



Máster Universitario en Gestión Administrativa

Trabajo Fin de Máster

Ley Beckham

Presentado por:
Jorge Terente Zapico

Dirigido por:
Prof. Nuria Lopez Ribelles

01.03.2023

1. Índice.....	2
2. Resumen.....	3
3. Introducción.....	3
4. Objetivos.....	4
5. Metodología.....	5
6. Desarrollo.....	5
6.1. Qué es la Ley Beckham.....	5
6.2. ¿Cómo surge? Antecedentes.....	6
6.2.1. Régimen Seguridad Social	
6.2.2. Diferencia IRPF	
6.3. Primeras sentencias. Casos.....	16
6.4. Comparativa con otros países vecinos.....	20
6.4.1. Dificultad para establecer criterios de cualificación	
6.5. Estadísticas.....	24
6.6. Enfoque desde la perspectiva del gestor administrativo.....	27
6.6.1. Apertura del trámite. Introducción	
6.6.2. Cauce del trámite. Requisitos	
6.6.3. Estudio del caso	
6.6.4. Presentación	
7. Objetivo de desarrollo sostenible.....	33
8. Conclusiones.....	35
9. Bibliografía.....	37

2. Resumen

Introducción: La Ley Beckham establece un régimen fiscal especial para trabajadores extranjeros en España, diferenciándose así del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al gravar solo los ingresos locales durante un periodo limitado.

Objetivo: Explorar los aspectos más relevantes del régimen de tributación del IRPF para las personas no residentes en España.

Metodología: Búsqueda bibliográfica y revisión exhaustiva de documentos procedentes de fuentes de información entre los meses de diciembre y marzo del 2024.

Desarrollo: La creación de la Ley Beckham, sus modificaciones y cómo se desarrolla actualmente. Comparativa con países vecinos y casos sonados en nuestro país. Las dificultades que se nos pueden plantear a la hora de aplicar o establecer los criterios para poder acogerse al régimen, además de la comparativa con el IRPF. Finalmente, todo el desarrollo se trasladará a un caso práctico.

Conclusiones: Dificultad para justificar la consecución del objetivo para el que esta ley fue creada, ya que parece que beneficia a los que más perciben excluyendo, con las mismas características, a los que ganan menos, pero realizan las mismas funciones.

3. Introducción

La ley Beckham ha surgido como un elemento clave para la búsqueda de talento y desarrollo nacional mejorando el atractivo fiscal y laboral de nuestro país en la búsqueda de personal cualificado que ayude a España a consolidarse como uno de los países desarrollados más atractivos.

Esta ley ha supuesto grandes cambios en cuanto a la configuración del marco tributario español. Implementada en 2005 establece una alternativa o un régimen fiscal personal para los trabajadores extranjeros que decidan venir a trabajar a

España mejorando la competitividad global del territorio atrayendo a inversores o financiación extranjera.

Si bien, no todo son cosas positivas, con las sucesivas reformas que se han ido introduciendo se fueron aplacando diferentes debates, sobre todo por las diferencias en la tributación con respecto al régimen general de tributación del IRPF que provoca malestar entre los trabajadores nacionales que ven que, con los mismos rendimientos, misma categoría e incluso mayores ingresos la tributación al estado se vería ampliamente minorada por los beneficios fiscales de este modelo. Como veremos más adelante, como introducción, cabe comentar que, mientras que el régimen general grava los ingresos globales de los residentes con la Ley Beckham, los no residentes solo tributarán por los ingresos obtenidos en territorio nacional, una de las diferencias principales, pero posiblemente, no la que genere mayor desequilibrio tributario.

Uno de los principales debates, de hecho, son los “privilegios” que obtienen unos respecto a otros, de cara a una menor tributación. Por lo que en este trabajo explicaremos en profundidad en qué consiste este régimen, como surgió y las diferentes modificaciones que se han ido introduciendo. Comentaremos la diferencia con el régimen general y como esto afecta a las empresas y la economía en general, regímenes parecidos en países vecinos y lo veremos finalmente desde la perspectiva del Gestor Administrativo, así como el impacto en el mercado laboral y la dificultad para establecer ciertos criterios de obligado cumplimiento para poder acogerse a esta ley.

4. Objetivos

General: Explorar los aspectos más relevantes del régimen de tributación del IRPF para las personas no residentes en España.

Específico: Identificar la desigualdad de tributación entre un régimen y otro, además de los privilegios de la ley Beckham.

5. Metodología

Con objeto de explorar los aspectos más relevantes del régimen de tributación del IRPF para las personas no residentes en España se realizó una búsqueda bibliográfica exhaustiva de documentos en diferentes fuentes de información. La búsqueda se realizó entre los meses de diciembre y marzo de 2024. Se utilizaron tanto fuentes primarias (páginas webs de organismos oficiales) como fuentes secundarias (artículos de prensa y otros recursos)

Se utilizó lenguaje libre en toda la búsqueda bibliográfica. Se utilizó en algún caso el buscador Google académico.

Como criterios de inclusión en la selección de documentos, cabe destacar que, al ser una ley desarrollada en 2005 se utilizaron documentos publicados en los últimos 19 años. Otro criterio de inclusión sería el idioma, solamente fueron revisados documentos en castellano.

Los criterios de exclusión serían documentos cuyo contenido no verse principalmente sobre el tema tratado y aquellos extraídos de páginas web de organismos no oficiales o sin reconocida solvencia.

Tras la búsqueda y obtención de documentos se procedió a su revisión mediante un procedimiento común basado en tres pasos. En primer lugar, se leyeron los títulos de los materiales encontrados. En segundo lugar, si el título resultaba coherente con el objetivo planteado, se procedía a la lectura íntegra del documento. En tercer lugar, se adoptó una decisión de aceptación o rechazo de acuerdo a los criterios de inclusión y exclusión establecidos anteriormente.

6. Desarrollo

6.1. ¿Qué es la Ley Beckham?

La ley Beckham es una ley que proporciona ventajas fiscales a los no residentes que vienen a España por motivos de trabajo y que, de esta manera, trasladen su residencia fiscal a nuestro territorio.

De esta forma, el gobierno pretende atraer talento de otros países incentivándolo a través de una reducción sustancial en el régimen de tributación del IRPF (al cuál deberían acogerse de no existir esta ley), mejorando las condiciones fiscales y entrando en la “guerra” fiscal con los países vecinos para captar personal cualificado de otros estados miembros.

El exjugador del Real Madrid, David Beckham, le cede su nombre a la modificación realizada por la Ley 62/2003, y sucesivas modificaciones que fue sufriendo, que incorpora un nuevo apartado (5) en el artículo 9 de la Ley 40/1998 sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas que establecía un nuevo régimen de tributación para los no residentes que cumpliesen una serie de requisitos estableciendo unos beneficios fiscales a los que poder acogerse. Entre los requisitos estaban que no hubiera sido residente en España durante los 10 años anteriores, que los trabajos se realizasen en España, etc. (BOE, 2003)

Entre las ventajas de atenerse a esta ley, la principal es la relativa al porcentaje de impuestos que pagaría un no residente en comparación con un residente. Mientras que el primero podrá pagar de media, un 24% de impuestos, siendo las cuotas fijas y sin límite en la tributación, el Impuesto de la Renta sobre Personas Físicas en España es progresivo (siendo el tope casi el doble de esa cantidad).

Sin embargo, también tiene sus inconvenientes. Las personas que optasen por este tipo de tributación no estarían dentro de los numerosos convenios que existen entre las administraciones de los estados miembros de la UE sobre la doble imposición, con lo que, las rentas por las que tributasen de forma minorada en España, también lo deberían de hacer, si lo hubiese, en su país de origen.

6.2. ¿Cómo surge? Antecedentes.

El primer movimiento hacia lo que ahora conocemos como Ley Beckham fue la Ley 62/2003 como ya he comentado anteriormente. Fue el primer atisbo de dirección sobre una nueva alternativa de tributación que ha sufrido algunos retoques con el paso del tiempo. De esta forma establece:

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

Para ello, a parte del requisito explicado en el anterior apartado del trabajo, también establecía que debería haber una justificación contractual para poder

acogerse al régimen, que el trabajo se realizase en el territorio, que la empresa fuera española o que, en caso de no serlo tuviera un establecimiento permanente, y que no estén exentos de tributación. Con todo ello, comenzarían a tributar bajo este régimen el primer año natural siguiente al establecimiento de su residencia en España, teniendo que haber pasado más de 180 días para que así se constate.

Además, se establecen unas modificaciones sobre el ya existente Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Ley 41/1998) en los cuales se abordan reformas más vinculadas al tratamiento tributario de los diferentes rendimientos que pudieran obtener las personas acogidas a dicho régimen, como pueden ser temas de intereses, ganancias patrimoniales y aclaraciones sobre apartados o definiciones dentro de la propia ley que pudieran llevar a dobles imposiciones o exenciones.

Uno de los principales se aborda en el Real Decreto 687/2005 de 10 de junio, en el cual se modifica otro Real Decreto sobre la misma materia (1775/2004) y que va completando la idea inicial promovida por la ley anteriormente mencionada. De hecho, podemos afirmar que la Ley Beckham surge a partir de este momento, en 2005, donde la reforma establecía que las personas acogidas a este régimen sólo tributarían por lo ganado en España y no los ingresos globales (como se hacía anteriormente).

Sin embargo, pronto comenzaron a surgir las especulaciones sobre un exceso de utilización del régimen por trabajadores desplazados a territorio español ya que producía unos excesivos beneficios fiscales que, en algunos casos, llegaba a ser abusivo en comparación con el régimen general del IRPF y poco equitativo. De esta manera llegamos a la última gran reforma de la Ley (aunque hay reformas posteriores que veremos), la cual sigue con la idea de la atracción de personal cualificado a nuestro país, pero de forma más moderada.

Por todo ello, en la Ley 2/2010 de 1 de marzo, se modifica la anterior estableciendo lo siguiente:

Las citadas modificaciones declaran exentos los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por

fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y fondos de pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Por otro lado, se establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Esta ley supone una limitación en la aplicación ya que no todos podrían beneficiarse ahora de esta ley, limitándola solamente a trabajadores o personas altamente cualificadas, eliminando de la ecuación a los deportistas profesionales e incluyendo las rentas afectas a los ingresos generados solamente en España, con las excepciones en la limitación de los ingresos por arrendamientos o rentas obtenidas en territorio español sin establecimiento permanente, los dividendos y participaciones de la misma manera (en función del objeto, las contribuciones y el régimen fiscal preferencial). Además, se fijaron unos topes en los ingresos anuales de las personas que pudieran acogerse al régimen en una cantidad de 600.000€. Finalmente, tenemos una reducción de beneficios a causa de una menor recaudación al limitar las oportunidades para acogerse al régimen tanto por cantidad, como por cualificación o profesión del sujeto como por caracteres cualitativos (localización de la residencia de la persona que declara y exenciones). Eso sí, las personas (en este caso los deportistas) que fueron contratados anteriormente a la entrada en vigor de esta reforma, podrían seguir acogiéndose a la tributación que había hasta el momento, es decir, sin el límite de los 600.000€.

Así se quiso dar continuidad a la norma, siguiendo con la premisa clara de la atracción de personal cualificado de otros estados miembros de la UE, pero mejorando un poco los estándares de igualdad y equidad con respecto a los residentes.

En 2015 llega otra reforma, la Orden HAP/2783/2015 de 21 de diciembre y la Ley 26/2014 de 27 de noviembre que vuelven a incorporar algunos aspectos

relevantes del inicio de la norma, siendo el principal la de poder tributar por todos los ingresos obtenidos por el contribuyente, sean en España o fuera de sus fronteras (ingresos globales, tratando el resto de los ingresos como si los obtuviera dentro de las fronteras). También se incorporan dos modelos fiscales, el 149 a través del cual se comunica la opción de optar o no por este régimen de tributación (meramente comunicativo), y el 151 que es el modelo a rellenar para la presentación del impuesto. No obstante, las personas que hubieran llegado a España antes del 2015 y hayan optado por este régimen de tributación, podrán seguir haciéndolo en las condiciones en las que se habían establecido en nuestro territorio, utilizando para este caso el modelo 150 en lugar del 151.

Si bien, hay otras modificaciones con respecto a la anterior ley que cabría mencionar:

- Se elimina el límite de 600.000€ para la tributación por dicho régimen.
- Se establece un nuevo baremo para la tributación, de tal manera que las rentas que superen el umbral de los 600.000€ pasarán a tributar, sólo por el exceso, a un porcentaje del 45%

Finalmente, llegaríamos a la última reforma de la ley, en 2022 en la que se añaden los siguientes artículos al Real Decreto Legislativo 5/2004 para reducir la asimetría híbrida según indicaciones de la UE y también la ley de Startup:

Art.6- no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con establecimientos permanentes, los gastos estimados por operaciones internas con la casa central, los gastos correspondientes a operaciones de establecimientos permanentes que sean asimismo fiscalmente deducibles en la casa central y los gastos por operaciones realizadas con un establecimiento permanente.

Art.7- con lo anteriormente comentado y en cualquier otro caso de asimetría híbrida (art 15 bis de la Ley 27/2014); se considerarán ingresos de doble inclusión cuanto estén sometidos a tributación en ambos países, la referencia a personas o entidades vinculadas comprenderá: a las entidades que ostenten al menos un 25% de la participación del contribuyente, la persona o entidad sobre

la que el contribuyente actúe y una entidad cuya gestión al contribuyente tenga una influencia significativa.

Además, se modifican los supuestos para poder acogerse al régimen especial sobre los que hablábamos al comienzo del trabajo.

- Se pasan de 10 a 5 los años anteriores al cambio de residencia para España sin que este ya hubiera vivido aquí.
- Existencia de contrato de trabajo (sigue igual que al inicio de la norma), por orden expresa del empleador o que no la haya pero que la actividad se vaya a realizar desde aquí con herramientas y materiales del territorio nacional, como administrador de una sociedad (también sigue igual desde el comienzo), emprendedores y profesionales altamente cualificados que se trasladen a nuestro territorio para favorecer el crecimiento de empresas o realice trabajo para estas.

Sin embargo, cabe destacar que, la novedad más importante es que podrán acogerse al régimen especial los cónyuges e hijos de las personas que así lo soliciten. Si bien, existen unos requisitos para poder optar a este beneficio, debiendo de haber establecido su residencia antes de que el otro haya pasado un año en España con su periodo impositivo correspondiente, que trasladen su residencia fiscal a España (lógicamente), los mismos requisitos que para el primer residente en nuestro país (5 años sin haber vivido en España, no rentas en establecimiento permanente, etc.) y que las bases de los contribuyentes no superen al del principal.

De esta forma podemos establecer un conjunto de pautas o puntos que nos hacen ver la situación actual de la Ley Beckham. En primer lugar, cabe destacar que, aunque en su día fue creada para incentivar la llegada de personal cualificado y también de deportistas de élite, estos últimos ya no pueden beneficiarse del régimen. Al igual que al comienzo no existe límite de ingresos para poder acogerse a la tributación especial, si bien hay dos bases impositivas, hasta los 600.000€ un 24% y en adelante un 45%, pasando por un periodo en el que si se limitaron estos ingresos. Sigue habiendo unos requisitos básicos para poder acogerse a este modelo de tributación, que la mayoría son los mismos que

al principio, pero con pequeñas modificaciones. Entre los requisitos destacamos, los 5 años en vez de 10 anteriores al traslado de la residencia fiscal sin haber vivido en España, existencia de contrato de trabajo, aunque no se le exige ninguna cualificación, etc. Se incorpora la posibilidad de favorecerse por este tributo los cónyuges o hijos de las personas que se acojan a este régimen (novedad significativa).

Importante, quedan exentos todos los ingresos, retribuciones y similares que provienen de empresas, trabajos, dividendos de actividades económicas sin establecimiento permanente, alquileres fuera del territorio de España y similares. Se pueden acoger a este régimen durante el primer año natural completo posterior a su traslado de residencia fiscal a España y los 5 siguientes.

6.2.1. Régimen Seguridad Social

Como todo trabajador español o extranjero la persona desplazada a territorio español deberá estar afiliada de alguna manera a la Seguridad Social para poder tener acceso a los servicios públicos que ofrece el estado como la educación, sanidad, etc. Por ello, deberá tributar como uno más en nuestro territorio, y para ello, lo podrá hacer de varias maneras en función de los convenios bilaterales que estén en vigor entre su país de origen y el nuestro.

Por lo tanto, y para simplificar la explicación, lo común será que la persona desplazada a nuestro territorio quede encuadrada en el régimen general de la Seguridad Social, si su puesto a desempeñar es el de un asalariado para cualquier empresa en la que desarrolle su actividad. Si en su país de origen está dado de alta como autónomo pues quedaría encuadrado en el régimen de R.E.T.A., todo ello, teniendo en cuenta que, como ya he comentado existen acuerdos entre países, por lo que el régimen a acogerse será el especial para cada compromiso entre ellos.

Con lo cual, no existe un régimen en el que estar dado de alta obligatoriamente para poder acogerse a este modelo fiscal. Eso sí, para poder disfrutar de él, deberá estar dado de una u otra manera en nuestro organismo de Seguridad Social a fin de contribuir de igual manera que el resto de trabajadores para

también disponer de sus servicios y beneficios salvo que, nos encontremos ante casos de teletrabajo o aquellos en los que, para el comienzo de la actividad, no sea necesaria la filiación a la Seguridad Social porque se te permita mantener la legislación en el país de origen. (En estos casos, el comienzo de la actividad lo marca el documento que acredite la fecha de inicio de la actividad como el contrato, o relación laboral o emprendedora)

Por último, pero no menos importante, para poder darse de alta en nuestro sistema de Seguridad Social deberá tener permiso de residencia en España por motivos laborales o poseer la tarjeta de ciudadano de la UE, sino, no podrá darse de alta en ningún régimen de esta.

6.2.2. Diferencia IRPF

En este apartado desarrollaremos brevemente el impuesto general para los residentes en España y así obtener una visión de las diferencias que podemos encontrar entre uno y otro.

Para comenzar, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tenemos dos bases, dos tipos de ingresos en función de los cuales el trato es diferente. Por un lado, la base imponible general, en la que están encuadrados los rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario; imputaciones de renta como las inmobiliarias, régimen de transparencia fiscal internacional, etc. Por otro lado, tenemos la base imponible del ahorro, que está integrada por rendimientos del capital mobiliario tales como la participación en los fondos propios, cesión a terceros de capitales, operaciones de capitalización, contratos de seguros de vida y rentas de imposición de capitales; con lo que aquí, ya vemos una primera diferencia. Mientras que, para los no residentes se tiene en cuenta el total de los ingresos obtenidos en nuestro territorio (no hay esta diferenciación), para los residentes, si es de obligado cumplimiento estos dos tipos de base, cada uno con su trato fiscal diferente y sus tramos de cotización, que hacen, como veremos más adelante, una gran diferencia entre impuestos.

Siguiendo con este estudio, de manera breve y resumida, llegamos a las dos bases liquidables, la base general y la base del ahorro (importante todo esto para después establecer el baremo o porcentaje de retención en función de los tramos de renta). La base general es el resultado de reducir, del saldo comentado en los anteriores párrafos, la reducción por tributación conjunta (junto con el cónyuge), por aportaciones a sistemas de previsión social (tanto del cónyuge como del principal), mutualidades de deportistas, aportaciones a patrimonios protegidos y pensiones compensatorias por anualidades de alimentos. La segunda es la base liquidable del ahorro, la cual, y de igual manera, se obtiene de restar a las rentas obtenidas en esta base las reducciones correspondientes por tributación conjunta (esta opción te minora las rentas de las dos bases del impuesto) y las pensiones y anualidades por alimentos.

El siguiente paso es calcular el mínimo personal y familiar, en el cual no entraré en detalle ya que es otro apartado del impuesto que minora la renta obtenida en las bases liquidables anteriormente mencionadas, es decir, se fija un importe mínimo por el que no tributas en función de una serie de requisitos y opciones (también en función de la comunidad autónoma).

Llegamos al punto importante del estudio para ver la diferencia de trato entre un impuesto y otro. El siguiente paso es calcular la cuota íntegra, que, a su vez, se divide en dos, la estatal y autonómica, ya que la recaudación del impuesto se lo reparten ambas administraciones (tanto la general como la del ahorro). Por lo tanto, de cada renta obtendremos una doble tributación, lo que ya genera que, en la mayor parte de los casos, sea más atractivo el régimen de impatriados.

Escala Gravamen Estatal (63.1 Ley IRPF)			
Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Escala autonómica			
Base liquidable Hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	5.257,20	12,00
17.707,20	1.875,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.017,86	20.400,00	18,50
53.407,20	7.791,86	16.592,80	21,50
70.000,00	11.359,32	20.000,00	22,50
90.000,00	15.859,32	85.000,00	25,00
175.000,00	37.109,32	En adelante	25,50

Con estos datos, pondremos un breve ejemplo para ver la diferencia, y así poder sacar alguna conclusión. En el caso (lo comentaremos más adelante) de que un contribuyente obtenga unas rentas de 60.000€ (importe en el que los porcentajes de tributación más se asemejan), para las personas que se acojan a la ley Beckham, el importe de su tributación será de 14.400€. Para una persona que se acoja al régimen general (en la Comunidad Autónoma de Asturias, por ejemplo), el importe a pagar será de $(8.950,75 - 527,25 + 9.209,31 - 555) =$

17.077,81€, con lo que le sería ya más rentable optar por la bonificación de los impatriados.

Todo esto, sin contar con la base liquidable del ahorro, la cual también tiene su tabla impositiva especial en el caso que la persona obtenga rentas encuadradas en este apartado, rentas que en el impuesto de los no residentes están incluidas en la base general ya que se tienen en cuenta todos los ingresos obtenidos en territorio español. Esta base, tiene el mismo funcionamiento que la base general con dos tipos de gravámenes, uno estatal y otro autonómico, ya que también se reparten la recaudación de esta parte.

Tipo de gravamen estatal

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Porcentaje %
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000,00	11,5
200.000,00	22.440	En adelante	13,00

Tipo de gravamen autonómico

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Porcentaje %
0	0	6.000	9,5
6.000	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	En adelante	13,00

Pongamos por ejemplo que en este caso la base liquidable del contribuyente asciende a 6.000€, por lo tanto, los importes tanto estatales como autonómicos hacen un total de 570€ que, multiplicado por dos nos da 1.140€; para un no

residente, en el que se incluyen estos rendimientos en la base general, obtendríamos una cantidad de 1.440€.

El resultado de la declaración será el resultante de aplicar a estas cantidades obtenidas en la base liquidable general y del ahorro las deducciones correspondientes o las retenciones ya practicadas en el momento de la obtención de los rendimientos, caso que también incumbe a los no residentes en su impuesto especial, con lo que obtenemos una diferencia de gravámenes entre impuestos de:

IRNR: $14.400 \text{ €} + 1.440 \text{ €} = 15.840 \text{ €}$

IRPF: $17.077,81 \text{ €} + 1.140 \text{ €} = 18.217,81 \text{ €}$

Con todo ello podemos asegurar que la Ley Beckham supone un gran beneficio fiscal para las personas no residentes que quieran acogerse a este régimen, pero ¿cuál es el salario medio de un no residente que viene a trabajar a nuestro país? Tenemos claro que para una renta de 60.000€, en adelante, es mucho más rentable el Impuesto de la Renta para los No Residentes, pero para una renta media normal en España que se sitúa entre los 20.000€ y los 40.000€ es más rentable el impuesto general, con lo que nos planteamos otra pregunta, si la mayor parte de los trabajadores que vienen a nuestro país tienen unas rentas medias similares a las de los contribuyentes nacionales y este impuesto produce beneficios fiscales a partir de los 40.000€ aproximadamente, tenemos un impuesto que beneficia a los grandes salarios o grandes fortunas que vengan a nuestro país pero no al resto, con lo que ¿está bien diseñado el impuesto?

6.3. Primeras sentencias. Casos.

Para este apartado haré referencia a unas noticias que he encontrado ya que no ha trascendido ningún caso relevante que poder estudiar o que hubiera sido muy sonado. Por lo tanto, cabe comentar que en 2016 podemos encontrar una de las pocas sentencias sobre este régimen, para más detalle, en este caso sería por su no utilización para un trabajador que cumplía con los requisitos.

La audiencia provincial de Madrid condenó a una sociedad por una negligencia con uno de sus trabajadores que estableció su residencia fiscal en España tras firmar un contrato de trabajo y asesoramiento fiscal con la sociedad que no le dio la opción para acogerse a este régimen que en su caso era más ventajoso.

Al no aplicarse la Ley Beckham la audiencia le ha dado la razón al trabajador ya que no le han proporcionado a tiempo la opción más ventajosa no pudiendo ya acogerse al régimen. (Valdelomar Martínez-Pardo, 2016)

Por otro lado, tras la última reforma (diciembre de 2022 con la Ley de Startup) existe desconcierto debido a que la ley ha dejado incompleta la propuesta en cuanto al funcionamiento de la nueva normativa, haciendo que numerosos trabajadores que pueden beneficiarse de este régimen, no puedan hacerlo ya que al ampliar el espectro de personas que pueden beneficiarse de ella (así como los hijos de estos o cónyuges) no existe un reglamento para que estos puedan solicitarlo de forma correcta.

Esto está provocando que países vecinos se aprovechen de la coyuntura actual de incertidumbre vivida en España para aprovecharse con sus “Leyes Beckham”. Por ejemplo, Portugal, que en un principio había decidido no renovar su ley, ha decidido prorrogarla un año más, siguiendo en la lucha por atraer al mejor personal cualificado dentro de sus fronteras, o en algunos casos, grandes fortunas que puedan invertir y generar riqueza. De hecho, el gobierno luso ha movido ficha provocando una oleada de consultas para desplazarse a territorio vecino tras la finalización del proceso electoral nacional. Otro de los motivos está la inclusión de las rentas de no residentes a los impuestos sobre el patrimonio (que grava los patrimonios superiores a 3 millones de euros), que son muchas de las personas que en su día se mudaron para España en busca de mayor estabilidad económica y unas condiciones fiscales favorables para sus intereses, por lo que son estas personas las que no dudarán en buscar aún mejores condiciones sin miedo a volver a trasladar su residencia fiscal. Para hacernos una idea, el tipo impositivo medio en Portugal es del 48%, situándose con la bonificación por no residente un fijo del 20% en las que incluyen también, además de las rentas de algunos trabajos, exenciones fiscales en herencia, donaciones e impuesto de patrimonio.

Si bien, este problema solo sucede con la nueva ampliación de la ley, el reglamento para las anteriores categorías profesionales no presenta ningún problema y toda aquella persona que se quiera acoger a él no tendría ningún problema. En los casos en los que por falta de reglamento la comunicación del acogimiento a este régimen tributario se prolongue en los más de 6 meses necesarios, y se le retiene más de lo necesario, podrán solicitar la devolución de la diferencia alegando estos problemas que se están presentando. (Díaz, 2023)

Por último, comentaré un trabajo del profesor Antonio Cubero Truyo, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Sevilla, en el que se habla sobre la inconstitucionalidad de la reforma de la Ley Beckham por la utilización de la ley de presupuestos sin habilitación previa.

Como se puede observar, por la fecha del artículo, habla sobre la reforma que entró en vigor en el año 2010 (la cual comentamos anteriormente) en la que se establecía un límite de 600.000€ de retribución para poder acogerse a este régimen y de esta manera evitar que los que más ganan no tributen más (principio de progresividad).

Cuando hablamos de inconstitucionalidad nos referimos a que fue una de las excusas que, desde los partidos de la izquierda, utilizaron para la modificación del impuesto, basándose en la no progresividad de este como elemento fundamental de la justicia e igualdad tributaria. Si bien, como apunta Antonio Cubero, es un comentario que carece de veracidad, ya que nos encontramos en un momento social (por aquel entonces) en el que los tipos de las escalas del IRPF fueron disminuyendo paulatinamente, así como el de las rentas de ahorro (por debajo del porcentaje de la Renta de los No Residentes), impuestos en los que las cuantías o bases exentas cada vez son mayores, la progresividad del sistema cada vez va confluyendo más acercándose a un tipo único. Para más inri, es lógico pensar que, en sí mismo, un impuesto fijo a las grandes fortunas o contratos que llegan a nuestro país ya es progresivo, a cuanto mayor volumen de ingresos, más recaudas (aun con impuestos fijos) y el atractivo fiscal del país mejora (siendo el objetivo del gobierno para atraer personal cualificado y deportistas de élite). Por lo tanto, este camino no sería el ideal para reclamar una reforma en la norma. (Cubero Truyo, 2009)

El otro enfoque utilizado pues era el tema de la igualdad ante Hacienda. Nos explicamos, por qué yo, siendo español, desempeñando un puesto altamente cualificado en una empresa con una renta elevada, tendría que pagar más impuestos que una persona de Francia, que viene a hacer lo mismo que yo, en las mismas condiciones. Enfoque a priori defendible y hasta cierto punto correcto, pero en mi opinión, no para lo que acontece, ya que esta es una mera medida que el gobierno ha puesto en marcha para atraer a personal cualificado, si las condiciones son las mismas que para los residentes en el país el incentivo es nulo. Si bien, otro problema que se podría generar de esta casuística es una huida de personal cualificado español a países vecinos en busca de esas mejores condiciones.

Además, y como bien vuelve a apuntar el profesor en su informe, el beneficio que propone el impuesto es perecedero, el impuesto en sí lo es, una persona que viene de otro país puede asentarse en España por un breve período de tiempo, ¿por qué deberían tributar como un residente más? ¿Y si se estuviera desenfocando el verdadero punto en el que debiéramos mejorar para atraer a personal cualificado a nuestras fronteras, y que no se vayan cuando el beneficio fiscal desaparezca, mejorando la progresividad en el IRPF? Al final, un no residente no tendría que estar pagando impuestos en España, sino en su país de origen y, ante esta dificultad para determinar su residencia o no, se propone este modelo transitorio para que cada persona pueda elegir el que mejor se adapte a sus características. (Cubero Truyo, 2009)

Pues bien, la inconstitucionalidad no proviene de ninguno de los anteriores puntos que defendías los partidos a favor de la reforma, es decir, la ley anterior es constitucional, la inconstitucionalidad está en la reforma por “La ausencia de autorización a la ley de presupuestos para modificar los regímenes especiales del IRPF” (Cubero Truyo, 2009, p.153)

Tal y como podemos leer en el artículo, la reforma de la Ley fue tramitada a través de los Presupuestos Generales del Estado, aprobados por el Parlamento, los cuales modifican en lo anterior el nombrado impuesto, no teniendo potestad reglamentaria suficiente para hacerlo en este caso. Según el Art 134.7 de la Constitución esta modificación realizada a través de los presupuestos sí podría

modificar la escala y los tipos del impuesto, así como los demás límites cuantitativos cuando una ley tributaria sustantiva lo permita. En nuestro caso se modifican las bases, por lo que se modifica parte sustancial del impuesto que no cabe por esta vía, ni por ninguna otra, salvo previo consentimiento.

De esta manera hemos dado otro punto de vista de qué significa en realidad este impuesto, las personas que pueden acogerse a él, los beneficios que reporta a la sociedad si se aplica de una manera correcta a la hora de mejorar el personal cualificado y un mayor atractivo para nuestro país y también una radiografía del panorama mundial al respecto y nacional de dónde debemos mejorar para convertir España en un objetivo para los mejores profesionales. Por dar un último dato, este mes de enero de 2024 se dar por finalizada la “Ley Beckham” italiana ya que no se renueva la ley para este año (en ella sí podrían acogerse los futbolistas y deportistas profesionales que se desplazasen al territorio) con el consiguiente “terremoto” deportivo e institucional para los clubes que se ahorraban cantidades sustanciales de dinero con el régimen y que ahora verán minorado su atractivo profesional.

6.4. Comparativa con otros países vecinos.

Para seguir dando explicación al por qué se ha desarrollado en España este impuesto, y para poner un poco en contexto la situación en la que nos encontramos a día de hoy con el mismo, comentaré los impuestos análogos en países vecinos para establecer similitudes, diferencias y si podríamos aprender o copiar alguna cosa de ellos.

El primero será el régimen fiscal RNH, que es como se conoce el impuesto al que se podrán acoger los no residentes en Portugal. Como he comentado en el apartado anterior, este régimen finalizó a finales del 2023, si bien, se ha establecido una prórroga hasta finales de este año con unas diferencias sustantivas, ya que se ha puesto fin al beneficio fiscal que este régimen significaba a la persona que a él se acogía y en su lugar se crea un incentivo a la investigación, permitiendo a ciertos profesionales poder seguir beneficiándose de una u otra manera. Coyuntura que podría favorecer a España a la hora de un mejor posicionamiento para atraer talento de fuera de nuestras fronteras.

Por lo tanto, cabe mencionar dos vías abiertas en Portugal que sirven de beneficio fiscal a los no residentes en el país. Por un lado tenemos, el RNH que finalizó en 2023 pero que con el régimen transitorio aprobado pueden seguir acogidos al mismo durante 2024 siempre que acrediten que la mudanza y el contrato laboral que los hacía desplazarse al territorio comenzaron en 2023, arrendamientos o contratos sobre bienes inmuebles también del año anterior y permiso de residencia, el cual se basa en una reducción de la carga fiscal de las personas que se acogen al mismo fijando un tipo fijo para el impuesto sobre cualquier ingreso. La segunda vía sería el incentivo a la investigación y desarrollo que ofrece beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta durante los próximos 10 años (al igual que el RNH).

Tenemos un claro desarrollo de la política portuguesa hacia la atracción a su país de personal cualificado que busque el desarrollo profesional a través de la innovación, centrando sus esfuerzos en esta rama de diferenciación productiva y social que creen generará mayor valor añadido que el sistema RNH que imperaba hasta este año. Si bien, podemos decir que, aunque con objetivos diferentes ambos ofrecían lo mismo.

En cuanto a los requisitos que el gobierno portugués propone como necesarios e indispensables para poder optar a estos beneficios fiscales la primera impresión que se percibe es que están en sintonía con los del impuesto español. Por ejemplo, residencia habitual en Portugal (más de 183 días en el país), no habiendo vivido en el territorio en los últimos 5 años; igual que para el caso español. Los ingresos deberán estar encuadrados en una serie de directrices, al igual que en el caso español que establece unos baremos. Si bien, en el único punto en el que se encuentra alguna diferencia es en la especificación de las actividades, empleos o aptitudes que se deben poseer o desempeñar como requisito a la obtención del beneficio fiscal perseguido: carreras docentes de enseñanza superior, investigación científica, empleos cualificados en el ámbito de la inversión productiva, trabajos de investigación y desarrollo para trabajadores con doctorado... (Pearls of Portugal, 2024)

¿Cuáles son los beneficios a los que se pueden acoger las personas que opten a alguno de estos regímenes?

- Exención de los ingresos del extranjero
- Tipo fijo en la renta del 20% en actividades de valor añadido
- Tipo fijo del 10% en pensiones extranjeras
- 50% de los rendimientos del trabajo exentos (máximo de 11.623€)

Con todo ello, hemos podido comprobar las similitudes entre países en cuanto a estos beneficios fiscales, siendo uno de los principales problemas a abordar la clasificación o el establecimiento de criterios para decidir la cualificación de los trabajos o actividades que se pueden encuadrar en los mismos (lo abordaremos en el siguiente apartado)

Prosiguiendo con el estudio europeo de las ayudas similares a la Ley Beckham nos detendremos (de manera más breve) en Italia. El régimen italiano para estos beneficios fiscales es conocido como el Decreto Crescita. Este decreto fue creado e implantado en Italia en el 2019 con el objetivo claro de hacer el país más atractivo para los futbolistas y sus inversiones, siendo esta la actividad por el que fue creado.

Pues bien, a partir del 1 de enero de 2024 ha sido derogado. Los futbolistas y los clubes que se beneficiaban con la llegada de jugadores extranjeros ya no podrán acogerse a este régimen encareciendo las fichas y aumentando considerablemente los costes para los clubes en su deseo de atraer a jóvenes y talentosos futbolistas de otros países de Europa.

El incentivo fiscal se basaba en la reducción en un 50% la tributación de aquellos que se desplazaban a territorio italiano (y que no hubieran vivido en Italia 2 años antes) mientras se mantuvieran 2 años en el país y que de esta manera abarataba el coste de los clubes al permitir que las fichas fueran más asequibles ya que el salario que se les iba a los futbolistas en impuestos era mucho menor.

Por lo tanto, en el caso italiano tenemos un símil de las políticas llevadas a cabo en España, desterrando del beneficio a los deportistas de élite, pero manteniendo las ayudas a los trabajadores altamente cualificados y especializados. Régimen al que pueden optar solo por 5 años. De nuevo aquí surge el debate sobre lo que se podría determinar por trabajo cualificado.

El beneficio consta de una reducción del 50% de los ingresos por los trabajos realizados hasta un tope de 600.000€

Uno de los requisitos será el de la residencia (al igual que en el resto de los casos), no habiendo vivido el sujeto que quiera acceder al incentivo en los 3 años anteriores al de acogida del régimen. (Cope, 2023)

En Alemania, otro país importante a la hora de tener en cuenta, el único beneficio fiscal que ofrece sería el de tributar exclusivamente por los rendimientos obtenidos en este país, cosa que en principio parecería lógica. No existe un régimen específico.

6.4.1. Dificultad para establecer criterios de cualificación

En este punto, y viendo los diferentes criterios de cada país para establecer los beneficios fiscales y los regímenes especiales de no residentes, me parece interesante plantear la cuestión de los trabajos altamente cualificados, la cualificación de una persona a la hora de poder acogerse a los regímenes especiales, así como los trabajos en los que se desempeñe alguna de estas cualidades.

Como establecer un criterio objetivo que nos permita medir la cualificación de un trabajo desarrollado por un no residente, o que esa persona, siendo cualificada (que también será complicado determinar su cualificación) esté desarrollando un trabajo que no lo sea, como se trataría este asunto.

Es decir, hay un millón de casos, ejemplos, explicaciones, casuísticas que hacen que determinar el grado de cualificación de un trabajo o de la persona que lo desarrolla sea muy difícil. Daré algunos puntos de vista o ejemplos que nos lo hagan ver más fácil.

Uno de los trabajos que han establecido en Portugal como altamente cualificado y que, puede hacer que un no residente se acoja al régimen fiscal correspondiente sería el de un médico, artistas, directores generales y directores de empresas... pero, en el desarrollo de la sociedad actual donde los estudios de grado y postgrado cada vez son más comunes para acceder al mercado

laboral, no hay personas altamente cualificadas trabajando de camareros, en comercios de comida rápida, en almacenes... desperdiciándose un alto nivel de cualificación, sobre todo en personas jóvenes. Con lo que, esas personas, ¿no podrían acogerse al régimen al no estar su trabajo dentro de los cualificados? Y, ¿no hay personas con altos cargos en empresas, o de directores de hoteles, empresas o sociedades cuyo nivel de cualificación sea menor que la de otras personas cuyos trabajos no sean tan bien cualificados?

Por otro lado, y por terminar con este punto de vista, ¿Cómo podemos fijar el nivel de cualificación de cada persona a la hora de poder acogerse a los beneficios fiscales? ¿Con un grado superior bastaría para ser una persona cualificada? ¿Podríamos establecer diferencias por las diferentes carreras que existen? ¿Valdría más, por ejemplo, una carrera de ingeniería aeroespacial que una de enfermería? Para poder ser una persona altamente cualificada, ¿debería esa persona estar en posesión de un postgrado, máster o estudio posterior a la finalización del grado superior? ¿Podríamos incluir en este baremo la experiencia profesional?

Todas estas preguntas y posibilidades nos hacen pensar de las dificultades que pueden existir a la hora de establecer criterios que, a través de esta vía permitan a los no residentes optar a beneficiarse de los regímenes especiales de tributación en los impuestos sobre la renta de las personas físicas.

6.5. Estadísticas

En este aspecto, y dada la dificultad para encontrar un sistema que te permita atraer personal cualificado que mejore el panorama laboral y económico del país, sin que esto suponga un agravio para la igualdad y progresividad del sistema tributario español y que no suscite las críticas, incluso de organismos como la Comisión Europea, no existen muchos datos oficiales por parte de la AEAT que, de manera clara, establezcan cuantas personas se acogen a este régimen, y cuánto ahorro fiscal supone para estas.

Si bien, indagando en diferentes portales, existen unos datos promedio de los últimos años, más concretamente desde 2020 ya que la Agencia Tributaria

incluye en sus estadísticas de recaudación algún apartado en el que podemos sacar datos al respecto.

Como base para esta aproximación a los datos reales sobre este régimen, cabe destacar que, desde ese año del que disponemos datos por parte de la AEAT, de media, se incorporan a este régimen unas 10.000 personas, lo cual supone, en términos de ahorro fiscal (menos recaudación para el estado) más de 100 millones al año de media.

De este dato, podemos sacar ya una primera conclusión, y bajo mi opinión es bastante significativa ya que, abre un nuevo debate. Como he comentado en un apartado anterior de este trabajo, es muy difícil establecer un criterio respecto de lo que puede ser un trabajo altamente cualificado o una actividad emprendedora para poder optar a este beneficio fiscal, pero, qué pasa con las personas, trabajadores, que, viniendo a España a labrarse un buen futuro, o con unas condiciones de trabajo mejores que en sus países de origen, que reporten cualificación a la sociedad y ayuden al emprendimiento, pero cuyos ingresos hagan que a la hora de optar por uno u otro régimen, les sea más beneficioso decantarse por el régimen general del IRPF.

Aquellos trabajadores, cuyo salario anual esté en torno a los 60.000€ (el salario medio en España se sitúa en torno a los 22.000€ brutos anuales) tributan a una media de un 25%, lo cual nos indica, la brecha de desigualdad existente por dicho régimen, que lo que pretende es atraer talento, personal cualificado y mejorar la calidad del empleo en España pero lo que provoca es la atracción de grandes fortunas que se puedan aprovechar de este régimen fiscal, ya que, al estar el salario promedio en España en los 22.000€ la gran mayoría de personal cualificado que venga a trabajar en nuestro país, preferirá optar por el régimen general.

Por dar datos más concretos, en 2020 el coste recaudatorio de este régimen ascendió a un total de 75 millones, en 2021, y no sin dificultad para su cálculo, 83 millones, en 2022 ya casi rozando los 100 millones y para 2023 (aún no hay datos oficiales) según los presupuestos ya pasaría de los 100 millones estando más próxima la cifra a los 110. Otros estudios determinan que la pérdida de recaudación podría llegar a los 134 millones de euros al año.

Como vemos que, en 2023, en un mundo tan globalizado, dónde el teletrabajo es cada vez más común, donde los cambios de residencia entre países y las oportunidades cada vez son mayores y mejores, con la alta cualificación de las sociedades, ¿no es un poco extraño que sólo se beneficiasen en nuestro país de este régimen 11.000 personas?

Para mí, la respuesta es clara, sí. Pudiendo sacar dos conclusiones. La primera es el reducido número de personas que optan por el régimen de No Residentes, me parece muy escaso en comparación con el número de personas que llegan a nuestro país todos los años para trabajar. Y la segunda es, que sólo con 11.000 personas que se han acogido al régimen, hemos dejado de recaudar aproximadamente 110 millones de euros, lo que sale a una media de 10.000€ por cada contribuyente, lo cual nos quiere decir que las rentas obtenidas por estos no han sido tampoco muy elevadas, pudiendo sacar la conclusión de que tampoco es un régimen que atraiga grandes patrimonios aunque si existan diferencias y parezca que vaya enfocado a grandes fortunas ya que, como vemos, no es la realidad que impera en nuestro país donde las personas que se acogen a este impuesto no obtienen rentas muy elevadas (lo que ocasionaría que esta falta de recaudación aumentase considerablemente).

Por lo tanto, la ley Beckham, que supone un gran beneficio para las personas que se desplazan a nuestro país para trabajar, y que se plantea como una medida para atraer a personal cualificado y emprendedor a nuestra sociedad, estamos comprobando que, supone grandes diferencias de tributación con respecto a los residentes, que estas grandes diferencias se notan, sobre todo, en las rentas de más de 60.000€ para las cuales el régimen general establece un porcentaje de tributación del 25% situándose el de impatriados en el 24% general hasta los 600.000€ pero que, sin embargo, lo que se deja de tributar por acogerse a este impuesto es de 10.000€ por persona, lo cual nos quiere decir que las personas que optan por la Ley Beckham tampoco corresponden a grandes fortunas (pudiendo desechar en parte esta crítica que, si bien es correctamente fundamentada en la desigualdad de cuotas ya que una persona que cobra 590.000€ paga un porcentaje menor que otra que gana 60.000€ y es residente, no es el caso más habitual), con lo que nos quedaría la difícil tarea de establecer los criterios sobre los trabajos considerados como altamente

cualificados o emprendedores y, siendo estos el principal motivo del régimen para la atracción de gente a nuestro país, saber cuáles de ellos prefieren optar por el régimen general ya que les resulta más beneficioso fracasando de esta manera el incentivo fiscal a que se asienten en nuestro territorio.

Para relativizar estos datos, y por finalizar con este apartado, compararemos lo desarrollado anteriormente con las cifras de los países de la Unión Europea que, como España poseen regímenes especiales para los no residentes, siendo estos un total de 15. De nuestros vecinos, nosotros nos encontramos en la posición décima, muy por detrás de países como Holanda, Reino Unido, Bélgica, Portugal (2024 último año), Francia, Italia, Grecia, donde se pueden llegar a ahorrar cada contribuyente 156.900 euros, como es el caso de Grecia. Con lo que reflexionando sobre todo lo anterior, aun existiendo grandes diferencias y desigualdades en nuestro país, no somos los más atractivos a la hora de atraer trabajadores o empresarios (ya se ve en las cifras que daba anteriormente sobre las personas que optaban por nuestro régimen) y tampoco como los que más desigualdad creamos, pudiendo abrir el debate si es útil seguir creando desigualdad de trato y oportunidades sabiendo que hay países dentro de la UE que apuestan más fuertemente por la atracción de capitales extranjeros, debiendo de optar por otras vías para conseguir talento.

Ya lo vimos en el apartado 6.2.2 y esta es la confirmación de nuestra sospecha. Tenemos un impuesto al que se acoge un bajo porcentaje de las personas que vienen a nuestro país a trabajar ya que probablemente les es más rentable la tributación general, un impuesto que beneficia a grandes rentas y que no atrae talento a nuestras fronteras ya que hay otros países que apuestan con mayor firmeza (aunque también mayor desigualdad de trato) por los beneficios fiscales en esta línea, con lo que cabría estudiar la posibilidad de reducir estas desigualdades ya que no resultan beneficiosas o realizar modificaciones para aumentar la competitividad y así conseguir el fin para el que se creó.

6.6. Enfoque desde la perspectiva del gestor administrativo

Comenzaremos a resumir todo lo hablado anteriormente sobre la Ley Beckham en el caso de que un cliente pasara por nuestra consulta para enterarse y ver las

posibilidades que tiene en referencia a este asunto. Para ello comenzaríamos tomando los datos del cliente tales como la fecha, nombre del cliente, localidad, consulta sobre la que nos viene a preguntar, cual es el objetivo de la consulta o que finalidad tiene y así comenzar con el estudio del caso.

Con estos primeros datos, comenzaríamos el estudio del caso. Para ello veremos el caso particular que nos ocupa: viene el sólo, tiene mujer o hijos que vengan con él, cuál es su motivo de visita o residencia en España, cuánto tiempo lleva viviendo aquí, ha estado anteriormente... de esta forma comenzaríamos a redactar el informe que, finalmente se entregará al cliente con las conclusiones a las que llegásemos y nuestra opinión y recomendación.

Pongamos el ejemplo de que viene con su pareja y su hijo (ejemplo más básico) y que ninguno de los dos va a trabajar, siendo su hijo menor de edad. A partir de aquí comenzaríamos con el informe.

6.6.1. Apertura del trámite. Introducción

Primero, como ya he comentado, recabaríamos la información básica para comenzar con nuestro trabajo, nombre, apellidos, y demás datos personales. Con ello conoceríamos la necesidad o necesidades que nos plantee el cliente, cuáles son sus objetivos ya que sólo podría beneficiarse el primer año natural tras el traslado de su residencia a España y los 5 siguientes y le haremos las preguntas pertinentes para poder desarrollar nuestro trabajo de la manera más diligente posible. Estableceremos unas pautas y unas fechas para ir cumpliendo objetivos hasta que lleguemos a una resolución final que sea la mejor para nuestro cliente y todo ello en tiempo y forma para que no le sea perjudicial e incurrir en incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

6.6.2. Cauce del trámite. Requisitos

En segundo lugar, tomaríamos nota de información relevante para el trámite que vamos a iniciar referente a la apertura de solicitud para tributar bajo el modelo especial de Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Para ello es imprescindible conocer los siguientes apartados:

- Motivación de traslado de residencia a España. Este es uno de los requisitos indispensables para poder acogerse a este régimen fiscal, por ello es imprescindible que exista una relación contractual con una empresa que realice trabajos en España o que él los vaya a realizar aquí en España, según las normas y las leyes laborales de nuestro país. De esta manera, necesitaríamos prueba de que este primer punto se cumple, por lo que solicitaríamos nos proporcionase copia simple del contrato laboral donde se especifique su cuenta de cotización en España, trabajo o categoría a desempeñar en la empresa y, de no aparecer en el convenio, salario a percibir a fin de poder asesorarle de una manera más exacta sobre la mejor opción de tributación (sabiendo que hay dos tipos impositivos, para cantidades inferiores a 600.000€ 24% y superiores 45%). De aquí, es relevante saber también el importe bruto anual a cobrar. Como hemos visto existen casos en los que resulta más rentable optar por la tributación general en base a los ingresos. En nuestro caso supongamos que el importe bruto a percibir anual sean unos 95.000€ para que le sea más rentable acogerse al régimen especial para Impatriados.
- Justificación de traslado de la residencia fiscal a España. Para ello nos deberá proporcionar el justificante de alta de empadronamiento en el ayuntamiento que corresponda a su residencia aquí en España. Importante también a la hora de comparar y hacer el cálculo del impuesto general ya que existe un gravamen autonómico diferente para cada comunidad, con lo que la variación podría ser muy significativa. Pongamos en nuestro caso que su Comunidad Autónoma de residencia es el Principado de Asturias.
- Que no hubiera sido residente en los 5 años anteriores. Para ello pediremos que justifique que no hubiera residido en España en las condiciones anteriormente comentadas, bien a través de contratos de trabajo anteriores, impuestos o justificación de residencia en otro país, podríamos investigar por nuestra cuenta a través del número de cotización que aparece en el contrato de trabajo, ya que, una vez

asignado uno se mantendría para toda la vida, con lo que si hubiera trabajado en España y hubiera residido aquí lo podríamos saber a través de este dato o la vida laboral del mismo...

- Los deportistas de élite no pueden acogerse a este régimen con lo que pongamos que su contrato de trabajo sería como un alto cargo (gestión) de una empresa importante a nivel nacional que cobraría al año una cantidad de 95.000€.
- En cuanto a la situación familiar, la mujer no trabajará, al menos por el momento y el hijo al ser menor de edad deberemos tenerlo en cuenta a la hora de los cálculos por el mínimo por descendiente en el IRPF para resolver la opción que le sería más favorable. Con lo que, pueden incluirse con el contribuyente, pero no alterarán el resultado del impuesto.
- Además, los ingresos que percibirá serán íntegramente por su trabajo realizado en la empresa española, que tiene sedes en otras ciudades de Europa pero que tiene su personal y departamento de dirección bien diferenciados entre sucursales, siendo la actividad de la empresa de construcción, simplificando así el caso ya que no obtendrá ingresos que no sean los propios de su actividad de gestión en la empresa (nada de intereses o rentas en otros estados miembros, dividendos, etc.)

6.6.3. Estudio del caso.

Con toda la información ya recopilada, y habiendo estudiado la viabilidad del trámite, procederemos a su estudio para su posterior presentación.

Nos encontramos ante un caso de tributación especial, ya que nuestro cliente tiene la oportunidad de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o por el de los Impatriados. Al solicitarnos asesoramiento y

teniendo toda la información necesaria, buscaremos la opción más rentable de tal forma que calcularemos ambas opciones y se las presentaremos, con su explicación pertinente, para que él tome la decisión final.

IRPF: Primera vía de tributación por la que puede optar nuestro cliente. De decidirse por este régimen el resultado de la declaración sería:

Cuota íntegra general (no tiene cuota del ahorro)

$8.950,75 \text{ €}$ (cuota íntegra hasta una base de 60.000 €) + 26.600 € (resultado de restar a los 95.000 € la bonificación por tributación conjunta de 3.400 €) $\times 0,225 = 14.935,75 \text{ €}$ para la escala estatal.

$15.859,32 \text{ €}$ (cuota íntegra hasta una base de 90.000 €) + 1.600 € $\times 0,25 = 16.259,32 \text{ €}$ para la escala autonómica.

Al total de estas dos cantidades cabe restarle el mínimo personal y familiar para obtener el resultado correspondiente a la cuota íntegra, siendo este mínimo la suma del mínimo por contribuyente y, en este caso, el mínimo por descendiente:

$5550 \text{ €} + 2.400 \text{ €}$ (mínimo por descendiente) = 7.950 €

Para la escala estatal, $7.950 \text{ €} \times 0,095 = 755,25 \text{ €}$

Para la escala autonómica, $7.950 \text{ €} \times 0,1 = 795 \text{ €}$

Total de la cuota íntegra: $14.935,75 \text{ €} + 16.259,32 \text{ €} - 755,25 \text{ €} - 795 \text{ €} = 29.644,82 \text{ €}$

La cuota íntegra, en nuestro caso simplificado, entenderemos que es igual a la cuota líquida ya que no cabe ninguna deducción adicional, pero el resultado de la declaración resultará de restar de este importe las retenciones practicadas durante todo el año que pongamos ascenden a 9.500 € con lo cual, el importe de la declaración a presentar por nuestro cliente ascendería a **20.144,82€**

IRNR: Segunda opción. En este caso, el cálculo sería más sencillo. Basta con aplicar el porcentaje del impuesto al total de las retribuciones percibidas,

minorando, si fuera el caso, las retenciones practicadas. En este caso, pondremos que las retenciones practicadas serían las mismas que en anterior caso, con lo que por esta opción tributaría por:

$95.000 \text{ €} \times 0,24 = 22.800 \text{ €}$ que, minorando por las retenciones practicadas el total sería de: $22.800 \text{ €} - 9.500 \text{ €} = \underline{\underline{13.300 \text{ €}}}$

Por lo tanto, presentaríamos estas dos alternativas a nuestro cliente. La diferencia entre ellas asciende a un total de 6.844,82 €.

En ambas se tiene en cuenta tanto a su mujer como a su hijo para aplicar las reducciones pertinentes, así como la opción por tributación conjunta (se entiende por esta a una única unidad familiar ya que solo él posee rentas, manteniendo así los baremos de tributación tanto estatales como autonómicos), sin tener en cuenta las deducciones por inversión en vivienda habitual, alquiler, etc., hechos que harían converger un poco más las declaraciones, pero en ningún caso acercarse al beneficio obtenido por el régimen de Impatriados.

Con todo ello, comunicaríamos la mejor opción, en nuestra opinión, que irá en sintonía con la del sujeto al que prestamos nuestros servicios, en la búsqueda de un mayor beneficio personal, optando así por la segunda vía, abriendo la última etapa del trámite que será la presentación del impuesto.

6.6.4. Presentación.

Una vez comunicadas las opciones de las que dispone nuestro cliente y habiendo este decidido el régimen por el que va a tributar, siendo este el especial impatriados, el primer paso será rellenar el modelo 149 a través del cual se comunica la adopción o rechazo del mismo. Adjuntando junto a él la documentación necesaria que se recoge en el artículo 119 del Reglamento del IRPF:

2. En la comunicación correspondiente al contribuyente previsto en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto se hará constar, entre otros datos, la identificación del contribuyente, incluyendo su número de identificación fiscal y su nacionalidad, así como, en su caso, la del empleador del trabajador, la de la entidad correspondiente al administrador, la empresa emergente en la que presta servicios el profesional o la

entidad donde se lleven a cabo las actividades de formación, investigación, desarrollo o innovación, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

3. En la comunicación correspondiente a cada uno de los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, que opten por la aplicación del régimen especial, se hará constar, entre otros datos, la identificación del contribuyente solicitante, incluyendo su número de identificación fiscal, y la del contribuyente previsto en el apartado 1 de dicho artículo al que esté asociado, la identificación de la comunicación de la opción al régimen efectuada por este último, la clase de vinculación con el mismo, así como la fecha de entrada en territorio español.

Una vez presentada la documentación y la declaración y en un plazo máximo de 10 días, la Administración encargada de tramitar la solicitud expedirá un certificado con el que se acredita que el contribuyente se ha acogido al régimen en cuestión para que éste lo presente a la entidad encargada de retener o ingresar a cuenta las cantidades pertinentes en conceptos tributarios de manera que justifique su adhesión.

Con esto, nuestro cliente ya quedaría encuadrado en el Impuesto de la Renta de los No Residentes, a todos los efectos y para los próximos 6 años (contando el de su traslado a nuestro país) quedando solamente un último paso, la presentación del modelo 151 o declaración especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

7. Objetivos de desarrollo sostenible

De los 17 objetivos de desarrollo sostenible hay dos que claramente tienen una relación muy estrecha con el tema que hemos tratado.

El primero es la reducción de las desigualdades, y debemos hacerlo ya que esta provoca que la pobreza aumente mientras que otros se enriquecen, retrasa el desarrollo social y económico y genera tensión y malestar social. En los últimos años la desigualdad ha disminuido, aunque se ha estancado tras el Covid-19, pero debemos seguir apostando por aplicar medidas que vayan en este sentido para mejorar y evolucionar como sociedad y que todos tengamos las mismas oportunidades.

En nuestro país estas desigualdades no son tan visibles y pronunciadas como en otros continentes u otras regiones donde existe mucha discriminación por sexo, edad, la brecha salarial es enorme... no siendo este el caso de España, pero donde si tenemos en algunas materias margen de mejora. Por ejemplo, para reducir la desigualdad, en nuestro caso no debería existir trato discriminatorio entre un residente a la hora de tributar por sus ingresos con un no residente, estableciendo unos impuestos progresivos que permitan reducir la diferencia salarial y poder crear una sociedad más equitativa a la hora de tener las mismas oportunidades.

También porque muchas de estas personas que vienen a nuestro país en busca de un futuro mejor, no tienen las condiciones laborales ni económicas suficientes como para poder disfrutar de estos beneficios fiscales. Por lo que si el objetivo de este impuesto es atraer talento de otros países, también debería ser rentable para las personas altamente cualificadas que tengan unas condiciones económicas no tan elevadas como vimos en anteriores puntos del trabajo, teniendo margen de mejora para conseguir que este impuesto sea más equitativo y ofrezca mayores oportunidades para todo el mundo.

La Ley Beckham también puede aportar su grano de arena al objetivo número 8 ya que este promueve un desarrollo económico basado en la sostenibilidad, un empleo de calidad (que también favorece la reducción de las desigualdades) y un trabajo decente. En este sentido, y tal y como figura en los objetivos de desarrollo sostenible, en estos últimos años tras la pandemia, el crecimiento del PIB de los países se ha estancado y esto, junto con la inestabilidad política y las guerras desatadas estos últimos tiempos no favorece a la consecución del objetivo aquí planteado. Es necesario desarrollar políticas para mejorar el empleo entre la gente joven que acceden por primera vez al mercado laboral erradicando los contratos abusivos o el empleo informal. De esta manera, al facilitar la atracción de talento internacional, sería necesario implementar una serie de medidas para que este impuesto no beneficie a elevados salarios de tal manera que se combine con un mayor incentivo de las empresas a la contratación de gente joven y cualificada para la consecución de este objetivo. Siempre y cuando no generen diferencias fiscales que desencadenen en problemas de reducción de desigualdades (objetivo número 10).

En conclusión, los Objetivos de Desarrollo Sostenible tienen como objetivo abordar desafíos vitales a nivel mundial como la pobreza, el hambre, el cambio climático. Entre todos ellos hay dos claros objetivos que guardan una estrecha relación con la Ley Beckham, uno en el que debemos mejorar para reducir la desigualdad tributaria y de oportunidades (con lo que ahora mismo nuestra Ley vigente no lo hace) y el otro impulsando el trabajo cualificado y mejorando la calidad de este al impulsar la atracción de talento de otros países. Pero existen otros a los que podemos contribuir todos independientemente de la actividad que desarrollemos, que son todos los relacionados al cuidado del planeta. Para ello es necesario, desde el punto de vista del gestor administrativo, llevar a cabo cuantas acciones sean necesarias para contribuir con estos objetivos, disminuyendo, en la medida de lo posible, el papel en los trámites o trabajos realizados, informatizando toda la información y realizando las comunicaciones por medios electrónicos incluyendo también los materiales de oficina e impresión reciclables y sostenibles con el medio ambiente y evitando los plásticos.

8. Conclusiones

- Un único tipo impositivo para las rentas menores de 600.000€ del 24% (menor que para un salario en escala estatal de 300.000€)
- Posibilidad de acogerse al régimen durante el primer año del traslado a nuestro país y los 5 siguientes para el contribuyente y, a partir de ahora, también para sus familiares.
- Sólo 11.000 personas se acogen a este régimen al año. Escaso atractivo fiscal o pobre desarrollo de la ley que hace que no sea rentable acogerse al mismo.
- La ley Beckham supone un gran beneficio fiscal para aquellas personas que trasladen su residencia por motivos laborales a nuestro país, pero a partir de unos 50.000€/60.000€ brutos anuales.
- Dificultades a la hora de establecer los criterios de valoración del trabajador o trabajo cualificado.
- Siendo un régimen que busca la atracción de talento internacional estamos a la cola en Europa de este objetivo con países que apuestan con mayor fuerza en este aspecto.

- Pérdida de ingresos por tributación por persona muy elevados, lo cual nos dice que las personas que se acogen al régimen en nuestro país son pocas, pero con salarios elevados, aumentando la desigualdad.
- Deberíamos buscar la manera de que el impuesto también sea atractivo a los trabajadores que se desplacen a nuestro país independientemente del salario que perciban con beneficios que afecten a cualquier escala de salarios y mayor progresividad para acercarlo lo máximo posible al régimen general y reducir la desigualdad.
- Ayuda al desarrollo sostenible a través del objetivo número 8 de trabajo decente y crecimiento económico.

9. Bibliografía

- Agencia Tributaria: Régimen especial impatriados art. 93 Ley IRPF. (2024, 4 marzo). <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/regimenes-opcionales/regimen-especial-impatriados.html>
- Agencia Tributaria: Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2022. (2023, 26 octubre). <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/22Presentacion/100.html>
- Anónimo. (2022, 8 de abril). Ley Beckham en España: un aliciente para vivir en el país. TaxScouts. https://taxscouts.es/blog/ley-beckham/?utm_source=googlePM&utm_medium=cpc&utm_campaign=performancema&utm_source=1&gclid=Cj0KCQiA7aSsBhCiARIsALFvovw8H1TpRSKQwghhLGJH174NnUDyt6T0UeSjz6iX11JWYfhKPv1J4saAieFEALw_wcB
- Anónimo. (2023, 29 diciembre). La modificación fiscal que cambiará el fútbol italiano y beneficiará a LaLiga. El Independiente. <https://www.elindependiente.com/deportes/2023/12/29/el-cambio-fiscal-que-cambiara-el-futbol-italiano-y-beneficiara-a-laliga/>
- BOE. Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2022-3712>
- BOE. Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23936>
- BOE. Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-3366>
- BOE. Orden HAP/2783/2015, de 21 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 desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifican la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290, y otra normativa tributaria). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-14021>
- BOE. Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-9875>

- BOE. Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23936>
- BOE. Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-4347>
- BOE. Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-14467>
- BOE. 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. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>
- BOE. 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. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>
- Cope. (2023, 17 octubre). Se pone fin al 'Decreto Crescita' que beneficiaba a los jugadores extranjeros en la Serie A. COPE. https://www.cope.es/deportes/futbol/futbol-internacional/noticias/pone-fin-decreto-crescita-que-beneficiaba-los-jugadores-extranjeros-serie-20231017_2952442
- Cubero Truyo, A. (2009) Inconstitucionalidad de la reforma de la «Ley Beckham» por la utilización de la ley de presupuestos sin habilitación previa. Anuario andaluz de derecho deportivo. 9. 149-158.
- De Robles, J. (2023, 4 diciembre). Ley Beckham: atraer talento de manera justa - KPMG Tendencias. KPMG Tendencias. <https://www.tendencias.kpmg.es/2023/10/ley-beckham-atraer-talento-impulsar-justicia-fiscal/>
- Díaz, E. (2023, 7 noviembre). Hacienda impide acogerse a la «Ley Beckham» a los extranjeros llegados este año. Eleconomista. <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12526317/11/23/hacienda-impide-acogerse-a-la-ley-beckham-a-los-extranjeros-llegados-este-ano.html>
- Díaz, E. (2023, noviembre 23). Fuga de ricos a Portugal tras el aval del Constitucional al impuesto a grandes fortunas. Eleconomista. <https://www.eleconomista.es/legal/noticias/12552174/11/23/fuga-de-ricos-a-portugal-tras-el-aval-del-constitucional-al-impuesto-a-grandes-fortunas.html>
- Ferreira, P. (2023, 7 febrero). Régimen fiscal de impatriados: la ley Beckham. Noticias E Informaciones de Dubai, Abu Dhabi y Emiratos Árabes. <https://www.elcorreo.ae/opinion/pablo-ferreira/regimen-fiscal-impatriados-ley-beckham/20230207133256153196.html>
- Fiscalidad en Alemania - Santandertrade.com. <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/alemania/fiscalidad>
- Fiscalidad en el Reino Unido - Santandertrade.com. <https://santandertrade.com/es/portal/establecerse-extranjero/reino-unido/fiscalidad>
- Global Tax Evasion Report 2024 (2024, 1 enero). Eutax. <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/>
- Pearls of Portugal. (2024, 4 marzo). Programa Fiscal RNH (Residente não habitual). <https://www.pearlsofportugal.com/es/informacion-util/residente-no-habitual-rnh/>

- Sempere, P. (2023, 6 octubre). España tiene 10.000 'Beckhams' que se acogen al chollo fiscal y ahorran 105 millones al año. Cinco Días. <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-10-06/espana-tiene-10000-beckhams-que-se-acogen-al-chollo-fiscal-y-ahorran-105-millones-al-ano.html>
- TEAC. (2021, 26 de Enero) IRNR. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Dies ad quem del cómputo del plazo de 10 años. Ministerio de Hacienda. <https://serviciostelematicosexto.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/04760/2019/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D04760%26ra%3D2019%26fd%3D%26fh%3D%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D1%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D2%26pg%3D>
- Valdelomar Martínez-Pardo, T. (2016, 1 diciembre). Empresa condenada por no informar correctamente sobre régimen fiscal. EJA. <https://www.eja.es/2016/12/01/empresa-condenada-por-no-informar-regimen-fiscal/>