyuge o hijos menores de edad

Un tercer requisito para obtener la residencia fiscal en España se establece bajo una presunción *iuris tantum* y consiste en que el cónyuge o hijos menores de edad dependientes del contribuyente residan de manera habitual en territorio español:

“Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”²³.

²² Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 02008/2019 de 22 de febrero de 2021 [versión electrónica- base de datos MINISTERIO DE HACIENDA. Ref. 00-02008-2019] Fecha de la última consulta: 10 de noviembre de 2023.

²³ Artículo 9.1 b) LIRPF.

No obstante, en este caso específico, este tercer requisito no se cumple, dado que el solicitante es soltero y no tiene hijos dependientes de él menores de edad.

5. CONCLUSIONES ACERCA DE LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA DEL CONSULTANTE

Tras examinar los tres criterios que pueden determinar que un individuo sea reconocido como residente fiscal en España, y, por ende, sujeto al IRPF, es fundamental subrayar que el artículo 9 de la LIRPF recalca la suficiencia de cumplir con “cualquiera de las circunstancias” señaladas. Ello implica que la verificación y cumplimiento de cualquiera de las tres condiciones mencionadas es suficiente para establecer la residencia fiscal del sujeto en España. En consecuencia, se verifica que la situación del solicitante se ajusta a los criterios requeridos para ser considerado residente fiscal en España.

Sin embargo, hasta la actualidad, ha quedado patente su condición de residente fiscal de Reino Unido al contar con un certificado de *HM Revenue and Customs* desde 2019, lo que ha influido significativamente en las obligaciones tributarias del individuo en cuestión durante los ejercicios fiscales de 2019, 2020, 2021 y 2022, debido al cambio de su residencia fiscal a dicho país. Como resultado, se ha sometido a la normativa fiscal británica, quedando exonerado, en consecuencia, de la obligación de tributar en España con respecto al IRPF, ya que este ha sido reemplazado por su equivalente británico.

Por consiguiente, durante dicho periodo, únicamente ha estado sujeto a tributación en España a través del IRNR²⁴, por la obtención de rentas derivadas de acciones en sociedades mercantiles domiciliadas en España. Esto significa que, al haberse configurado durante este período como residente fiscal en Reino Unido, únicamente ha tenido que tributar en España en virtud de una obligación real por las rentas generadas en este territorio y no por su renta mundial:

“Son contribuyentes por este impuesto:

²⁴ 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. (BOE 13 de marzo de 2024).

Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”²⁵.

No obstante, para el presente ejercicio fiscal, a pesar de continuar vinculado con la empresa británica que originó el cambio de su residencia fiscal a Reino Unido, el sujeto desempeñará sus funciones de manera remota desde España, con la sola excepción de determinadas visitas ocasionales que deba realizar a territorio británico. Este cambio de circunstancias suscita el interrogante de si continuará obligado a tributar conforme al sistema fiscal británico o si, por el contrario, quedará sujeto a la normativa tributaria española.

En base a los criterios previamente examinados, es posible que el contribuyente sea considerado residente fiscal en España si, conforme señala, establece su residencia en Madrid y reside en territorio español por más de 183 días en el año natural. De acuerdo con los datos proporcionados por él, cumpliría con el requisito de permanencia exigido en la LIRPF, siendo irrelevante en este punto su cumplimiento o no con el resto de los requisitos señalados.

En consecuencia, pasará a estar sujeto a tributación en España por obligación personal por su renta mundial, abarcando aquella que se obtenga en cualquier territorio, y con independencia del lugar en el que se haya establecido la residencia del pagador, en este caso en Gran Bretaña, tal y como se desprende del artículo 2 de la LIRPF, en el que se detalla el objeto del IRPF:

*“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”*²⁶.

²⁵ Artículo 5.a) IRNR.

²⁶ Artículo 2 LIRPF.

Por consiguiente, a pesar de que el contribuyente desempeñe su actividad profesional para una empresa con sede en Gran Bretaña, los salarios derivados de su labor para la misma estarán sujetos a la tributación prevista para el IRPF en España.

Como se ha evidenciado en el análisis previo, y en la línea de las consideraciones hechas por Prieto Moliner, la nacionalidad del contribuyente resulta irrelevante para determinar su residencia fiscal²⁷. En este contexto, el hecho de que el contribuyente sea de nacionalidad española no incide en el proceso. Lo determinante es demostrar que su permanencia en España excede los 183 días anuales o que España constituye el principal centro de sus actividades económicas. Sin embargo, es importante señalar que, en casos en que el número de desplazamientos es elevado, puede resultar complejo desde el punto de vista documental verificar la frecuencia y la extensión de las estancias y salidas del país por parte del individuo²⁸.

Por otro lado, resulta relevante considerar que el contribuyente ha satisfecho sus obligaciones fiscales en Reino Unido durante los últimos cuatro periodos impositivos, como resultado de haber trasladado su residencia fiscal a dicho país. Por lo tanto, surge la necesidad de evaluar si al cambiar su residencia fiscal a España, este perderá su estatus de residente fiscal en Reino Unido o si es posible que mantenga simultáneamente la residencia fiscal en ambas jurisdicciones.

6. PÉRDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL EN REINO UNIDO

En primera instancia, es importante tener presente que cumplir con los requisitos para ser considerado residente fiscal en España no conlleva automáticamente la pérdida de la residencia fiscal en el Reino Unido. De hecho, podría darse el escenario en el que el contribuyente cumpla adicionalmente con los requisitos establecidos por Reino Unido para ser considerado residente fiscal en tal jurisdicción. Con el propósito de prevenir la posibilidad de una doble imposición para el contribuyente, se estableció en 2014 y se

²⁷ Prieto Moliner, P, “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes ”, *Cuadernos de Formación*, vol. 17, 2014, pp. 243-255.

²⁸ *Id.*

revisó en 2017, el CDI entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, mencionado con anterioridad.

El primer párrafo del artículo cuatro del citado CDI, que aborda la definición de residente, establece que no se califica como residente de un Estado a aquella persona que se halla sujeta a tributación en dicho Estado exclusivamente por los ingresos procedentes de fuentes ubicadas dentro del mismo:

“Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado”²⁹.

Por tanto, si aplicamos esta disposición al caso del individuo que realiza la consulta, una vez que se establezca como residente fiscal en España y desempeñe sus funciones laborales desde este país, siendo su único nexo con Reino Unido que es la ubicación de la empresa para la cual trabaja, no se le considerará residente fiscal en el Reino Unido, clarificándose así cualquier duda que pueda surgir en relación con la posibilidad de una doble residencia fiscal.

Sin embargo, es preciso tener en cuenta lo estipulado en el CDI respecto a los rendimientos de trabajo, ya que esta es la materia sobre la que podría surgir el conflicto de doble imposición. El artículo 14 del CDI señala que las remuneraciones percibidas por un residente de España deberán tributar en este país, salvo que la actividad se lleve a cabo en el otro Estado, en este caso, en Reino Unido, situación en la que los ingresos podrían estar sujetos a tributación en ambos países. No obstante, en su apartado segundo se aclara que los ingresos obtenidos por un residente de España por un empleo desempeñado en Reino Unido únicamente tributarán en España si el tiempo de estancia en Reino Unido no supera los 183 días, condición que aplica al caso del consultante³⁰.

²⁹ Artículo 4 CDI Reino de España y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

³⁰ Artículo 14 CDI Reino de España y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Esta situación plantea un interrogante adicional susceptible de análisis que es: ¿constituye el desempeño de la actividad laboral a distancia para una compañía radicada en el Reino Unido una forma de trabajar en dicho país?

Para resolver esta cuestión es pertinente consultar las aclaraciones proporcionadas en los comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE³¹. Según este marco, se determina que el lugar de ejercicio del empleo corresponde a la ubicación física del trabajador, que, en este caso, sería España:

“El trabajo por cuenta ajena se ejerce en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando realiza las actividades por las que se paga la renta correspondiente”³².

Con base en lo expuesto, se clarifica que los rendimientos de trabajo obtenidos por el consultante a través de su relación laboral con la empresa ubicada en Reino Unido, al pasar a residir en España por más de 183 días durante el año natural, estarán exclusivamente sujetos a tributación en este Estado, sin entrar en el espectro tributario del Reino Unido. Por lo tanto, el solicitante se convertirá en sujeto pasivo del IRPF en España, tributando por la totalidad de su renta, incluyendo la percibida de la entidad británica, tal y como aclara la DGT en la consulta vinculante V0597-20³³. Por otro lado, la consulta vinculante V1162-22 aclara que *“al obtener rentas del trabajo derivadas de realizar teletrabajo desde un domicilio privado en España, se entenderá que el empleo se ejerce en España (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa británica), por lo que dichas rentas solamente tributarán en España.”* Por ende, se puede afirmar que el contribuyente perdería su condición de residente fiscal en Reino Unido, pasando a ser residente fiscal en España y tributando, por tanto, únicamente en España³⁴.

³¹ *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017* (10.ª ed.). (2019). OCDE Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1; última consulta 4/01/2024.

³² Artículo 15 Modelo de Convenio Tributario OCDE.

³³ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0597-20, de 16 de marzo de 2020. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V0597-20] Fecha de la última consulta: 13 de enero de 2024.

³⁴ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1162-22 de 26 de mayo de 2022. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V1162-22] Fecha de la última consulta: 20 de enero de 2024.

III. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS EN EL IRPF: REQUISITOS, CONTENIDO Y APLICACIÓN AL CASO DEL CONSULTANTE

1. PLANTEAMIENTO

Seguidamente, se tratará de dar respuesta a la segunda cuestión planteada en el dictamen, que es, “en caso de que se considere al consultante residente fiscal en España, ¿podría acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados, también conocido como régimen de “impatriados”? ¿le reportaría este régimen alguna ventaja fiscal? ¿qué requisitos debería cumplir para acogerse al mismo?”

Previamente se ha determinado que, dadas las circunstancias particulares del contribuyente en cuestión, este satisface los requisitos establecidos en la LIRPF para ser calificado como residente fiscal en España y, por tanto, tributar aplicando la normativa prevista para el IRPF. No obstante, en el año 2004 se introdujo una opción tributaria adicional denominada Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español o régimen de “impatriados”. A pesar de las diversas modificaciones que este régimen ha experimentado desde su entrada en vigor, ha conservado su propósito fundamental de proporcionar condiciones fiscales más ventajosas para aquellos contribuyentes que mueven su residencia fiscal a España debido a una relación laboral.

Como destaca Abella García, la característica definitiva de este régimen especial en comparación con el régimen ordinario del IRPF radica en que brinda la oportunidad de acogerse a la tributación en España conforme a reglas establecidas para el IRNR, sujeto a determinadas especificaciones que se establecen en el artículo 93 de la LIRPF, resultando normalmente más favorable que el mencionado régimen general³⁵.

Sin embargo, no se trata de un régimen novedoso o de reciente introducción, sino que se implementó por primera vez en nuestro país mediante la Ley 62/2003³⁶, la cual realizó modificaciones en la LIRPF con el principal objetivo de facilitar un incentivo fiscal para atraer y retener a profesionales altamente cualificados en territorio español.

³⁵ Abella García, M., “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación*, vol.27, 2021, pp. 5-13.

³⁶ Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. (BOE 1 de enero de 2004).

No obstante, la popularidad de este régimen comenzó a aumentar especialmente a raíz de su utilización por parte de deportistas profesionales extranjeros contratados por equipos nacionales, siendo David Beckham uno de los primeros futbolistas de élite en acogerse a este régimen, gracias a quién esta ley se conoce comúnmente como “Ley Beckham”³⁷.

Tras una década en vigor, la Ley 26/2014³⁸ introduce una reforma fiscal que resulta en la exclusión de deportistas profesionales, el grupo que dio a conocer este régimen, de su ámbito de aplicación, lo que se debe a la incorporación de la exigencia de que el traslado a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

La reforma más reciente de este régimen tuvo lugar el 1 de enero de 2023, tras la promulgación de la Ley 28/2022³⁹, conocida como “Ley de Startups”. Esta normativa introdujo cambios sustanciales, particularmente en relación con los individuos elegibles para beneficiarse de este régimen, ya que facilitó la expansión de los supuestos estipulados en el artículo 93 de la LIRPF.

Previo a la entrada en vigor de esta última modificación, únicamente podían beneficiarse de este régimen aquellas personas que cumplieran con los siguientes requisitos⁴⁰:

- a) No haber residido en España durante los 10 ejercicios fiscales anteriores a aquel del traslado.
- b) No obtener ingresos a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

³⁷ Abella García *Op. cit.*

³⁸ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (BOE 28 de noviembre de 2014).

³⁹ Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. (BOE 22 de diciembre de 2022).

⁴⁰ Artamendi Gutiérrez, A. y Nieto Arévalo, R., “Regímenes tributarios especiales para impatriados: una comparación con Italia y Portugal desde la modificación operada por la Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes”, *Actualidad Jurídica*, vol. 63, 2023, pp. 93-109.

- c) Que su desplazamiento a España tenga como motivo alguna de las siguientes previsiones:
- i) inicio de una relación laboral con un empleador de España o por ser ordenada por el empleador mediante una carta de desplazamiento.
 - ii) que se establezca como administrador de una sociedad y que su aportación al capital social de la misma sea inferior al 25% de la cantidad total.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se deduce que el contribuyente, antes de la reciente reforma introducida al régimen de impatriados, no reunía las condiciones necesarias para acogerse a este régimen fiscal más favorable. Esto se debe principalmente al hecho de que se exigía un periodo mínimo de no residencia en territorio español de 10 años, mientras que el consultante únicamente ha permanecido en Reino Unido desde 2019, por tanto, durante un periodo de 4 años.

No obstante, pasaremos a analizar las posibilidades del consultante en virtud de los criterios actualmente vigentes, ya que son estos los que deberá satisfacer.

2. REQUISITOS MATERIALES EXIGIDOS PARA OPTAR A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

Como se indicó anteriormente, la opción de acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español está prevista dentro del ordenamiento jurídico español, específicamente en el artículo 93 de la LIRPF. Este régimen busca incentivar la llegada de talento y profesionales altamente cualificados procedentes de otras naciones, ofreciéndoles una serie de ventajas fiscales que resulten atractivas.

Considerando la modificación experimentada, los requisitos cuyo cumplimiento resulta preceptivo para la aplicación del régimen fiscal de impatriados son los siguientes:

2.1. No residencia fiscal previa

Es imprescindible que el solicitante del régimen especial de impatriados no haya tenido la consideración de residente fiscal en España durante los cinco periodos impositivos anteriores a su traslado. Este requisito tiene como objetivo garantizar que el

mencionado régimen beneficie exclusivamente a individuos que se establezcan como nuevos residentes, dejando fuera a aquellos que hayan residido en España en un pasado reciente:

“Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español”⁴¹.

Como se puede apreciar, el plazo de no residencia previa en territorio español se ha reducido de 10 periodos impositivos a 5, con el principal objetivo de facilitar el acceso a este régimen, tal y como se aclara en el preámbulo de la “Ley de Startups”⁴².

Sin embargo, dado que la consulta se realiza en el año 2023, el interesado no satisface el requisito inicial de no haber sido residente fiscal en España durante los 5 años fiscales previos. Por consiguiente, en caso de que resultara apto para la aplicación de este régimen en virtud de los demás requisitos que se analizarán a continuación, será necesario que prolongue su estancia en el Reino Unido durante un periodo fiscal adicional, asegurando así el periodo de cinco años requerido para poder acogerse a este régimen.

2.2. Motivo del traslado

Es imprescindible, asimismo, que el traslado al territorio español se efectúe ya sea durante el mismo año en el que se solicita la adhesión a este régimen o en el año precedente. Asimismo, resulta requisito *sine qua non* que la causa de desplazamiento se corresponda con alguna de las razones específicamente tasadas por la ley en el propio artículo 93 LIRPF, las cuales se describen a continuación:

2.2.1. Suscripción de un contrato de trabajo con un empleador de España, con exclusión expresa de deportistas profesionales

Este primer supuesto se entenderá satisfecho si el contrato laboral se firma con un empleador establecido en España o, en el caso de una relación laboral ya existente, si es

⁴¹ Artículo 93.1.a) LIRPF.

⁴² *En particular, se disminuye el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que pasa de diez a cinco años, con lo que se hace más sencillo el acceso al régimen.*

el empleador quien dispone el traslado del trabajador a España, formalizado mediante una carta de desplazamiento. Asimismo, este régimen estará disponible para aquel trabajador que, aún sin poseer una carta de desplazamiento formal, vaya a ejecutar las funciones inherentes a su puesto de trabajo de forma telemática, empleando únicamente medios digitales:

“cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o 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”⁴³.

Para el caso del consultante, se cumple esta última previsión al pasar a desarrollar su actividad “mediante el uso de internet”, conforme indica en su consulta. No obstante, es importante considerar que, aunque sus servicios se presten de manera telemática, se prevé la posibilidad de que efectúe visitas ocasionales al Reino Unido para llevar a cabo reuniones con clientes británicos. Por tanto, dado que la legislación estipula explícitamente que la actividad debe llevarse a cabo exclusivamente por medios telemáticos, podría presentarse un desafío en el reconocimiento por parte de la AEAT de la naturaleza exclusivamente telemática de las actividades del consultante. Por ello, para prevenir la posibilidad de que no se reconozca el cumplimiento de los requisitos, podría pensarse en optar por solicitar al empleador la emisión de una carta de desplazamiento. De este modo, se satisfaría otras de las condiciones estipuladas en el artículo, justificando adecuadamente el motivo del traslado. No obstante, ello no es lo más oportuno, pues podrá dar pie a que el domicilio del consultante se considere establecimiento permanente y por ello, no pueda beneficiarse del régimen especial de impatriados, tal y como veremos en el siguiente apartado.

Por ello, dado que el consultante expone que se prevé la posibilidad de que tenga que efectuar visitas a Reino Unido, pero, no habla del carácter preceptivo de ello, se recoge la posibilidad de que tales visitas no se efectúen. Por tanto, apreciamos su

⁴³ Artículo 93.1.b) 1º LIRPF.

idoneidad y cumplimiento con este requisito de efectuar sus funciones de manera telemática.

Adicionalmente, el régimen especial para impatriados estará disponible para aquellos individuos que: a) asumen el cargo de administrador de una sociedad, sin importar si poseen o no una participación en la misma, con la excepción de las entidades patrimoniales, donde se mantiene la restricción de cualquier vinculación del administrador con la entidad. Esta modificación refleja la intención de la reforma de ampliar la elegibilidad para este régimen, ya que previamente la exigencia de no vinculación aplicaba a todas las entidades; b) emprendan una actividad empresarial dentro de España; c) sean profesionales de alta cualificación que ejerzan su actividad profesional, ya sea en una *startup* o en áreas de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo una retribución que exceda del 40% del total de los ingresos considerados como rendimientos del trabajo o de actividades económicas⁴⁴.

No obstante, por no ser ninguno de estos tres supuestos de aplicación a nuestro consultante, no profundizaremos en los mismos.

2.2.2. *No obtención de rentas mediante un establecimiento permanente*

El tercer criterio requerido para acceder al régimen de impatriados estipula que el solicitante no debe percibir ingresos a través de un establecimiento permanente ubicado en España:

“Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español”⁴⁵.

Se considera que el consultante opera por medio de un establecimiento permanente en España si, de manera regular o habitual, hace uso de instalaciones específicas desde donde realiza la totalidad o una parte significativa de sus actividades

⁴⁴ Cuatrecasas, “Novedades para los impatriados”, *Legal Flash*, 2023, pp. 1-9 (disponible en <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/irpf-impatriados-novedades>; última consulta 10 de febrero de 2024).

⁴⁵ Artículo 93.1.b) 4º, c) LIRPF.

laborales. Entre ellos, constituyen establecimiento permanente, oficinas, almacenes o sucursales, entre otros⁴⁶.

No obstante, como señala García-Olías, en aquellos casos en los que exista un CDI firmado entre los Estados implicados, las definiciones y estipulaciones contenidas en dicho CDI respecto al concepto de establecimiento permanente tendrán carácter preferente sobre las disposiciones de la legislación nacional española, en este contexto, la LIRNR⁴⁷. Siguiendo esta línea, al examinar la definición de establecimiento permanente contenida en el CDI, se entiende por establecimiento permanente cualquier lugar fijo a través del cual una empresa ejerce toda o parte de su actividad, incluyendo, entre otros, sucursales, oficinas y fábricas⁴⁸.

Sin embargo, el consultante va a pasar a desarrollar sus funciones laborales desde su domicilio, por lo que surge la necesidad de llevar a análisis el concepto de establecimiento permanente para determinar si el domicilio particular, en el contexto del teletrabajo, podría considerarse oficina. De ser así, el contribuyente quedaría excluido de la posibilidad de acogerse al régimen fiscal para trabajadores desplazados a territorio español.

3. POSIBLE EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA DE LA SOCIEDAD DOMICILIADA EN REINO UNIDO

Para abordar este interrogante, es necesario referirse al CDI entre España y el Reino Unido, de 2014, en el que, para propósitos de la relación fiscal bilateral entre ambos países, se define lo que se entiende por establecimiento permanente, entre otros aspectos.

Esta definición se encuentra en el primer párrafo del artículo cinco del mencionado CDI, donde se especifica que se considerará como establecimiento permanente cualquier lugar de negocios que posea un grado de permanencia y desde el cual se lleve a cabo la totalidad o una parte significativa de las actividades empresariales:

⁴⁶ Artículo 13.1.a) 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. (BOE 12 de marzo de 2004).

⁴⁷ García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de establecimiento permanente”, Actualidad Jurídica, 2011, pp. 229-235.

⁴⁸ Artículo 5.1 y 5.2 CDI Reino de España y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

“A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”⁴⁹.

Adicionalmente, el apartado quinto del artículo cinco citado recoge otra previsión que podría suscitar dudas con respecto a la consideración del domicilio del consultante como establecimiento permanente de la sociedad domiciliada en Reino Unido. Según esta disposición, se determinará que la empresa dispone de un establecimiento permanente en España si una persona actúa en el territorio español en representación de la empresa y tiene autoridad para firmar contratos en su nombre:

“cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa”⁵⁰.

Para aclarar el alcance del concepto de establecimiento permanente resulta de utilidad, tal y como se señala en la Consulta Vinculante V0066-22⁵¹, acudir al Modelo de Convenio de la OCDE, y, en concreto, al comentario 18 al apartado primero del artículo 5, en el que se aclara que, el hecho de que las actividades de una empresa se realicen desde una oficina situada en el domicilio personal de un individuo no conlleva, por sí mismo, que dicho domicilio se califique como establecimiento permanente. Prosigue explicando que el domicilio se considerará establecimiento permanente únicamente en situaciones en que, basándose en las circunstancias específicas, se deduzca que la empresa ha requerido al empleado utilizar su hogar como oficina, por ejemplo, al no proveerle de un espacio adecuado para llevar a cabo sus labores:

“Aun cuando la actividad de una empresa pueda ejercerse en parte desde un emplazamiento tal como un despacho situado en el domicilio de una persona, esto no debe llevar automáticamente a la conclusión de que ese emplazamiento está a

⁴⁹ Artículo 5 del CDI Reino de España y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

⁵⁰ Artículo 5.5 CDI Reino de España y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

⁵¹ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0066- 22 de 18 de enero de 2022. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V0066-22] Fecha de la última consulta: 30 de enero de 2024.

disposición de la empresa, simplemente porque lo use una persona (por ejemplo, un empleado) que trabaja para la empresa . . . del caso pueda concluirse claramente que la empresa ha obligado a esa persona a utilizar ese emplazamiento para el ejercicio de la actividad (por ejemplo, no proporcionando un despacho a un empleado cuando las circunstancias de su trabajo claramente lo requieran), puede considerarse que el despacho del domicilio está a disposición de la empresa”⁵².

A partir de la aclaración efectuada, se podría argumentar que el domicilio del contribuyente actúa como un establecimiento permanente de la empresa, especialmente teniendo en cuenta que la actividad se realizará principalmente a través de medios informáticos, lo que hace esencial contar con un despacho para su ejecución. No obstante, el comentario número 19 aclara que no se considerará como establecimiento permanente aquellos casos en los que el empleado sea un trabajador transfronterizo que tenga a su disposición una oficina en el otro Estado, ya que no se le ha requerido específicamente utilizar su domicilio personal para las actividades laborales. Así, se justifica la no pertinencia de optar por solicitar al empleador una carta de traslado, pues, como se desprende de los comentarios analizados, podría la Administración tributaria argumentar que, al haber sido ordenado el desplazamiento por el empleador y, no habiendo puesto a disposición del trabajador un lugar de trabajo en España, el domicilio de este será establecimiento permanente de la entidad con sede en Reino Unido:

“cuando un trabajador transfronterizo lleva a cabo la mayor parte de su trabajo desde su domicilio situado en un Estado, en lugar de desde la oficina puesta a su disposición en el otro Estado, no debe considerarse que el domicilio está a disposición de la empresa ya que esta no le ha exigido que use su casa para el ejercicio de su actividad”⁵³.

Así pues, dado que entendemos que al consultante se le había proporcionado un espacio de trabajo en el Reino Unido por parte de la empresa ubicada en dicho país y, teniendo en cuenta además que la empresa no ha impuesto al empleado el traslado a España, se puede deducir que, en este caso específico, el domicilio del consultante no se

⁵² Comentario 18, apartado primero, del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁵³ Comentario 19, apartado primero, artículo 5, Modelo de Convenio OCDE.

calificaría como establecimiento permanente. Por lo tanto, se cumplirían con los criterios necesarios para acogerse al régimen de impatriados.

En síntesis, y dando respuesta a la situación concreta de nuestro consultante podemos concluir lo siguiente:

En primer lugar, considerando el requisito de no haber ostentado la condición de residente fiscal en España durante cinco años fiscales, se recomienda al consultante mantener su residencia fiscal en el Reino Unido por un periodo impositivo adicional para así cumplir con el periodo de cinco años exigido, lo cual le permitirá posteriormente ser elegible para este régimen especial.

Por otro lado, dado que el precepto legal exige como requisito para la actividad desarrollada por medios telemáticos que se desarrolle “exclusivamente” mediante el empleo de los mismos y, teniendo en cuenta que el consultante puede efectuar visitas esporádicas a Reino Unido, surge la duda de la oportunidad de solicitar al empleador la emisión de una carta de desplazamiento que formalice el traslado del trabajador a España. No obstante, se recomienda la no solicitud de la misma, pues ello podría dar pie a la consideración del domicilio del consultante como establecimiento permanente de la empresa con sede en Reino Unido.

Sobre ello, determinamos que el domicilio del consultante no se considerará como establecimiento permanente si el empleador le ha provisto de un lugar de trabajo en el Reino Unido, sin imponer la necesidad de llevar a cabo sus labores desde su domicilio, habiendo sido elección propia del trabajador la de efectuar su traslado.

En resumen, el consultante cumple con los criterios necesarios para acogerse al régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español. Por ende, una vez cumplidos los cinco periodos de no residencia fiscal en España, dependerá del consultante solicitar la aplicación de dicho régimen.

4. REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS PARA OPTAR A LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPATRIADOS

Vista la idoneidad del consultante para poder optar a la aplicación del régimen especial de impatriados en base a su cumplimiento con los requisitos materiales necesarios, resulta oportuno abordar los requisitos formales que deben tenerse en cuenta.

Primeramente, resulta pertinente destacar, tal y como se ha expuesto a lo largo de este análisis, que la decisión de acogerse al régimen especial para trabajadores desplazados a España es una opción disponible para aquel consultante que satisfaga las condiciones exigidas, si bien también podrá optar por no aplicarlo y tributar según el IRPF. Este derecho a elegir es lo que Menéndez Moreno denomina economía de opción, y se estructura en torno a dos elementos diferentes, aunque relacionados⁵⁴:

- Elemento objetivo: la oferta objetiva y real al contribuyente de elegir entre dos regímenes fiscales distintos y excluyentes.
- Elemento volitivo: la decisión personal del contribuyente de beneficiarse o no de esta posibilidad de elección.

En este contexto, cabe destacar que la aplicación de este régimen no resulta automática en aquellos casos en los que el consultante cumpla con los requisitos exigidos, mencionados anteriormente, sino que será este el que deba comunicar su decisión de tributar según este régimen a la Agencia tributaria⁵⁵. En este sentido, la Orden HFP/1338/2023⁵⁶, de 13 de diciembre, establece el modelo 149 como el instrumento

⁵⁴ Menéndez Moreno, A., “Derechos y opciones en materia tributaria (II) en la dogmática jurídica”, *Quincena Fiscal*, n. 11, 2022, pp. 1-10.

⁵⁵ Almagro Martín, C., *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Dykinson, Madrid, 2019, p. 127.

⁵⁶ Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes. (BOE 15 de diciembre de 2023)

mediante el cual se debe formalizar la elección de tributar bajo el régimen especial de impatriados.

No obstante, existe un conjunto de formalidades estipuladas en el artículo 7 de la misma normativa, las cuales se describen a continuación:

- Para proceder a la presentación del Modelo 149 y, consecuentemente, notificar la decisión de acogerse a este régimen especial, es imprescindible estar registrado en el Censo de Obligados tributarios. Así, si el consultante no estuviese aún registrado, deberá realizar previamente su inscripción en dicho Censo mediante la presentación de una declaración censal⁵⁷.
- Por otro lado, el apartado 3 del mencionado artículo 7 hace una mención específica al apartado 3 del artículo 119 del Reglamento del IRPF⁵⁸, según el cual se requiere presentar ciertos documentos junto con la solicitud para acogerse a este régimen. Estos incluyen la identificación del contribuyente, el Número de Identificación Fiscal, en adelante, “NIF”, la nacionalidad tanto del contribuyente como del empleador, y la fecha de llegada a territorio español. Asimismo, es necesario adjuntar la documentación que acredite la inscripción en la Seguridad Social española o, alternativamente, la documentación que demuestre la continuidad en el régimen de Seguridad Social del Reino Unido, según corresponda⁵⁹.
- El apartado 4 del mencionado artículo 7, haciendo referencia expresa al artículo 116 del Reglamento del IRPF, aclara que el contribuyente cuenta con un periodo de 6 meses contados desde el comienzo de la actividad que da pie al traslado a territorio español⁶⁰. Observar este intervalo de seis meses es crucial, ya que cualquier notificación efectuada después de este periodo no tendrá validez. *“el ejercicio de este derecho fuera del plazo previsto reglamentariamente no puede surtir efectos, pues tal como se ha expuesto en precedentes razonamientos jurídicos, no estamos ante la solicitud de un beneficio fiscal, sino ante la opción*

⁵⁷ Artículo 7.1 Orden HFP/1338/2023.

⁵⁸ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE 31 de marzo de 2007).

⁵⁹ Artículo 7.3 Orden HFP/1338/2023.

⁶⁰ Artículo 7.4 Orden HFP/1338/2023.

del régimen tributario al que va a quedar sometida una persona que se desplaza a trabajar al territorio español, y que por tanto debe ejercitarse dentro del plazo reglamentariamente establecido”⁶¹.

- Respecto a los métodos de presentación, el artículo 8 especifica que la notificación a través del modelo 149 debe realizarse telemáticamente⁶².
- En esta línea, una vez presentada la opción, la Administración tributaria, en un plazo máximo de 10 días hábiles desde la presentación, tal y como se indica en el apartado 4 del artículo 119 del Reglamento del IRPF, emitirá un documento acreditativo que justifique que el contribuyente ha optado por la aplicación de dicho régimen⁶³.

Una vez formalizada la comunicación de la opción dentro de los plazos y formas establecidos, el contribuyente quedará habilitado para acogerse a los beneficios de este régimen durante seis periodos impositivos, aquel en el que solicita su aplicación y los cinco periodos impositivos posteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 115 del Reglamento de IRPF⁶⁴. Para ello, no será preciso presentar el modelo 149 para renovar la elección en cada uno de los ejercicios fiscales; la solicitud inicial se considerará válida para la totalidad de los seis periodos impositivos, siempre que el contribuyente continúe cumpliendo con los criterios requeridos para su aplicación⁶⁵.

Adicionalmente, conforme a lo estipulado en el artículo 115 del Reglamento del IRPF, el régimen se iniciará en el primer ejercicio fiscal durante el cual el contribuyente establezca su residencia fiscal en España, lo cual se demuestra mediante la estancia en el país por un periodo superior a 183 días. En esta línea, deberá el consultante efectuar su traslado con anterioridad al 1 de julio, pues en caso contrario, no adquirirá su residencia fiscal en dicho país hasta el año siguiente. Ello implica que, aunque presente la solicitud de opción, esta no le será de aplicación hasta el año siguiente⁶⁶.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia núm. 2777/2013, de 27 de marzo de 2013 [versión electrónica-base de datos CENDOJ. Ref. STSJ GAL 2777/2013 - ECLI:ES:TSJGAL:2013:2777] Fecha de la última consulta: 13 de marzo de 2024.

⁶² Artículo 8 Orden HFP/1338/2023.

⁶³ Artículo 119.4 Reglamento del IRPF.

⁶⁴ Artículo 115 Reglamento de IRPF.

⁶⁵ Almagro Martín *Op. cit.*

⁶⁶ *Ibid* p.130.

Es importante señalar que la presentación del modelo para acogerse al régimen especial de impatriados no garantiza su aplicación ininterrumpida durante el periodo establecido para su vigencia, sino que existe tanto la opción de que el contribuyente renuncie voluntariamente a los beneficios del régimen como la posibilidad de que sea excluido de su aplicación. A pesar de que estas son situaciones distintas, ambas conducen al mismo resultado: la no aplicación del régimen especial de impatriados para el contribuyente al que inicialmente se le había concedido su aplicación.

El artículo 117 del Reglamento del IRPF regula la renuncia al régimen de impatriados, que se aplica a los contribuyentes que previamente hayan notificado su decisión de acogerse al mismo de forma unilateral, pero que posteriormente elijan no continuar bajo su aplicación. Para proceder con esta renuncia, es necesario que presenten de nuevo el Modelo 149, esta vez para comunicar su intención de renunciar al régimen. Dicha comunicación debe realizarse durante los meses de noviembre y diciembre del año fiscal anterior al que deseen que el régimen especial deje de serles aplicable:

“Los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, mediante el modelo de comunicación previsto en el artículo 119 de este reglamento”⁶⁷.

No obstante, de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 117 del Reglamento mencionado, los contribuyentes que notifiquen su decisión de renunciar al régimen especial de impatriados no tendrán la opción de acogerse nuevamente a este régimen en el futuro. Por lo tanto, se recomienda tener plena certeza de esta decisión antes de proceder con la presentación de la solicitud de renuncia.

En contraste, existe asimismo la posibilidad de que el contribuyente sea excluido de la aplicación de este régimen, lo que difiere del escenario anterior, donde el contribuyente es quien toma la decisión activa de no continuar bajo el régimen fiscal especial. Aquí, la exclusión ocurre cuando el contribuyente que ha optado por el régimen de impatriados incumple posteriormente los requisitos necesarios para su mantenimiento. En tal caso, el

⁶⁷ Artículo 117.1 Reglamento de IRPF.

contribuyente dispone de un plazo de un mes para notificar a la Administración tributaria su exclusión del régimen, la cual tendrá efecto desde el ejercicio fiscal en el que se produzca el incumplimiento⁶⁸.

5. VENTAJAS FISCALES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPATRIADOS

En primer lugar, tal y como se ha destacado repetidamente a lo largo de este trabajo, uno de los beneficios más notables del régimen especial de impatriados es la posibilidad de tributar bajo las reglas del IRNR, incluso cumpliendo con las condiciones para ser sujeto pasivo de IRPF. De ello se desprende el primer beneficio fiscal de este régimen, el cual estipula que los contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados tributarán en España únicamente por los rendimientos de trabajo que perciban tanto dentro como fuera del territorio español, así como por cualquier otra renta de fuente española. No obstante, quedarán excluidas de tributación aquellas rentas generadas en territorios distintos al español⁶⁹.

Ello hace pensar que el legislador introduce una presunción *iure et de iure* que hace que el contribuyente tribute por obligación personal por sus rendimientos de trabajo, tanto los obtenidos en España como fuera, y por obligación real en lo que se refiere al resto de rentas que pueda obtener⁷⁰.

Por otro lado, cabe destacar que, aquellos sujetos que tributen bajo el régimen especial de impatriados únicamente deberán satisfacer el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, es decir, por aquellos bienes y derechos de su titularidad que estén ubicados o deban ejercitarse en territorio español, tal y como se indica en la consulta vinculante V0420-23⁷¹. Adicionalmente, se pronuncia la consulta mencionada a cerca del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, en adelante, “ITSGF”,

⁶⁸ Artículo 118.1 y 118.2 del Reglamento de IRPF.

⁶⁹ Artamendi Gutiérrez, A. y Nieto Arévalo, R. *Op cit*.

⁷⁰ Almagro Martín *Op. cit*, p. 130.

⁷¹ Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0420-23 de 24 de febrero de 2023. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V0420-23] Fecha de la última consulta: 2 de marzo de 2024.

regulado por la Ley 38/2022⁷², cuyo artículo cinco indica que serán sujetos pasivos del ITSGF aquellos que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio. Por ello, aquellos sujetos que, acogidos al régimen especial de impatriados deban tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, deberán tributar igualmente por obligación real por el ITSGF. Sin embargo, ello no tiene un carácter indefinido, sino que, en el momento en el que dejen de estar sometidos al régimen fiscal especial de impatriados, pasarán a tributar por Impuesto sobre el Patrimonio y por el ITSGF por obligación personal:

“los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR”⁷³.

Por último, otro de los beneficios fiscales ofrecidos por este régimen concierne al tipo impositivo aplicable, el cual varía según la naturaleza de la renta. Adicionalmente, si establecemos una comparativa entre este y el tipo impositivo aplicable en virtud del IRPF, mientras que en el IRPF se aplica un tipo de gravamen progresivo en función del nivel de renta, el régimen fiscal de impatriados prevé un tipo impositivo fijo, lo cual veremos más en profundidad en el apartado siguiente aplicándolo a la renta concreta de nuestro consultante.

⁷² Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de 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. (BOE 28 de diciembre de 2022).

⁷³ Consulta Vinculante núm. V0420-23 *Op. cit.*

IV. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS TELETRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 93 LEY IRPF

1. PLANTEAMIENTO

En este apartado se abordará la tercera de las cuestiones planteadas por el consultante, en el que aparecen los siguientes interrogantes: “en caso de acogerse al régimen de impatriados, ¿cómo tributaría su salario? ¿y sus dividendos derivados de las acciones que posee en entidades españolas? Si vende algunas de estas acciones, ¿cómo tributarían las posibles plusvalías y minusvalías?”

Para dar una respuesta detallada a cada uno de los supuestos planteados, se abordarán cada una de las cuestiones de forma independiente, si bien se seguirá el mismo procedimiento para cada una de ellas. Así, haremos una comparativa entre la tributación que correspondería en virtud de la aplicación del régimen general de IRPF y la que correspondería en aplicación del régimen especial de impatriados, para lo que nos serviremos del simulador disponible en Renta Web⁷⁴. Ello nos permitirá conocer con un mayor grado de certeza el grado de beneficio que supone optar por el régimen de impatriados en contraposición al régimen general.

2. TRIBUTACIÓN DEL SALARIO

Haciendo referencia primeramente al régimen general de IRPF, este se rige por una escala impositiva progresiva que oscila entre un 19% y un 49%, en base al importe de la renta de cada contribuyente⁷⁵. No obstante, la escala que se aplica consta de una parte autonómica que depende de la escala de gravamen de cada Comunidad Autónoma⁷⁶. A continuación, se detalla la escala agregada teórica a la que estarían sometidos los rendimientos del trabajo del contribuyente si la Comunidad Autónoma en la que reside el trabajador hubiera regulado una escala de gravamen idéntica a la estatal del artículo 63 LIRPF.

⁷⁴ Simulador disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/ZZ08.shtml>

⁷⁵ Artículo 63 LIRPF.

⁷⁶ Artículo 76 LIRPF.

BASE HASTA	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE HASTA	TIPO APLICABLE
0	0	12.450 euros	19%
12.450 euros	2.365,50 euros	7.750 euros	24%
20.200 euros	4.225,50 euros	15.000 euros	30%
35.200 euros	8.725,50 euros	24.800 euros	37%
60.000 euros	17.901,50 euros	240.000 euros	45%
300.000 euros	125.901,50 euros	En adelante	49%

Tabla 1: Escala agregada teórica para rendimientos del trabajo en base a escala estatal del artículo 63 LIRPF.

Fuente: artículo 63 LIRPF.

Sin embargo, bajo el régimen especial de impatriados, los rendimientos del trabajo están sujetos a una tarifa impositiva fija del 24% para unos rendimientos de hasta 600.000 euros, cantidad a partir de la cual se aplica un 47%⁷⁷.

BASE LIQUIDABLE	TIPO APLICABLE
Hasta 600.000 euros	24%
Desde 600.000,01 euros	47%

Tabla 2: Tipos de gravamen aplicables a los rendimientos del trabajo según el régimen especial de impatriados

Fuente: artículo 93.2.e) 1º LIRPF.

Se puede apreciar la clara ventaja que el régimen fiscal de impatriados supone en relación a la tributación por rendimientos de trabajo, que hace que, por lo general, estos estén sometidos a un tipo de gravamen menor y, por tanto, la cantidad a tributar sea considerablemente menor que en caso de aplicar el régimen general previsto en el IRPF.

No obstante, para determinar con precisión el ahorro fiscal que representa el régimen de impatriados, es necesario aplicar los tipos impositivos previos a los rendimientos del trabajo del interesado, para lo cual, tal y como se adelantaba, además de la LIRPF, debemos recurrir a la normativa autonómica que corresponda, dado que se trata de un impuesto que ha sido parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, tal y

⁷⁷ Artículo 93.2. e) 1º LIRPF.

como se indica en los artículos 3.1⁷⁸ y 74.1.1^o ⁷⁹ de la LIRPF. Por tanto, en este caso concreto recurriremos a la legislación específica de la Comunidad de Madrid sobre tributos cedidos⁸⁰, dado que el domicilio del consultante se ubicará en dicha Comunidad Autónoma.

Según se destaca en la información proporcionada por el propio consultante, este cuenta con ingresos anuales por rendimientos del trabajo de 100.000 euros, información utilizada para calcular mediante el empleo del simulador de Renta Web la cuota a pagar tanto en caso de optar por el régimen general como por el régimen especial de impatriados.

La simulación efectuada revela que, al declarar sus ingresos por concepto de rendimientos de trabajo bajo el régimen ordinario de IRPF, el contribuyente debería satisfacer una cuota tributaria de 32.457,60 euros⁸¹. Por el contrario, si el contribuyente optase por el régimen especial de impatriados, el importe a abonar por sus rendimientos de trabajo se situaría en 24.000 euros⁸².

	Régimen general de IRPF	Régimen especial de impatriados
Cuota líquida estatal	16.973,50 euros	12.000 euros
Cuota líquida autonómica	15.484,10 euros	12.000 euros
Cuota resultante	32.457,60 euros	24.000 euros

Tabla 3: Cuota resultante a pagar.

Fuente: elaboración propia en base a datos del consultante.

⁷⁸ “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”

⁷⁹ A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

⁸⁰ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. (BOE 26 de octubre de 2010).

⁸¹ Adjunto como anexo 1 el cálculo en virtud del IRPF efectuado en el simulador de Renta Web.

⁸² Adjunto como anexo 2 el cálculo en virtud del régimen de impatriados en el simulador de Renta Web.

Por consiguiente, la aplicación del régimen especial de impatriados a los rendimientos del trabajo implicaría un ahorro fiscal de 8.457,60 euros para el contribuyente, quedando patente el ahorro que acogerse a este régimen especial supondría en lo que respecta a los rendimientos de trabajo.

No obstante, desconocemos si esta ventaja fiscal se extiende de manera similar a los dividendos procedentes de participaciones en entidades españolas, así como a las plusvalías y minusvalías derivadas de la venta de una parte de las mismas. Por tanto, se torna necesario realizar un examen detallado de estas materias para determinar su tratamiento fiscal bajo el mencionado régimen especial.

3. TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS DERIVADOS DE ACCIONES EN ENTIDADES ESPAÑOLAS, ASÍ COMO DE PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS

Como punto de partida de este análisis, es importante señalar que los tipos impositivos fijos del 24% y 47% asociados al régimen de impatriados se aplican exclusivamente a los rendimientos del trabajo. Así, se hace necesario establecer una diferenciación en lo que respecta a dividendos por la participación en una entidad, intereses por la cesión de capitales propios a terceras personas o ganancias patrimoniales⁸³, para lo cual se aplica la escala progresiva que a continuación se detalla:

BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO HASTA	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO DE BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO HASTA	TIPO APLICABLE
0	0	6.000 euros	19%
6.000 euros	1.140 euros	44.000 euros	21%
50.000 euros	10.380 euros	150.000 euros	23%
200.000 euros	44.880 euros	100.000 euros	27%
300.000 euros	71.880 euros	En adelante	28%

⁸³ Artículo 93.2.e). 2º LIRPF.

Tabla 4: Tipos de gravamen aplicables a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales según régimen especial de impatriados.

Fuente: artículo 93.2.e) 2º de la Ley de IRPF.

Dado que carecemos de información concreta sobre los dividendos obtenidos por sus acciones en entidades españolas, así como de las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de una parte de tales acciones, procederemos a efectuar una simulación utilizando cifras hipotéticas. A efectos ilustrativos, supondremos que tanto los dividendos como las ganancias patrimoniales ascendieron a 50.000 euros cada uno. Con base en estos supuestos, realizaremos una nueva estimación empleando el simulador de Renta Web.

	Régimen general de IRPF	Régimen especial de impatriados
Cuota líquida estatal	10.412,75 euros	10.940 euros
Cuota líquida autonómica	10.374,12 euros	10.940 euros
Cuota resultante	20.786,87 euros	21.880 euros

Tabla 5: cuota estimada de tributación por dividendos y ganancia patrimonial

Fuente: elaboración propia en base a datos hipotéticos.

Como se observa, al acogerse al régimen especial de impatriados, la carga tributaria correspondiente a los dividendos derivados de participaciones en sociedades españolas y a las ganancias patrimoniales resultantes de la venta de una porción de estas acciones es 1.093,13 euros mayor en comparación con la que se aplicaría bajo el régimen general del IRPF. Esto evidencia la intención detrás del régimen especial de impatriados de incentivar la atracción de talento altamente cualificado mediante beneficios fiscales específicos para la tributación de sus rendimientos de trabajo.

Sin embargo, al realizar un balance general, optar por el régimen de impatriados continúa siendo una alternativa más favorable, pues, a pesar de que bajo este régimen especial la tributación es 1.093,13 euros superior a la de IRPF en cuanto a dividendos y ganancias patrimoniales, esta diferencia queda más que compensada por el ahorro de 8.457,60 euros obtenido en la tributación de los rendimientos del trabajo. Por lo tanto, el ahorro total asciende a 7.364,47 euros.

Esta diferencia puede deberse al hecho de que en el IRNR no se toma en cuenta el mínimo personal y familiar exento⁸⁴, salvo en supuestos excepcionales. En el IRPF se prevé la exención de aquella parte de la renta que específicamente se destina a satisfacer necesidades tanto personales como familiares, recogiendo así mínimos por contribuyente, discapacidad, descendientes o ascendientes⁸⁵. No obstante, las disposiciones reguladoras del IRNR no recogen unos mínimos exentos análogos a los previstos en el IRPF, lo que puede deberse a la obligación de carácter real que este impuesto supone, tributando únicamente en España por los rendimientos generados en este territorio y, por tanto, no considerando la totalidad de circunstancias y rentas del contribuyente⁸⁶. Por ello, al ser una de las características esenciales del régimen especial de impatriados la posibilidad de tributar por el IRPF aplicando las normas de IRNR, ello hace que, en caso de optar por su aplicación, no resulten aplicables estos mínimos exentos que, para rentas distintas de los rendimientos de trabajo, suponen un ahorro fiscal considerable.

⁸⁴ Artículo 57 LIRPF.

⁸⁵ Sede electrónica de la Agencia tributaria, “¿Qué son los mínimos?”. (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ciudadanos-familias-personas-discapacidad/minimo-personal-familiar/que-son-minimos.html>; última consulta 01/04/2024)

⁸⁶ Artículo 93.2 LIRPF.

V. CUESTIONES ADICIONALES

La eficacia del régimen especial de impatriados en lograr su objetivo de atraer a profesionales altamente cualificados a España también dependerá de la competitividad de regímenes similares implementados en otras naciones. Por ende, no solo es relevante realizar un análisis comparativo entre el régimen general del IRPF y el régimen de impatriados, sino que también resulta crucial llevar a cabo una comparación entre el régimen ofrecido por España y los principales sistemas fiscales alternativos ofrecidos por otros países con los que España compite en este ámbito.

Con este objetivo, procederemos a analizar los regímenes fiscales especiales vigentes en Italia y Portugal. La elección de estos países no solo se basa en su proximidad geográfica a España, sino también en la similitud cultural, lo que los convierte en principales rivales de España en la atracción de profesionales que contemplan un cambio de país⁸⁷.

1. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL ITALIANO

A pesar de que Italia cuenta con tres regímenes tributarios especiales, nuestro análisis se focalizará en el régimen especial para trabajadores impatriados (*Regime speciale per lavoratori impatriati*)⁸⁸.

Tal y como señalan Artamendi y Nieto, este régimen para trabajadores impatriados en Italia está dirigido a aquellas personas que trasladen su residencia fiscal a Italia y cumplan con ciertas condiciones, como provenir de un Estado miembro de la Unión Europea o de un país con el que Italia tengo suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición, contar con un título universitario y haber trabajado o estudiado fuera de Italia por, al menos, 2 años. Por otro lado, la aplicación de este régimen especial no se

⁸⁷ Artamendi Gutiérrez, A. y Nieto Arévalo, R., “Regímenes tributarios especiales para impatriados: una comparación con Italia y Portugal desde la modificación operada por la Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes”, *Actualidad Jurídica*, vol. 63, 2023, pp. 87-108.

⁸⁸ Artículo 16 del *Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese*. (GAZZETTA UFFICIALE 07 de octubre de 2015)

limita exclusivamente a trabajadores por cuenta ajena, sino que también está disponible para autónomos y empresarios que realicen actividades específicas⁸⁹.

Asimismo, se exige que permanezcan 2 años en Italia, pero se flexibiliza al desempeño de la actividad laboral al no exigir que se desarrolle íntegramente en Italia, sino de manera prioritaria.

En cuanto al tipo de tributación, este régimen ofrece una exención fiscal del 70% sobre los ingresos en concepto de rendimientos de trabajo y actividades económicas generados en Italia, aplicable durante cinco ejercicios fiscales⁹⁰, exención que puede aumentar al 90% si la residencia fiscal se establece en ciertas regiones del sur de Italia.

Por otro lado, bajo ciertas condiciones, como tener al menos un hijo menor de edad o comprar una vivienda en Italia, es posible extender la duración del régimen hasta diez años, aunque con una tasa de exención reducida al 50%, que puede aumentar nuevamente al 90% si el contribuyente tiene tres o más hijos menores.

En resumen, este régimen ofrece incentivos fiscales significativos para atraer a trabajadores cualificados y empresarios a Italia, con posibilidades de extender los beneficios fiscales bajo ciertas condiciones, representando una opción atractiva para aquellos que consideren un traslado de su residencia fiscal.

2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PORTUGUÉS

El régimen fiscal especial ofrecido en Portugal, conocido como “régimen para residentes no habituales”, viene contenido en el artículo 16 y sucesivos del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*⁹¹ análogo a nuestro régimen de IRPF. Dicho régimen especial ofrece una serie de ventajas significativas durante un periodo de 10 años para individuos que se conviertan en residentes fiscales en Portugal,

⁸⁹ Artamendi Gutiérrez, A. y Nieto Arévalo, R. *Op. cit.*

⁹⁰ Calderón Maldonado, C., “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación*, vol. 28, 2022, pp. 47-58.

⁹¹ Artículo 16 y ss. *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aprobado por Decreto-lei 442-A/88, de 30 de novembro* (DIÁRIO DA REPÚBLICA 30 de noviembre de 1988).

en cumplimiento de su normativa interna y sin haberlo sido durante los cinco periodos impositivos previos⁹², tal y como ocurre con el régimen español.

Continuando con su análisis, cabe destacar que este régimen permite a los contribuyentes beneficiarse de un tipo impositivo especial del 20% sobre los rendimientos del trabajo y actividades económicas que se clasifican como de alto valor añadido en ámbitos como el científico, artístico o técnico⁹³. En contraste, el tipo impositivo máximo en el régimen fiscal general de Portugal puede alcanzar el 48%, más una tasa adicional para aquellas rentas de muy elevada cuantía⁹⁴.

Sin embargo, este régimen contempla adicionalmente un tipo impositivo del 10% para pensiones de fuente extranjera⁹⁵ y establece un marco para evitar la doble imposición, lo que en muchos casos resulta en una exención completa para las rentas obtenidas en el extranjero. Así, ciertos tipos de ingresos, entre los que se incluyen los rendimientos del trabajo y los derivados de actividades económicas de alto valor añadido, así como las rentas de capital y ganancias patrimoniales, pueden estar exentos de tributación en Portugal si cumplen con ciertas condiciones relacionadas con la tributación en el país de origen.

3.CONCLUSIÓN DE LA COMPETITIVIDAD DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS ESPAÑOL EN VIRTUD DE LOS REGÍMENES DISPONIBLES EN ITALIA Y PORTUGAL

La competitividad del régimen español de impatriados, al ser contrastada con las opciones disponibles en Italia y Portugal, revela que, aunque las recientes modificaciones legislativas han mejorado su atractivo y reducido la brecha con respecto a sus homólogos europeos, aún existen diferencias significativas en términos de flexibilidad de acceso, beneficios fiscales ofrecidos o duración del régimen.

⁹² Artículos 10 y 16 del *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares*.

⁹³ Calderón Maldonado, C. *Op.cit.*

⁹⁴ Artículo 68.1 *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares*.

⁹⁵ Artamendi Gutiérrez, A. y Nieto Arévalo, R. *Op. cit.*

En Italia, el régimen para impatriados destaca por su flexibilidad, exigiendo solo dos años de no residencia previa, comparado con los cinco años requeridos en el régimen español. Asimismo, ofrece incentivos fiscales más amplios con tipos impositivos menores para los rendimientos de trabajo obtenidos en su territorio.

Por otro lado, el régimen portugués ofrece condiciones de acceso comparativamente más accesibles y establece un tipo impositivo especial del 20% para rendimientos de actividades económicas de alto valor añadido, sin la necesidad de que estos deriven de actividades específicas, tal y como ocurre en España. Adicionalmente, Portugal propone un tratamiento favorable para las rentas extranjeras, lo que potencialmente evita la doble imposición en una variedad de casos.

En conclusión, a pesar de los esfuerzos de España por proporcionar un régimen de impatriados más competitivo, mediante modificaciones como la reducción del periodo de no residencia requerido y la inclusión de opciones para trabajadores remotos y profesionales altamente cualificados, los regímenes de Italia y Portugal continúan ofreciendo una combinación más atractiva de beneficios fiscales, accesibilidad y duración.

Por tanto, sería interesante que el legislador español plantease la opción de equiparar nuestro régimen al de nuestros principales competidores, anteriormente vistos, mediante la implementación de modificaciones como una reducción en el periodo de no residencia previa exigido, una ampliación en el número de años de aplicación de este régimen o unos menores tipos impositivos, pues ello daría pie a que, ante el planteamiento de un contribuyente de trasladarse a un país extranjero para desempeñar su actividad laboral, la oferta de regímenes más beneficiosos por otros países deje de ser una limitación a la hora de optar por España.

VI. CONCLUSIONES

Como punto de partida para la elaboración de este dictamen jurídico y la correcta respuesta a las cuestiones planteadas por el consultante, se ha abordado la cuestión de determinar la residencia fiscal del mismo. Durante este proceso, hemos encontrado un problema significativo: la falta de una definición uniforme del concepto de residencia fiscal. Esta variabilidad se origina por la libertad que el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE otorga a los Estados para definir, bajo su propio criterio de soberanía fiscal, qué criterios aplicar para considerar a una persona como residente fiscal.

Esta situación crea un escenario que da pie a ambigüedades ya que, dada la diversidad de normativas entre países, es posible que un individuo cumpla con los requisitos para ser considerado residente fiscal en más de un Estado simultáneamente. Tal escenario plantea desafíos no solo para los sujetos implicados, sino también para las autoridades fiscales que buscan aplicar y hacer cumplir sus leyes de manera justa y eficaz. Así, se subraya la necesidad de llevar a cabo esfuerzos de armonización internacional que mitiguen los riesgos de doble imposición y las disputas sobre residencia fiscal.

Así, habiendo analizado el concepto de residencia fiscal en base a lo estipulado en la legislación española, en la británica y en el CDI suscrito entre ambos Estados para evitar la doble imposición, hemos podido concluir que, siempre que el consultante a) pase más de 183 días en territorio español, b) se encuentre en España el núcleo de sus actividades económicas o c) se encuentre en España la residencia de su cónyuge o hijos menores de edad, podrá considerarse residente fiscal de este país. En su caso concreto, dado que pasará más de 183 días en este territorio y, su único vínculo con el Reino Unido sería la ubicación de la empresa para la cual trabaja, perderá su condición de residente fiscal allí.

Una vez determinada la idoneidad del consultante para ser considerado residente fiscal en España, se puso el foco en analizar si cumple con los requisitos para acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español y poder beneficiarse de los beneficios fiscales que este régimen proporciona.

Al evaluar la elegibilidad para este régimen, uno de los requisitos exigidos para poder acogerse al mismo hace referencia a la necesidad de no residencia fiscal en España

durante los 5 periodos impositivos anteriores a su traslado a España, lo que busca asegurar que el incentivo fiscal se aplique a nuevos residentes fiscales, no a aquellos que ya cuentan con una residencia fiscal reciente en el país. En el caso del consultante, quien ha estado fuera de España durante 4 años, todavía no cumple con el intervalo de no residencia fiscal de cinco años exigido por la normativa para acceder a este régimen especial. Por lo tanto, se le aconseja permanecer un ejercicio fiscal adicional en el Reino Unido antes de llevar a cabo el traslado a España.

Otro de los criterios establecidos por la legislación para acceder al régimen especial de trabajadores desplazados a España se encuentra en el motivo del traslado, que debe corresponderse con alguna de las causas expresamente mencionadas en la normativa. Una de estas causas se refiere expresamente a aquel trabajo que se efectúa exclusivamente por medios telemáticos, situación que coincide con el caso de nuestro consultante. Sin embargo, la posibilidad de que el consultante realice visitas esporádicas a Reino Unido introduce una complejidad, ya que podría interpretarse que su actividad laboral no se desempeñará exclusivamente a través de medios telemáticos.

Ante esta situación, surge la alternativa de que el empleador emita una carta de desplazamiento, lo que serviría como justificación formal de traslado por motivos laborales. No obstante, esta opción no resulta ser la más adecuada en nuestro caso, al poder dar pie a la consideración del domicilio del consultante como establecimiento permanente, lo cual se detalla a continuación.

Otro criterio esencial para la elegibilidad en el régimen especial de trabajadores desplazados es la ausencia de obtención de ingresos a través de un establecimiento permanente en España. Surge así el interrogante de si el domicilio español del consultante podría ser interpretado como un establecimiento permanente de la empresa con sede en el Reino Unido. Hemos concluido que no sería el caso, fundamentando esta posición en el hecho de que la decisión de trasladarse no ha sido instruida por el empleador, sino que ha sido una elección personal del trabajador.

Adicionalmente, si se mantiene un espacio de trabajo disponible para el consultante en el Reino Unido, el domicilio personal en España no debería ser considerado como establecimiento permanente, aclarándose así dos puntos clave: por un

lado, refuta la conveniencia de que el empleador emita una carta de desplazamiento, la cual podría implicar la consideración del domicilio del consultante como un establecimiento permanente. Por otro lado, nos permite afirmar que, bajo estas circunstancias, el consultante cumple con los requisitos materiales para acogerse al mencionado régimen especial.

Este análisis pone de relieve que el consultante está en posición de beneficiarse de las ventajas fiscales previstas por este régimen especial, cumpliendo con la legislación aplicable y sin incurrir en interpretaciones que podrían comprometer su situación fiscal en España.

Al margen de satisfacer los requisitos materiales para acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados a España, existen también obligaciones formales indispensables para su aplicación efectiva con las que el consultante deberá cumplir. Sobre ello, es importante subrayar que el acceso a este régimen no se concede automáticamente por el simple hecho de cumplir con los criterios materiales previamente mencionados. En lugar de ello, es necesario realizar una comunicación expresa a la Agencia tributaria española. Este proceso implica la presentación del Modelo 149, acompañado por una serie de documentos esenciales, que incluyen la identificación del contribuyente o su NIF, así como la nacionalidad tanto del contribuyente como de su empleador, entre otros.

Para este trámite, el contribuyente dispone de un plazo de seis meses desde el inicio de la actividad laboral en España para remitir la mencionada comunicación, pudiendo posteriormente disfrutar de los beneficios fiscales ofrecidos por este régimen durante un periodo de seis ejercicios fiscales sin la necesidad de renovar dicha comunicación anualmente. Este proceso formal es crucial, ya que asegura que tanto la administración tributaria como el contribuyente dispongan de un claro entendimiento y registro de quién está acogido al régimen especial, facilitando así la correcta aplicación de las ventajas fiscales correspondientes y asegurando el cumplimiento con las normativas fiscales vigentes.

La adhesión a este régimen por parte de nuestro consultante le reportaría notables beneficios fiscales, destacándose entre ellos la posibilidad de tributar bajo las normas del

IRNR, a pesar de cumplir con los requisitos para ser sujeto de IRPF en España. Este aspecto es particularmente relevante, ya que modifica la base imponible sobre la que el consultante estaría obligado a tributar.

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF, el régimen especial permite que el contribuyente tribute únicamente por obligación real, lo que implica que solo se gravarán aquellos bienes o derechos que se encuentren situados o puedan ejercerse en territorio español, ofreciendo una ventaja fiscal significativa en lo que respecta a los bienes y derechos poseídos fuera de España.

Por último, y quizás uno de los beneficios más destacados de este régimen, es la aplicación de tipos fijos de gravamen dependiendo del nivel de renta del contribuyente, lo que contrasta favorablemente con la escala progresiva del IRPF. Para el consultante, esto representa una oportunidad de ahorro fiscal considerable en relación a los rendimientos del trabajo, aliviando la carga tributaria de manera efectiva y permitiendo una mayor retención de ingresos.

Tras una revisión exhaustiva del régimen especial de impatriados, procedimos a evaluar su aplicabilidad a la situación financiera específica del consultante, con el fin de proporcionar una respuesta concreta y fundamentada a su consulta sobre la conveniencia de acogerse a dicho régimen. Nuestro análisis reveló que, en términos de los rendimientos del trabajo, el régimen ofrece un beneficio fiscal significativo, reflejando su propósito de incentivar la atracción de talento profesional a España mediante la reducción de la carga tributaria sobre estos ingresos.

Sin embargo, al extender el análisis a otras fuentes de ingreso, como dividendos o plusvalías, observamos que el régimen no proporciona las mismas ventajas fiscales. Por tanto, la decisión del consultante de acogerse o no al régimen especial debe considerar un balance entre el ahorro fiscal derivado de los rendimientos del trabajo y el potencial incremento en la carga tributaria asociada a otras rentas. Así, la conveniencia de este régimen para el consultante dependerá, en última instancia, de la estructura y diversidad de sus ingresos totales. Se trata, por tanto, de una decisión que requiere una evaluación cuidadosa de las circunstancias personales y económicas del consultante, para determinar

si los beneficios específicos ofrecidos por el régimen de impatriados justifican su elección en el contexto de su situación fiscal global.

Por último, con el propósito de contextualizar el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español dentro del panorama europeo y, considerando su objetivo de fomentar la atracción de talento hacia España, hemos realizado un análisis comparativo con regímenes fiscales similares en Italia y Portugal, que permitirá evaluar la competitividad del régimen español frente a alternativas disponibles para los profesionales internacionales.

Así, se pone de manifiesto que, pese a las diversas modificaciones que ha experimentado el régimen español a lo largo del tiempo, existen aún diferencias notables en comparación con las ofertas de otros países, las cuales pueden influir en la decisión de los potenciales interesados. Por ejemplo, el régimen italiano se distingue por requerir únicamente dos años de no residencia fiscal previa, comparado con los cinco años exigidos por España, lo que podría simplificar considerablemente el acceso de profesionales a este incentivo fiscal. Por otro lado, el régimen portugués se caracteriza por ofrecer tipos impositivos potencialmente más ventajosos, lo que aumenta su atractivo.

Esta comparativa subraya que, aunque el régimen español es sin duda un paso importante hacia la atracción de talento global, existen diferencias clave respecto a las ofertas de países competidores. La identificación de estos aspectos es fundamental para entender el posicionamiento de España en el mercado global de talento y podría señalar áreas donde futuras reformas podrían dar pie a una mayor competitividad y atractivo del régimen español, entre ellas, una reducción de los requisitos de acceso o menores tipos impositivos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

1. NORMATIVA

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017 (10.^a ed.). (2019). OCDE Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1.

Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hecho en Londres el 14 de marzo de 2013. (BOE 15 de mayo de 2014).

Constitución Española. (BOE 29 de diciembre de 1978).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE 1 de julio de 2004).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006).

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. (BOE 1 de enero de 2004).

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (BOE 28 de noviembre de 2014).

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

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de 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. (BOE 28 de diciembre de 2022).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE 31 de marzo de 2007).

Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese. (GAZZETTA UFFICIALE 07 de octubre de 2015).

Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, aprobado por Decreto-ley 442-A/88, de 30 de novembro. (DIÁRIO DA REPÚBLICA 30 de noviembre de 1988).

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. (BOE 13 de marzo de 2024).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE 31 de marzo de 2007).

Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades

no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes. (BOE 15 de diciembre de 2023).

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. (BOE 26 de octubre de 2010).

2.DOCTRINA

Abella García, M., “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación*, vol.27, 2021, pp. 5-13.

Adame Martínez, F. et al., “Fomento del emprendimiento, la innovación y las actividades emergentes”, Ruiz-Huerta Carbonell, J. (coord.), *Libro Blanco Sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2022, pp. 557-613.

Almagro Martín, C., *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Dykinson, Madrid, 2019, p. 127.

Anghel, B., Cozzolino, M. y Lacuesta, A., “El teletrabajo en España”, *Artículos Analíticos*, Boletín Económico, 2020, pp. 1-18.

Artamendi Gutiérrez, A. y Nieto Arévalo, R., “Regímenes tributarios especiales para impatriados: una comparación con Italia y Portugal desde la modificación operada por la Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes”, *Actualidad Jurídica*, vol. 63, 2023, pp. 93-109.

Calderón Maldonado, C., “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación*, vol. 28, 2022, pp. 47-58.

Cuatrecasas, “Novedades para los impatriados”, *Legal Flash*, 2023, pp. 1-9.

García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de establecimiento permanente”, *Actualidad Jurídica*, 2011, pp. 229-235.

HM Revenue and Customs, “*How to apply for a certificate of residence to claim tax relief abroad*” (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/get-a-certificate-of-residence>; última consulta 1 de enero de 2024).

Lefebvre, F. *Memento Práctico fiscal*, 2024. [versión electrónica- base de datos Lefebvre-El Derecho.] Fecha de la última consulta: 13 de marzo de 2024.

Menéndez Moreno, A., “Derechos y opciones en materia tributaria (II) en la dogmática jurídica”, *Quincena Fiscal*, n. 11, 2022, pp. 1-10.

Prieto Jano, M., “Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias: las amnistías fiscales”, *Anales de estudios económicos y empresariales*, n. 9, 1994, pp. 219-242.

Prieto Moliner, P., “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes”, *Cuadernos de Formación*, vol. 17, 2014, pp. 243-255.

Sáinz de Bujanda, F., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

Santiago Marcos, D., “Teletrabajo y regímenes preferenciales: una reflexión sobre el fortalecimiento del régimen español de impatriados”, *Revista Técnica Tributaria*, vol. 143, pp. 141-173.

Vilches de Santos, D., “Conflictos de doble residencia fiscal”, García Martínez, A. (coord.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018, pp. 55-70.

3.JURISPRUDENCIA

3.1.Sentencias

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 [versión electrónica- base de datos CENDOJ. Ref. STS 4306/2017 - ECLI:ES:TS:2017:4306]
Fecha de la última consulta: 10 de marzo de 2024.

Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 712/2014, de 27 de febrero de 2014 [versión electrónica – base de datos CENDOJ. Ref. SAN 712/2014 - ECLI:ES:AN:2014:712]
Fecha de la última consulta: 24 de marzo de 2024.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia núm. 2777/2013, de 27 de marzo de 2013 [versión electrónica- base de datos CENDOJ. Ref. STSJ GAL 2777/2013 - ECLI:ES:TSJGAL:2013:2777] Fecha de la última consulta: 13 de marzo de 2024.

3.2.Resoluciones administrativas

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 4812/2020, de 25 de abril de 2023 [versión electrónica- base de datos MINISTERIO DE HACIENDA. Ref. 00-04812-2020; 00-01804-2021] Fecha de la última consulta: 23 de diciembre de 2023.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 02008/2019 de 22 de febrero de 2021 [versión electrónica- base de datos MINISTERIO DE HACIENDA. Ref. 00-02008-2019] Fecha de la última consulta: 10 de noviembre de 2023.

3.3.Doctrina de la dirección general de tributos

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0597-20, de 16 de marzo de 2020. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V0597-20] Fecha de la última consulta: 13 de enero de 2024.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V1162-22 de 26 de mayo de 2022. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V1162-22] Fecha de la última consulta: 20 de enero de 2024.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0066- 22 de 18 de enero de 2022. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V0066-22] Fecha de la última consulta: 30 de enero de 2024.

Consulta Vinculante Dirección General de Tributos núm. V0420-23 de 24 de febrero de 2023. [versión electrónica- base de datos PETETE TRIBUTOS. Ref. V0420-23] Fecha de la última consulta: 2 de marzo de 2024.

4. OTROS RECURSOS

Sede electrónica de la Agencia tributaria, “¿Qué son los mínimos?”. (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ciudadanos-familias-personas-discapacidad/minimo-personal-familiar/que-son-minimos.html>; última consulta 01/04/2024).

Simulador de Renta Web (disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/ZZ08.shtml>; última consulta 03/04/2024)

VIII. ANEXOS

ANEXO 1: cálculo de la tributación de los rendimientos de trabajo en virtud del IRPF efectuado en el simulador de Renta Web

Comunidad o Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio 2023	
Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo/tuvieron su residencia habitual en 2023	MADRID 70
Opción de tributación	
Tributación individual	X 68
Rendimientos del trabajo	
Contribuyente que obtiene los rendimientos	DECLARANTE 0001
Retribuciones dinerarias	100.000,00 0003
Total ingresos íntegros computables [(03)+(07)+(08)+(24)+(09)+(10)-(11)]	100.000,00 0012
Rendimiento neto previo [(12)-(13)-(14)-(15)-(16)]	100.000,00 0017
Suma de rendimientos netos previos	100.000,00 0018
Otros gastos deducibles	2.000,00 0019
Rendimiento neto [(18)-(19)-(20)-(21)]	98.000,00 0022
Rendimiento neto reducido [(22)-(23)]	98.000,00 0025
Base imponible general y base imponible del ahorro	
BASE IMPONIBLE GENERAL	
Saldo neto de rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta	98.000,00 0432
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	98.000,00 0435
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO	
Base imponible del ahorro	0,00 0460
Base liquidable general y base liquidable del ahorro	
DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL	
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	98.000,00 0435
Base liquidable general [(435)-(491)-(492)-(493)-(494)-(495)-(496)-(497)]	98.000,00 0500
Base liquidable general sometida a gravamen [(500)-(501)]	98.000,00 0505
DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO	
Base imponible del ahorro	0,00 0460
Base liquidable del ahorro [(460)-(506)-(507)]	0,00 0510
Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares	
Mínimo contribuyente. Importe estatal	5.550,00 0511
Mínimo contribuyente. Importe autonómico	5.956,65 0512
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen estatal	5.550,00 0519
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen autonómico	5.956,65 0520
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen estatal	5.550,00 0521
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen estatal	0,00 0522
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen autonómico	5.956,65 0523
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen autonómico	0,00 0524
Cálculo del impuesto y resultado de la declaración	
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	17.500,75 0526
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	15.990,42 0529
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. general	527,25 0530
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. general	506,32 0531
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general	16.973,50 0532
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general	15.484,10 0533
Tipo medio estatal	17,31 0534
Tipo medio autonómico	15,80 0535
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00 0536
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	0,00 0537

SIN VALIDAR

1

Agencia Tributaria Teléfono: 915 548 770 / 901 335 533 sede.agenciatributaria.gob.es	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Ejercicio 2023	Modelo 100
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. del ahorro	0,00	0538
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. del ahorro	0,00	0539
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0540
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro	0,00	0541
Tipo medio estatal	0,00	0542
Tipo medio autonómico	0,00	0543
Cuota íntegra estatal [(532)+(540)]	16.973,50	0545
Cuota íntegra autonómica [(533)+(541)]	15.484,10	0546
Deducciones		
Deducciones autonómicas de la Comunidad de Madrid		
Suma de deducciones autonómicas	0,00	0564
Determinación de cuotas líquidas y resultados		
CUOTAS LÍQUIDAS		
Cuota líquida estatal	16.973,50	0570
Cuota líquida autonómica	15.484,10	0571
Cuota líquida estatal incrementada [(570)+(568)+(582)+(572)+(573)+(574)+(576)]	16.973,50	0585
Cuota líquida autonómica incrementada [(571)+(569)+(583)+(577)+(578)+(579)+(581)]	15.484,10	0586
CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN		
Cuota líquida incrementada total [(585)+(586)]	32.457,60	0587
Cuota resultante de la autoliquidación [(587)-(588)-(589)-(590)-(591)]	32.457,60	0595
RETENCIONES Y DEMÁS PAGOS A CUENTA		
Total pagos a cuenta [suma de (592) + (593)+ (594) + (596) a (606)]	0,00	0609
RESULTADO DE LA DECLARACIÓN		
Cuota diferencial [(595)-(609)]	32.457,60	0610
Resultado de la declaración	32.457,60	0670
Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente		
Cuota líquida autonómica incrementada	15.484,10	0671
Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente	15.484,10	0675
Datos de la autoliquidación		
Ejercicio		2023
Resumen de la declaración		
Base liquidable general sometida a gravamen	98.000,00	0505
Base liquidable del ahorro	0,00	0510
Cuota íntegra estatal	16.973,50	0545
Cuota íntegra autonómica	15.484,10	0546
Cuota líquida estatal	16.973,50	0570
Cuota líquida autonómica	15.484,10	0571
Resultado a ingresar o devolver (casilla [0670] o casilla [0695] de la declaración)	32.457,60	0695
Tributación individual		X 68

ANEXO 2: cálculo de la tributación de los rendimientos de trabajo en virtud del régimen de impatriados en el simulador de Renta Web

N.I.F.	Apellidos	Nombre	Página 8
--------	-----------	--------	-----------------

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión 2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición 3
		Diferencia 4
		Ganancia patrimonial 5

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión 2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición 3
		Diferencia 4
		Ganancia patrimonial 5

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión 2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición 3
		Diferencia 4
		Ganancia patrimonial 5

Tipo de renta 1	Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión 2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición 3
		Diferencia 4
		Ganancia patrimonial 5

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **E₂** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial	5
----------------------------	---

E₂ Total ganancias patrimoniales	6
--	---

F Base liquidable

Base liquidable general (A₁ [15] + B [8] + E₁ [5])	17	100.000,00
Base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR) (A₂ [3] + C [4] + D [12] + E₂ [6])	18	

G Cálculo del impuesto y resultado de la declaración

Cuota correspondiente a la base liquidable general	19	24.000,00
Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR)	20	
Parte estatal	22	12.000,00
Parte autonómica	23	12.000,00
Quota íntegra total ([19] + [20])	21	24.000,00
Deducción por donativos	24	
Deducción por doble imposición internacional por razón de los rendimientos de trabajo obtenidos y gravados en el extranjero	27	
Quota líquida total ([21] - [24] - [27])	30	24.000,00
Retención e ingresos a cuenta	33	
Resultados a ingresar de las anteriores declaraciones o liquidaciones administrativas(*)	41	
Devoluciones acordadas por la Administración(*)	42	
Resultado de la declaración ([30] - [33] - [34] - [41] + [42])	43	24.000,00

Epígrafe A ₁	35				
Epígrafe B	37				
Epígrafe D	39				
Epígrafe A ₂	36				
Epígrafe C	38				
Epígrafes E ₁ y E ₂	40				

(*) Exclusivamente en caso de declaración complementaria correspondiente al ejercicio indicado.



Agencia Tributaria
 Teléfono: 901 33 55 33
 www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
DOCUMENTO DE INGRESO O DEVOLUCIÓN

Modelo
151

Contribuyente		Ejercicio	
N.I.F.	Apellidos	Ejercicio	2022
Nombre		Periodo	0 A

Número justificante: _____

Resultado de la declaración

Resultado de la declaración 43 24.000,00

Ingreso

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad positiva, consigne en la casilla I el importe a ingresar. Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público. Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de autoliquidaciones.

Importe: **I** _____

Forma de pago:

Cuenta bancaria abierta en España:

Número de cuenta (IBAN) _____

Devolución

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:

Renuncia a la devolución a favor del Tesoro Público **1** Solicita la devolución por transferencia **2** Importe: **D** _____

Cuenta bancaria abierta en España o en el extranjero (U.E./SEPA):

Número de cuenta (IBAN) _____ SWIFT-BIC _____

Sin ingreso ni devolución

Si la autoliquidación resulta con CUOTA CERO, marque con una X este recuadro. CUOTA CERO

ANEXO 3: cálculo de la tributación de dividendos por acciones en entidades españolas y plusvalía por venta de acciones en virtud del IRPF efectuado en el simulador de renta Web.

Comunidad o Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio 2023	
Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo/tuvieron su residencia habitual en 2023	MADRID 70
Opción de tributación	
Tributación individual	X 68
Rendimientos del capital mobiliario	
RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO A INTEGRAR EN LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO	
Contribuyente que obtiene los rendimientos	DECLARANTE 0026
Dividendos y demás rendimientos por la participación en fondos propios de entidades	50.000,00 0029
Total de ingresos íntegros [(27)+(28)+(29)+(30)+(31)+(32)+(33)+(34)+(35)]	50.000,00 0036
Rendimiento neto [(36)-(37)]	50.000,00 0038
Rendimiento neto reducido [(38)-(39)]	50.000,00 0040
Suma de rendimientos de capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro	50.000,00 0041
Ganancias y pérdidas patrimoniales	
GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE TRANSMISIONES DE ELEMENTOS PATRIMONIALES(B.I.AHORRO)	
Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisión de otros elementos patrimoniales	
Elemento Patrimonial	
Contribuyente titular del elemento patrimonial transmitido	DECLARANTE 1624
Tipo de elemento patrimonial. Clave	2 1626
Tipo de operación, transmisión intervivos onerosa	X 1612
Fecha de transmisión (día, mes y año)	24/01/2023 1631
Fecha de adquisición (día, mes y año)	01/02/2000 1632
Valor de transmisión	75.000,00 1633
Valor de adquisición	25.000,00 1637
Ganancia patrimonial obtenida: [(1633)-(1637)]positiva	50.000,00 1640
Ganancia patrimonial no exenta	50.000,00 1645
Ganancia patrimonial reducida no exenta	50.000,00 1649
Ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2023	50.000,00 1650
Suma de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos no afectos a aae	50.000,00 0386
Integración y compensación de rentas	
GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES A INTEGRAR O COMPENSAR EN LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO DE 2023	
Suma de ganancias patrimoniales	50.000,00 0422
Saldo neto positivo de ganancias/pérd. patrimoniales imputables a 2023 a integrar en la B.I. ahorro	50.000,00 0424
INTEGRACIÓN/COMPENSACIÓN RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO DE 2023 EN LA BASE IMPONIBLE DEL AHORRO	
Saldo neto positivo del rendimiento capital mobiliario imputable a 2023 a integrar en la B.I. ahorro	50.000,00 0429
Base imponible general y base imponible del ahorro	
BASE IMPONIBLE GENERAL	
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	0,00 0435
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO	
Saldo neto positivo de gananc./pérd. patrimoniales imputables a 2023 a integrar en la B.I. ahorro	50.000,00 0424
Saldo neto positivo del rendimiento capital mobiliario imputable a 2023 a integrar en la B.I. ahorro	50.000,00 0429
Base imponible del ahorro	100.000,00 0460
Base liquidable general y base liquidable del ahorro	
DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL	
Base imponible general [(420)-(431)+(432)-(433)-(434)]	0,00 0435
Base liquidable general [(435)-(491)-(492)-(493)-(494)-(495)-(496)-(497)]	0,00 0500
Base liquidable general sometida a gravamen [(500)-(501)]	0,00 0505
DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO	

SIN VALIDAR

1

Base imponible del ahorro	100.000,00	0480
Base liquidable del ahorro [(460)-(506)-(507)]	100.000,00	0510

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares

Mínimo contribuyente. Importe estatal	5.550,00	0511
Mínimo contribuyente. Importe autonómico	5.956,65	0512
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen estatal	5.550,00	0519
Mínimo personal y familiar para calcular el gravamen autonómico	5.956,65	0520
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen estatal	0,00	0521
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen estatal	5.550,00	0522
Mínimo personal y familiar de la base liquidable general para calcular el gravamen autonómico	0,00	0523
Mínimo personal y familiar de la base liquidable del ahorro para calcular el gravamen autonómico	5.956,65	0524

Cálculo del impuesto y resultado de la declaración

Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	0,00	0528
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general sometida a gravamen	0,00	0529
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. general	0,00	0530
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. general	0,00	0531
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable general	0,00	0532
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable general	0,00	0533
Tipo medio estatal	0,00	0534
Tipo medio autonómico	0,00	0535
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	10.940,00	0536
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen	10.940,00	0537
Cuota estatal correspondiente al mínimo personal y familiar de B.L. del ahorro	527,25	0538
Cuota autonómica correspondiente al mínimo personal y familiar de la B.L. del ahorro	565,88	0539
Cuota estatal correspondiente a la base liquidable del ahorro	10.412,75	0540
Cuota autonómica correspondiente a la base liquidable del ahorro	10.374,12	0541
Tipo medio estatal	10,41	0542
Tipo medio autonómico	10,37	0543
Cuota íntegra estatal [(532)+(540)]	10.412,75	0545
Cuota íntegra autonómica [(533)+(541)]	10.374,12	0546

Deducciones

Deducciones autonómicas de la Comunidad de Madrid		
Suma de deducciones autonómicas	0,00	0564

Determinación de cuotas líquidas y resultados

CUOTAS LÍQUIDAS		
Cuota líquida estatal	10.412,75	0570
Cuota líquida autonómica	10.374,12	0571
Cuota líquida estatal incrementada [(570)+(568)+(582)+(572)+(573)+(574)+(576)]	10.412,75	0585
Cuota líquida autonómica incrementada [(571)+(569)+(583)+(577)+(578)+(579)+(581)]	10.374,12	0586
CUOTA RESULTANTE DE LA AUTO-LIQUIDACIÓN		
Cuota líquida incrementada total [(585)+(586)]	20.786,87	0587
Cuota resultante de la auto-liquidación [(587)-(588)-(589)-(590)-(591)]	20.786,87	0595
RETENCIONES Y DEMÁS PAGOS A CUENTA		
Total pagos a cuenta [suma de (592) + (593) + (594) + (596) a (606)]	0,00	0609
RESULTADO DE LA DECLARACIÓN		
Cuota diferencial [(595)-(609)]	20.786,87	0610
Resultado de la declaración	20.786,87	0670

Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente

Cuota líquida autonómica incrementada	10.374,12	0671
Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente	10.374,12	0675

Datos de la autoliquidación	
Ejercicio	2023
Resumen de la declaración	
Base liquidable general sometida a gravamen	0,00 <input type="checkbox"/> 0505
Base liquidable del ahorro	100.000,00 <input type="checkbox"/> 0510
Cuota íntegra estatal	10.412,75 <input type="checkbox"/> 0545
Cuota íntegra autonómica	10.374,12 <input type="checkbox"/> 0546
Cuota líquida estatal	10.412,75 <input type="checkbox"/> 0570
Cuota líquida autonómica	10.374,12 <input type="checkbox"/> 0571
Resultado a ingresar o devolver (casilla [0670] o casilla [0695] de la declaración)	20.786,87 <input type="checkbox"/> 0695
Tributación individual	X <input type="checkbox"/> 68

PRESENTACIÓN

ANEXO 4: cálculo de la tributación de dividendos por acciones en entidades españolas y plusvalía por venta de acciones en virtud del régimen de impatriados efectuado en el simulador de renta Web.

Tipo de renta 1		Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión.....	2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición.....	3
		Diferencia.....	4
		Ganancia patrimonial.....	5

Tipo de renta 1		Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión.....	2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición.....	3
		Diferencia.....	4
		Ganancia patrimonial.....	5

Tipo de renta 1		Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión.....	2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición.....	3
		Diferencia.....	4
		Ganancia patrimonial.....	5

Tipo de renta 1		Descripción del elemento patrimonial	
Fecha de transmisión.....		Valor de transmisión.....	2
Fecha de adquisición.....		Valor de adquisición.....	3
		Diferencia.....	4
		Ganancia patrimonial.....	5

Importante: Si el número de apartados previsto en el epígrafe **E₂** resulta insuficiente agrupe el RESTO de ganancias en este apartado.

Ganancia patrimonial.....	5
---------------------------	---

E₂ Total ganancias patrimoniales.....	6
---	----------

F Base liquidable

Base liquidable general (A ₁ [15] + B [8] + E ₁ [5]).....	17
Base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR) (A ₂ [16] + C [4] + D [12] + E ₂ [6]).....	18 100.000,00

G Cálculo del impuesto y resultado de la declaración

Cuota correspondiente a la base liquidable general.....	19		
Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR).....	20	21.880,00	
Cuota íntegra total ([19] + [20]).....	21	21.880,00	
Deducción por donativos.....	24		
Deducción por doble imposición internacional por razón de los rendimientos de trabajo obtenidos y gravados en el extranjero.....	27		
Cuota líquida total ([21] - [24] - [27]).....	30	21.880,00	
Retención e ingresos a cuenta.....	33		
Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes pagadas respecto de las rentas incluidas en la declaración.....	34		
Resultados a ingresar de las anteriores declaraciones o liquidaciones administrativas(*).....	41		
Devoluciones acordadas por la Administración(*).....	42		
Resultado de la declaración ([30] - [33] - [34] - [41] + [42]).....	43	21.880,00	

Parte estatal	Parte autonómica
22 10.940,00	23 10.940,00
25	26
28	29
31 10.940,00	32 10.940,00

Epígrafe A, [35]	Epígrafe A, [36]	+
Epígrafe B [37]	Epígrafe C [38]	+
Epígrafe D [39]	Epígrafes E ₁ y E ₂ [40]	+

(*) Exclusivamente en caso de declaración complementaria correspondiente al ejercicio indicado.

Resultado de la declaración

Resultado de la declaración 43 21.880,00

Ingreso

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad positiva, consigne en la casilla I el importe a ingresar.
Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público. Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la A.E.A.T. de autoliquidaciones.

Forma de pago:

Cuenta bancaria abierta en España:

Número de cuenta (IBAN) _____

Importe: **I** _____

Devolución

Si el importe consignado en la casilla 43 es una cantidad negativa, marque con una "X" la clave que corresponda:

Renuncia a la devolución a favor del Tesoro Público 1 Solicita la devolución por transferencia 2 Importe: **D** _____

Cuenta bancaria abierta en España o en el extranjero (U.E./SEPA):

Número de cuenta (IBAN) _____ SWIFT-BIC _____

Si ingreso ni devolución

Si la autoliquidación resulta con CUOTA CERO, marque con una X este recuadro. CUOTA CERO