

Hacienda contra el Pueblo

España y la Ley Beckham

Un informe de Robert Amsterdam y Christopher Wales



**HACIENDA
CONTRA
EL PUEBLO**

HACIENDA CONTRA EL PUEBLO

informe inicial sobre
España y la Ley Beckham

Robert Amsterdam
Christopher Wales

Mayo de 2025

Dedicamos este informe a todas las víctimas de la
Agencia Estatal de Administración Tributaria,
el organismo tributario español.

En las páginas siguientes, nos centramos en
un grupo concreto de víctimas (nacionales de
otros estados miembro de la UE y otros países)
que creyeron que el gobierno español quería que
pusieran en práctica su experiencia y maestría en
España, y que ahora se están viendo perseguidos de
manera incesante por causa de impuestos que les
aseguraron no serían gravados.

Pero somos conscientes de que estas no son las
únicas víctimas del sistema tributario español. Las
víctimas también incluyen muchos ciudadanos
españoles, que, junto con sus negocios, se ven
atrapados en una red con la falsa presunción
pegajosa de la veracidad de *Hacienda* que les deja a
merced de las autoridades tributarias.

Este informe es para todos los que están
atrapados en esa red. Es largo de leer, pero muy
probablemente no sea nuestra última palabra sobre
una organización que exhibe valores incompatibles
con la sociedad libre y democrática a la que aspiran
los ciudadanos españoles.

La versión original del presente texto ha sido redactada en idioma inglés, no asumiendo esta parte responsabilidad alguna respecto de la exactitud, fidelidad o interpretación de su versión en castellano.

Diseño de portada de Rob Dobi

Abreviaturas

| | |
|---------------|--|
| CARTA: | Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea |
| TJUE: | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| CRS: | Estándares Comunes de Reporte |
| CEDH: | Convenio Europeo de Derechos Humanos |
| TEDH: | Tribunal Europeo de Derechos Humanos |
| UE: | Unión Europea |
| PIB: | Producto Interior Bruto |
| RGPD: | Reglamento General de Protección de Datos de la UE |
| FMI: | Fondo Monetario Internacional |
| KYC: | Conozca a su cliente |
| OCDE: | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos |
| AEAT: | Autoridad tributaria española, <i>Agencia Estatal de Administración Tributaria</i> |
| TUE: | Tratado de la Unión Europea |
| TFUE: | Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea |
| WCO: | Aduanas |

ÍNDICE

| | |
|---|-----|
| Prólogo | ix |
| Resumen de la historia | xv |
| Las víctimas | xxv |
| 1 ¿Qué es la Ley Beckham y cuál ha sido su evolución? | 1 |
| Historia de la Ley y puntos principales..... | 2 |
| ¿Quién cualifica como <i>Impatriado</i> ?..... | 3 |
| ¿Cuáles son los requisitos de cumplimiento?..... | 4 |
| ¿Qué ventajas tienen los <i>Impatriados</i> ?..... | 5 |
| 2 ¿Por qué necesitaba España atraer <i>Impatriados</i>? | 7 |
| 3 ¿Se ha vuelto más hostil el entorno tributario en España? | 13 |
| 4 ¿Qué está pasando ahora con los <i>Impatriados</i> de España? | 17 |
| ¿Qué sabemos sobre los <i>Impatriados</i> ?..... | 18 |
| La economía política cambiante de la Ley Beckham..... | 19 |
| Cómo se manifiesta la hostilidad hacia los <i>impatriados</i> en el ámbito de la AEAT... 20 | |
| 5 Fractura del estado de derecho en España | 23 |
| Operacionalización de la Ley Beckham..... | 24 |
| LOS CRITERIOS DE ELEGIBILIDAD..... | 24 |
| LA IMPORTANCIA DEL CERTIFICADO..... | 26 |
| LA IMPORTANCIA DE OTRAS DECLARACIONES..... | 27 |
| LAS CONSECUENCIAS DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA..... | 29 |
| El patrón estándar de las investigaciones..... | 30 |
| El sistema de recompensa de la AEAT..... | 35 |
| Penalización..... | 37 |
| El código ético de la AEAT..... | 38 |
| Opacidad, procedimientos aleatorios y hostilidad..... | 38 |
| El sistema “pago por apelación”..... | 40 |
| El derecho a inspeccionar..... | 40 |

| | |
|---|-----------|
| 6 Problema de España según la legislación de la UE y también del CEDH | 43 |
| El Estado de Derecho | 45 |
| Libre circulación | 46 |
| Protección de datos | 48 |
| Seguridad jurídica | 49 |
| Trato justo e imparcial | 50 |
| No discriminación | 50 |
| Privacidad, reputación y disfrute pacífico de la propiedad | 51 |
| 7 ¿Qué recursos hay disponibles? | 53 |
| Intervención del gobierno español | 54 |
| Acciones ante los tribunales españoles | 56 |
| Acción en los tribunales europeos | 57 |
| Apéndice 1 Resumen de la AEAT sobre la Ley Beckham | 59 |
| Apéndice 2 El programa de incentivos de la AEAT para inspectores tributarios | 63 |
| Apéndice 3 Principio de confianza legítima y la doctrina de la preclusión | 65 |
| Apéndice 4 La Constitución española de 1978: extractos clave | 75 |
| Apéndice 5 Certificado de Ley de <i>Impatriados</i> | 79 |
| Apéndice 6 La evolución de la Ley de <i>Impatriados</i>, 2003-25 | 81 |
| Apéndice 7 El impacto financiero de la denegación del estatus de <i>impatriado</i> | 85 |
| Acerca de los autores | 87 |

PRÓLOGO

El 19 de abril de 2025, la dirección de las autoridades tributarias españolas (AEAT) abofeteó en la cara a todos los contribuyentes de España y firmó un nuevo programa de incentivos para su personal por valor de 125 millones de euros.¹ Para lograr la bonificación completa, los empleados debían recaudar todavía más rentas personales e IVA antes del 31 de diciembre de 2025. ¡Cierren la puerta con llave y bloqueen las ventanas!

Las mismas personas que aprobaron el acuerdo, llevan largo tiempo negándose a aceptar la cultura impulsada por estas bonificaciones. Pero sus protestas de inocencia son una simple simulación. El sistema de bonificaciones supone para los inspectores un incentivo económico para inventarse/crear casos contra los contribuyentes. Igual que muchos contribuyentes en España, ya lo habíamos visto en acción mucho antes del anuncio de este acuerdo.

Este informe es una voz de alarma. Desde el comienzo de nuestro trabajo sobre la ley de *Impatriados* (la “Ley Beckham”, formalmente el Artículo 93 de la Ley 35/2006), a través de la investigación y la realización de entrevistas, han llegado a nuestro conocimiento infracciones sistémicas, graves y recurrentes del estado de derecho por parte de la AEAT que la mayoría juzgaría incompatibles con las normas y los valores de la UE.

Toda persona tiene derecho a un trato conforme con la ley, con garantías procesales y protección de la privacidad. No deben utilizarse las amenazas de criminalización para atacar a los contribuyentes cuya única intención es intentar proteger sus derechos contra alegaciones infundadas. Esta es una práctica que debe interrumpirse de inmediato. Son necesarios cambios considerables en la administración del sistema tributario. El gobierno español no puede permitir que prevalezca una cultura pandillera.

En este informe técnico, examinamos la conducta de la AEAT respecto a un grupo concreto de personas a las que el gobierno español ha inducido deliberadamente a venir a España: un grupo de personas con grandes conocimientos, experiencia y éxito considerable en sus campos respectivos. De manera individual, tienen la capacidad para marcar una diferencia considerable en el rendimiento de las empresas que las contratan. De manera colectiva, podrían marcar una diferencia en el bajo rendimiento durante varias décadas de la economía española, que ha supuesto un gran perjuicio para las finanzas públicas. La conducta de la AEAT respecto a estas personas nos parece extraordinaria y vergonzosa.

El gobierno español anima a los empleadores a contratar a estas personas o enviarlas a España con la promesa de un régimen tributario estable y con tarifa plana durante seis años, lo que supera la asignación típica para expatriados en la mayoría de los países /del mundo. Para ello, la totalidad de su estancia entraría en el llamado régimen especial para trabajadores desplazados, conocido popularmente como la Ley Beckham, que el gobierno introdujo en 2003 y que se ha mantenido básicamente inalterada desde entonces.

La mayoría de los *Impatriados*, como son conocidos, han trabajado duro y también han disfrutado de su estancia en España por la amabilidad de sus habitantes, la buena comida, el cálido sol, el ritmo de vida diferente y las oportunidades para sus hijos. Pero muchos han descubierto de repente que, igual que un escorpión de gran tamaño, su estancia en España tiene un aguijón en la cola, con veneno desarrollado y dispensado por la AEAT.

Algunos ya se habían marchado cuando les picó el aguijón. Algunos lo padecieron después de asentarse para siempre en España... o al menos eso pensaban. En general, han sido perseguidos por la

¹ <https://www.vozpopuli.com/economia/hacienda-bonus-125-millones-plantilla-cambio-recaudar-irpf-iva.html>

AEAT, atrapados en lo que, o es una trampa orquestada por el estado, o es, más probablemente, un plan sin escrúpulos imaginado por la propia AEAT.

La hostilidad de la AEAT hacia los *Impatriados*, tan evidente hoy en día, parece ser una manifestación relativamente reciente. Pocas de las víctimas podrían haber anticipado los extremos hasta los que llegaría la AEAT en este nuevo clima.

La acción organizada, maliciosa y hostil con la que la AEAT ataca actualmente a los *Impatriados* tiene un solo objetivo: el dinero. Ingresos para la AEAT y bonificaciones para los Inspectores. Los detalles sobre las bonificaciones se han ocultado del debate público. La AEAT nunca ha sido clara sobre los métodos objetivos utilizados para el cálculo de las bonificaciones. El mero comportamiento de los inspectores es suficiente para refutar la idea de que no representan una parte significativa de los ingresos individuales. Las bonificaciones parecen haber ascendido a un total de más de 2100 millones de euros durante la última década.

No parece prestarse excesiva consideración al hecho de que las acciones de los inspectores fueran totalmente legales ni de que se tratase de un problema tributario genuino que necesitase gestionarse y solucionarse. Las tácticas de la AEAT implican la interacción de muchos elementos, entre ellos:

- **Auditorías de último momento:** la AEAT asalta inesperadamente a contribuyentes que han puesto fin a su estancia en España, han presentado todas las declaraciones de la renta requeridas y que nunca han sido puestas en entredicho mientras eran residentes, sometiéndoles a investigaciones vengativas. Hacer las inspecciones tan tarde parece ser una estrategia deliberada para maximizar el impacto sobre los contribuyentes *Impatriados*.
- **Una cultura de la negación:** sin tener motivos racionales para sus acciones, los inspectores de la AEAT afirman, sin fundamento, que sus propios Certificados e instrucciones para la declaración carecen de valor que las promesas legales pueden ignorarse y que los derechos de los contribuyentes pueden atropellarse.

- **Expediciones de “pesca”:** la AEAT ha convertido las solicitudes de información en un arma, lanzando con frecuencia una enorme red general en busca de información sobre activos extranjeros e ingresos por inversiones en el extranjero, que están exentos de impuestos según la Ley Beckham y no son declarables en las declaraciones de la renta que la propia AEAT exige presentar a los contribuyentes.
- **Presión sobre los contribuyentes:** la AEAT exige la presencia de los contribuyentes en múltiples reuniones en España, incluso si han sido trasladados otra vez a su país de origen, obligándoles a nombrar representantes para que asistan en su lugar, lo que supone un gasto considerable. Investigan a los hijos de los contribuyentes, entrevistan al personal del centro escolar y examinan las cuentas en redes sociales, ignorando las protecciones legales existentes. Exigen información histórica compleja con 10 días de preaviso y no respetan los plazos legales que les han impuesto.
- **Daño reputacional:** la AEAT intenta criminalizar sin fundamento a los contribuyentes a ojos de sus contactos profesionales, insinuando a todas las instituciones financieras mundiales con las que hacen negocios y a otras autoridades fiscales que han estado evadiendo impuestos y que también pueden estar implicados en el blanqueo de capitales. Tenemos conocimiento de *Impatriados* que tienen pruebas que sugieren que la AEAT mintió al realizar solicitudes de información.
- **Falta de respuesta a las solicitudes de aclaración:** las peticiones educadas y repetidas de aclaración de la base legal para la acción de la AEAT nunca se responden adecuadamente, por lo que muchos contribuyentes que terminan cediendo a su acoso nunca tienen la certeza de que existiese un caso legal contra ellos, ni de qué se trataba en tal caso.
- **Penalizaciones por “obstrucción”:** Si el contribuyente interrumpe el suministro de información al Inspector para preguntar por qué han pedido ciertos elementos, la AEAT

emite avisos de penalización por “obstrucción” que a menudo ascienden a miles de euros.

- **Amenazas de procesos penales:** una amenaza habitual en el arsenal de los inspectores de la AEAT es convertir el proceso normal civil y administrativo de investigación tributaria en un proceso penal menos que el contribuyente acepte llegar a un acuerdo.
- **Presión sobre los asesores:** se amenaza a los abogados con la pérdida de su derecho a ejercer si apoyan a un cliente que se resiste a la presión de la AEAT para llegar a este tipo de acuerdos. Conocemos bufetes que han recibido amenazas de auditorías del IVA, una de las tácticas favoritas de los regímenes autoritarios del mundo. Hemos comprobado que a los abogados les asusta aceptar casos que impliquen medidas defensivas contra la AEAT. Este es un impedimento considerable para la justicia.
- **‘Simulación’:** Cuando las investigaciones de la AEAT no producen ninguna prueba de infracción, los inspectores de la AEAT simplemente declaran que, por deducción, debe tratarse de un engaño. Por lo tanto, acusan a una empresa constituida legalmente, en muchos casos de conformidad con las libertades fundamentales de la UE, que paga impuestos en España y tiene clientes y empleados locales que también pagan impuestos, de ser una simple ficción, una “simulación”. Es un argumento utilizado frecuentemente por la AEAT, otro de los componentes habituales de su arsenal.

Todas estas tácticas son un modo de asustar a los contribuyentes para que lleguen a un acuerdo (“*Acta con Acuerdo*”), uno de los criterios utilizados para determinar la parte correspondiente de un inspector de las bonificaciones.

Minan el principio de legalidad y subvierten el estado de derecho.

Las inspecciones se llevan a cabo sin consideración por los principios de transparencia y equidad. Afectan especialmente a los ciudadanos no españoles que el gobierno parecía ansioso por atraer a España. Dañan la reputación de España en el extranjero. Ahora que la verdad está empezando a salir a la luz, ya están teniendo un efecto negativo sobre la inversión.²

Las revelaciones que están surgiendo de nuestras investigaciones son bastante impactantes incluso para aquellos de nosotros endurecidos por años de experiencia en todo el mundo. Hemos entrevistado y escuchado a multitud de víctimas de la AEAT que se sintieron identificadas al enterarse del trabajo que estamos haciendo. Su historia merece ser contada y empezamos a hacerlo en este informe técnico.

Igual que la gran cantidad de españoles victimizados por la AEAT, los *Impatriados* merecen justicia y la “regularización” de las actividades de los inspectores de la AEAT.

Para ello, se debería atribuir una clara responsabilidad al Ministerio de Hacienda por hacer que esto ocurra el gobierno debería implementar por completo las recomendaciones anticorrupción del GRECO, es la primera vez que lo mencionas en el texto, por lo que si no lo has leído en el foot note no significa nada en su mayoría todavía pendientes desde 2019.

2 Como se menciona en otra parte de este informe, a los inversores ya les pondrá nerviosos España. En términos de cumplimiento con los laudos arbitrales de tratados de inversión, España tenía el peor historial en cuestión de cantidad de laudos en contra no pagados en noviembre de 2024. <https://www.internationallawcompliance.com/wp-content/uploads/2022/08/FULL-Report-2024-DEF-1-Nov-2024.pdf> p3.

En informes recientes, los inversores también habrán advertido las preocupaciones expresadas por el GRECO (Grupo de Estados del Consejo de Europa contra la Corrupción). En diciembre de 2023, el GRECO determinó que España no había implementado por completo ninguna de las recomendaciones que el grupo le hizo en 2019. Puso a España en su procedimiento de evaluación por falta de cumplimiento. El informe de seguimiento se presentará en Estrasburgo en junio de 2025. Las altas funciones ejecutivas del gobierno central y algunos nombramientos en el poder judicial se consideran especialmente preocupantes. <https://www.coe.int/en/web/portal/-/greco-publishes-two-reports-assessing-spain-s-progress-in-implementing-its-anti-corruption-recommendations>.

El FMI, en su reciente Declaración Final del Personal de la Misión del Artículo IV, terminada en abril de 2025, destaca las preocupaciones derivadas de la “*continuación de la poca actividad inversora*” en España. <https://www.imf.org/en/News/Articles/2025/04/10/mcs-041025-spain-staff-concluding-statement-of-the-2025-article-iv-mission>

Sabemos que la elaboración de este informe técnico es solo el primer paso de un largo recorrido. Este no será el último informe sobre la AEAT que publiquemos. Cada día descubrimos más cosas. Cada día, aumenta nuestra motivación para compartir nuestros descubrimientos. La AEAT es una institución estatal que inspira temor y aversión. Parece creer que es intocable y que está por encima de la ley.

Ya veremos si eso es cierto.

Robert Amsterdam

6 de mayo de 2025

RESUMEN DE LA HISTORIA

Esta es una historia sobre las infracciones e injusticias de una poderosa agencia estatal cuyas acciones pueden ser manipuladas por funcionarios sin escrúpulos, y sobre personas asustadas e impotentes para escapar de sus garras tenaces. Es una historia en la que se ha subvertido el estado de derecho, se ha imposibilitado prácticamente el acceso a la justicia para muchos y en la que el desprecio arrogante por los derechos de las personas es moneda corriente. Es una historia sobre la alarmante conducta de las autoridades tributarias españolas (*Agencia Estatal de Administración Tributaria*, llamada AEAT en este informe), una organización con mucho que ocultar al público.

Los españoles temen a la AEAT con razón. Tanto justos como pecadores. Temen la llamada en su puerta, la investigación repentina, la persecución incansable. Acosados como animales hasta verse sobrepasados por el agotamiento y el terror. Temen la politización del proceso de inspección y su posible utilización como castigo para los que no se someten a la voluntad política.

Se pueden contar multitud de historias sobre la AEAT. Una de las peores ya ha sido captada por el talentoso cineasta Alejo Moreno García en *Hechos probados*³, una película de obligada visión para cualquiera que desee entender el verdadero horror que las autoridades tributarias pueden infligir a alguien que no ha hecho nada malo. Toda persona que conozcas en España tiene una historia que contar sobre la AEAT, que no siempre es la suya propia, pero refleja las experiencias de familiares, amigos y colegas. Y sus historias deben ser contadas en nombre de la justicia para poder exigir las correspondientes responsabilidades a las autoridades tributarias.

Muchas voces exigen estas responsabilidades a la AEAT. Pero los sucesivos gobiernos han decidido no escuchar. En 2018, 35 académicos españoles, incluido

un expresidente del Tribunal Constitucional, firmaron la *Declaración de Granada*,⁴ que manifestaba graves preocupaciones por el comportamiento de los funcionarios de la AEAT. Los firmantes concluyeron que “*la Administración Tributaria española no considera a los contribuyentes como ciudadanos, sino como súbditos*”. Expresaron su preocupación por “*un alarmante deterioro del principio de seguridad jurídica*” y expresaron la creencia generalizada entre los contribuyentes de que la AEAT considera a todo el mundo culpable hasta que se demuestre su inocencia.

En este informe nos centramos exclusivamente en un área en la que actualmente los inspectores de la AEAT actúan de un modo desenfrenado, trastornando vidas, destruyendo la salud de sus víctimas y quedándose con su dinero sin consideración alguna por las sutilezas de la ley. Ponemos de relieve el ataque sostenido lanzado por la AEAT contra un grupo concreto de personas: las que pagan impuestos bajo la *Ley de Impatriados*, ciudadanos de otros países de la UE, estadounidenses, británicos y otros. Son personas trasladadas a España por empresas grandes, medianas o pequeñas.

La *Ley de Impatriados*, o Artículo 93 de la Ley 35/2006, conocida coloquialmente como Ley Beckham, está siendo reescrita, no por el parlamento español, las *Cortes Generales*, como podría ser, sino por iniciativa de los Inspectores de la AEAT. La historia que contamos aquí expone lo que parece una trampa bien cebada y cuidadosamente montada para atrapar y cobrar impuestos a extranjeros, *impatriados*, y actualmente operada sin piedad por la AEAT.

La campaña de la AEAT contra los *impatriados* supone un giro radical en una ley diseñada específicamente para animar a los extranjeros a mudarse a España con fines laborales y profesionales, eliminando parte de la complejidad y la molestia de un

3 <https://spanishtaxpickpockets.com/>

4 <https://static.ecestaticos.com/file/3cf/c33/984/3cfc33984f70d13e6eee6552d9b079ad.pdf>

desplazamiento internacional y reduciendo la carga fiscal que de otro modo habrían soportado empleadores y empleados. En su búsqueda desenfrenada de ingresos y recompensas, los inspectores de la AEAT han abusado y siguen abusando del poder estatal, sin respetar las normas más básicas de equidad administrativa y derecho internacional. La conducta de algunos inspectores es tan agresiva que, con independencia de los derechos y errores indicados, la mayoría de las víctimas se aterrorizan y pagan todo lo que se les exige, por temor a que la AEAT no sea un simple carterista, sino un salteador de caminos.

Informes recientes estiman que, para mantener la proporción actual entre trabajadores y pensionistas en los próximos 30 años, España deberá atraer a 24 millones de inmigrantes. Capacitar a la AEAT para acosar y atacar a los mejores y más brillantes representantes de ese grupo supone un fracaso total de la política gubernamental, tan errónea como contraproducente.

La Ley de Impatriados

La *Ley de Impatriados* grava las rentas laborales mundiales y los activos españoles de aquellos a quienes se aplica, pero sus rentas y activos de inversión extranjera no tributan en España, lo que reduce la complejidad para todos los involucrados, AEAT incluida, para lo que suele ser un desplazamiento de corta duración. Nadie necesita reorganizar sus asuntos financieros, sus pensiones ni otros ahorros para adaptarse al entorno español. Eso es lo que permiten las normas para *Impatriados*. La Ley también prevé una reducción de tipos para el impuesto sobre la renta, aunque esto tiene un límite. Para casi todos los empleadores y empleados, la simplificación es una ventaja y la reducción de los costes es importante.

Los recién llegados a España deben solicitar el estatus de *Impatriado* si lo desean. No es algo automático. Presentan un formulario y proporcionan su contrato laboral. La AEAT puede hacerles algunas preguntas. Algunos de los que lo solicitan son rechazados (no queda claro cuántos), pero a los demás se les emite un Certificado de la AEAT (*Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen*

especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español).

Los titulares deben mostrar su Certificado a terceros, incluido su empleador, para confirmar que deben retener impuestos sobre los ingresos del *Impatriado* al tipo fijo más bajo contemplado por la ley. Es decir, se trata de un documento importante. El tipo impositivo fijo solo está disponible para los *Impatriados*.

La emisión del Certificado crea una expectativa legítima y enteramente razonable en la mente del contribuyente y de su empleador de que el contribuyente ha cumplido con los requisitos del régimen de *Impatriados* y tiene derecho a beneficiarse del estatus especial que ofrece. Históricamente, un individuo solo debía cumplir dos condiciones fundamentales para poder optar al estatus de *impatriado*: un período significativo de residencia fuera de España antes de solicitarlo y un contrato laboral que exigiese el traslado. Ambas son condiciones previas. En consecuencia, pueden verificarse con antelación.

Un acto de negación absurdo

Sin embargo, la AEAT niega vehementemente que la emisión del Certificado represente la aceptación del contribuyente bajo el régimen de *impatriados*.

Para darse cuenta de lo absurdo de esta sugerencia, no hay más que examinar la lógica. El resultado de cualquier solicitud es binario: rechazo o aceptación. La AEAT revisa y rechaza algunas solicitudes de estatus de *impatriado*. Todos los demás reciben un Certificado, es decir: aceptación.

A pesar de esto, la AEAT pretende que, a menos que se rechace la solicitud, el contribuyente se queda en el limbo, ni rechazado ni aceptado. Esta no es una postura sostenible.

Los empleadores y los empleados entienden perfectamente que, si la solicitud es rechazada, el empleado no tributará como *Impatriado*. También entienden que, si la elección no se rechaza y, en vez de eso, el empleado recibe un Certificado, la única interpretación posible es que la solicitud del empleado ha sido aceptada.

La postura de la AEAT simplemente haría reír si no se tratase de un asunto muy grave, pero realmente

lo es. Ha costado muchos millones de euros a contribuyentes honestos. Parece ser un acto deliberado de mala fe⁵.

Todo empleador y todo empleado cree que el Certificado es una confirmación de la aceptación por parte de la AEAT de la solicitud del empleado de pagar impuestos como *Impatriado*, y todas las acciones posteriores de la AEAT son coherentes con esa opinión. La AEAT no proporciona ninguna otra confirmación del estatus de un individuo. Si la AEAT tuviera razón en derecho, esto significaría que los *Impatriados* nunca sabrían, durante su vida laboral en España, si habían sido aceptados o no. Tendrían que esperar, en suspenso, posiblemente durante más de once años de completa incertidumbre, sin saber, hasta que se cerrara la ventana de auditoría para su período final bajo la *Ley de Impatriados*, si podrían verse ante un momento que les cambiara la vida en el futuro⁶. En esas condiciones, nadie vendría a trabajar a España. Nadie se quedaría. Sería un “sinsentido” o una trampa deliberada.

La campaña de la AEAT

La extraordinaria ola de ataques que actualmente padecen los *Impatriados* parece estar dirigida contra extranjeros desprevenidos que recibieron su Certificado años atrás y que nunca tuvieron ningún motivo para dudar que el mismo confirmase su estatus. En la gran cantidad de casos que hemos visto, los *Impatriados* han presentado cada año el formulario especial de declaración de impuestos que solo están autorizados a presentar los pertenecientes a este estatus, y no han recibido ninguna respuesta negativa. Por tanto, han cumplido con todas las demás particularidades de la ley sin objeción por parte de la AEAT. En muchos casos, antes de que se produzca el ataque inesperado ya se han marchado hace mucho del país para buscar trabajo en otro lugar.

De repente, y en muchos casos, posiblemente fuera de plazo, la AEAT, ávida de ingresos, ha

identificado a estas personas como objetivos. Sin ninguna acusación que la AEAT esté dispuesta a revelarles, se ven sometidos a una investigación de su vida personal y su patrimonio mundial asombrosamente amplia e intrusiva. Los activos mundiales de los *Impatriados* no están sujetos a impuestos, por lo que la información internacional no es relevante en modo alguno para los sujetos a la *Ley de Impatriados*.

Se acosa a sus contactos personales y profesionales en España llamándoles para ser interrogados en apariencia sobre sus propios asuntos, solo para descubrir que las preguntas en realidad eran sobre otra persona: el *Impatriado*. Se buscan/investigan sus bancos, sus antiguos empleadores y sus socios comerciales para obtener información cuya previsible relevancia la AEAT nunca se ha molestado en demostrar y que a menudo le costaría mucho hacerlo. Se ejerce una presión implacable que perjudica (y probablemente tiene la intención perjudicar) la reputación del *Impatriado*. Se acabó la bienvenida. Ha empezado la victimización.

Las familias de las víctimas se ven afectadas por la investigación, incluyendo los hijos. Hemos visto la documentación. Los inspectores mencionan los nombres de los hijos en su informe final. Han identificado e interrogado al centro escolar de los hijos. “¿Qué tal hablan español?”, “¿Supervisaron sus padres los logros de sus hijos?”, “¿Se integraron adecuadamente los padres y los niños en la vida escolar?” Se trata de intrusiones alarmantes e injustificables en la vida privada de las personas. No tienen nada que ver con ninguna evaluación tributaria. La falta de consideración de la AEAT por los derechos a la privacidad de la familia y por las limitaciones impuestas por el RGPD permite ver a la AEAT como lo que realmente es: una organización cuyos funcionarios se consideran por encima de la ley.

Las peticiones corteses de una explicación sobre las investigaciones se topan con una respuesta vacía y despectiva. Resistirse a proporcionar información si la AEAT no proporciona una explicación adecuada

5 La importancia del Certificado en el argumento de las “expectativas legítimas” se explica en mayor detalle en el Apéndice 3, que también explora la afirmación de la AEAT de que no es más que un documento administrativo sin importancia real.

6 La duración del régimen para una persona física (5 años además del año de su llegada) más los 4 años del período de inspección, que empieza en la fecha de presentación de la declaración (a más tardar el 30 de junio posterior al año fiscal). En el Apéndice 7 mostramos lo importante que puede ser a nivel financiero para un individuo que la AEAT le niegue el estatus de *Impatriado*.

se responde con la amenaza de una multa sustancial. En muchos casos, la amenaza es real y no tarda en llegar una notificación de sanción, que probablemente asciende a muchos miles de euros. Hemos visto de todo.

Los patrones emergentes

Muchos de los casos que hemos visto presentados por la AEAT contra *Impatriados* guardan una similitud sorprendente. Las características principales del patrón son las siguientes:

- **Cronología:** La auditoría se pone en marcha muchos años después de que el *Impatriado* empezase a trabajar en España. Esto permite a la AEAT maximizar los ingresos asociados a un ajuste. Evita que el empleador intervenga con antelación para trasladar al trabajador a otro lugar si hay riesgo de que los costes tributarios del traslado sean considerablemente más elevados. Las únicas excepciones que hemos visto a este respecto son los casos en los que parece haber existido una motivación política para poner en marcha una inspección.
- **Al *Impatriado* le dicen que su empleador es un engaño, un negocio falso creado para engañar a las autoridades tributarias, incluso si tiene empleados locales que pagan impuestos españoles y cotizan a la seguridad social, clientes en España o en otro lugar, y beneficios sobre los que paga el impuesto de sociedades.** La AEAT lo llama “*simulación*”, un concepto relativamente nuevo que sin embargo los tribunales españoles a veces han estado dispuestos a aceptar, depositando quizás una confianza infundada en la veracidad de los inspectores de la AEAT. La AEAT utiliza la “*simulación*” para intentar pasar la carga de la prueba al contribuyente cuando el Inspector no ha logrado presentar un caso basado en hechos de la forma habitual.

- Se advierte o amenaza al *Impatriado* con que es probable que se inicien procedimientos penales en su contra, una amenaza que suele abandonarse si el *Impatriado* acepta “hacer un trato” (“*Acta con Acuerdo*”). Hemos visto esto muy utilizado a falta de evidencias de intención criminal.

Hemos visto que los inspectores pueden hacer caso omiso de las pruebas y la documentación. La documentación válida presentada por el *Impatriado* no se considera más que un signo de un engaño muy profesional. Hemos visto casos en los que no hay pruebas de que una empresa sea otra cosa que un negocio genuino y es el caso del *Inspector* el que resulta muy poco creíble. Parece bastar con que un inspector diga que sospecha de una estafa para que la misma se materialice. Nos viene a la mente la mala conducta entre los cargos públicos. ¿De parte de quién está la intención criminal? Los contribuyentes españoles ya lo saben todo al respecto.

Las similitudes observadas entre los casos de *Impatriados* son tan consistentes que sugieren que se trata de una práctica estándar. Las amenazas tienen la clara intención de asustar.

La subversión de la independencia y de la objetividad

Creemos que la AEAT ha subvertido el principio de legalidad y el estado de derecho, y que uno de los factores causantes ha sido el sistema de bonificaciones para los inspectores tributarios. La AEAT se negó a proporcionar información sobre su plan hasta que un tribunal español exigió su divulgación en 2022⁷. Los detalles completos siguen siendo secreto de estado, pero el resumen que se ha publicado demuestra lo que todos llevaban tiempo sospechando: que la AEAT no incentiva a los inspectores por identificar la cantidad correcta de impuestos a evaluar y la base correcta en la ley, sino por hacer un trato... que no tiene por qué tener una base legal⁸. Esto lo logran

⁷ Ver Apéndice 2

⁸ Siguen negándose a facilitar información detallada, lo que se “justifica” alegando que implicaría un cierto esfuerzo administrativo, frente a las demandas de mayor transparencia: <https://theobjective.com/economia/2025-04-19/hacienda-calculo-bonus-productividad-inspectores/>

mediante el miedo a algo mucho peor. Su amenaza habitual es la persecución penal.

Lo que consigue este tipo de sistema de bonificación es eliminar por completo la objetividad y la independencia del proceso de auditoría, ya que hace que los inspectores tengan un interés en el resultado. La objetividad no sabe de matices de gris. Durante la conversación, queda claro que el gobierno español no entiende este hecho. Pero está muy claro. Tener un interés financiero anula la objetividad. ¿Se fiarían de un juez que obtuviese una bonificación en función de las condenas impartidas por él y sus colegas de profesión?

Las bonificaciones de los inspectores no se retiran ni siquiera cuando se revoca una evaluación en apelación, por lo que inevitablemente sienten una mayor tentación de inventarse un caso contra un contribuyente.

Por si la situación actual no fuera lo bastante preocupante, el 9 de abril de 2025, los directivos de la AEAT se adhirieron a un nuevo plan de bonificaciones⁹ que ofrece 125 millones de euros al personal si se alcanzan los objetivos de recaudación específicos para 2025, lo que da a los inspectores un nuevo incentivo para abrir casos. Si cada miembro del personal tuviera derecho a la misma cantidad, solo en 2025 esto supondría unos 5000 euros para cada empleado de la AEAT. Por supuesto, algunos inspectores recibirán una cantidad todavía mayor.

El sistema de bonificación de la AEAT recompensa a los inspectores que presionan con más eficacia a los contribuyentes para que se sometan: cuanto más rápido se rindan los contribuyentes, mayor será la recompensa para los inspectores. El resultado es inevitable. Normas aprobadas en su propio interés dentro de la AEAT. Su endeble Código Ético¹⁰ queda abandonado ante la codicia descarada. Los contribuyentes son acosados y amenazados para pagar enormes sumas que no deben. Los abogados estiman que más del 80 % de los casos de *Impatriados* se resuelven de esta manera: haciendo un trato (“*Acta con Acuerdo*”) obtenido mediante presión, daños a la reputación y miedo.

El mecanismo opaco de las negociaciones y la naturaleza misma del acuerdo a menudo ponen claramente en entredicho la base jurídica completa de la “obligación tributaria”. Los inspectores parecen poner en juego una combinación de cálculos tributarios oportunistas, sanciones y “descuentos” en las sanciones. Se permitirán deducciones de los ingresos y ganancias si las víctimas aceptan un acuerdo, pero no si se resisten, lo que crea lo que parece ser una gama deliberadamente confusa de posibles responsabilidades. La sanción en sí puede variar dentro de un rango enorme, sin que quede clara una consistencia entre los casos. Las normas legales sobre sanciones, manipuladas por personas sin escrúpulos, contribuyen a esta confusión. Se suele ofrecer a las víctimas cuatro opciones que afectan los impuestos, el interés y una sanción calculada en función de los impuestos que la AEAT alega que se deben.

- Para un trato limpio con una base imponible “negociada”, sin evaluación formal y sin posibilidad de recurso (la llamada “*Acta con acuerdo*”), según el Artículo 188.1.a GTA, el contribuyente puede tener un descuento del 65 %. Esto significa que, en algunos casos, solo se pagará el 35 % de la multa.
- En el caso de un trato con una evaluación formal (la llamada “*Acta de Conformidad*”), el contribuyente beneficiarse de un doble descuento:
 - (i) un 30 % por firmar en señal de conformidad y no apelar la “regularización” (el ajuste fiscal); y
 - (ii) un 40 % por pagar dentro del plazo voluntario (“pronto pago”) y no recurrir la sanción ni la “regularización”.
- El mismo trato con una evaluación, pero con derecho a recurrir las sanciones, tendrá un descuento de solo el 30 %.
- Si la víctima quiere tener derecho a apelar todo el asunto, deberá volver a la “oferta” original de impuestos, intereses y, muy posiblemente, una sanción del 125 %.

9 <https://www.vozpopuli.com/economia/hacienda-bonus-125-millones-plantilla-cambio-recaudar-irpf-iva.html>

10 https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Codigo_etico_AEAT.pdf

Los descuentos pueden estar previstos por ley, pero hemos visto el modo en que los inspectores juegan con los números. Parece haber una gama casi infinita de posibilidades. A veces, la sanción en sí es prohibitiva, y a veces el descuento supera el rango legal normal. En ocasiones se ajusta el impuesto subyacente. En la práctica, la capacidad de los inspectores para “fijar el precio” del trato no parece tener límites, lo que les otorga un poder enorme.

También hemos oído que se sabe de inspectores que simplemente ignoran las reclamaciones de los *Impatriados* para aliviar la doble imposición, cobrando impuestos sin reconocer los derechos de los contribuyentes ni los requisitos de un tratado fiscal firmado y ratificado por el Gobierno de España. Esto contrasta marcadamente con la conducta de la AEAT cuando utiliza los mismos derechos del tratado fiscal para su propio beneficio, a veces de manera cuestionable, con el fin de obtener información sobre el mismo individuo.

La presión, el miedo y el dinero son influencias poderosas. Si el contribuyente no está dispuesto a ceder a la presión y apela, tiene que pagar todo el impuesto por adelantado o encontrar un garante. Una apelación puede llevar varios años. En la práctica, es muy difícil encontrar garantes de suficiente prestigio, y los que hay no son baratos. Esta no es una opción realista para la mayoría de las personas.¹¹ En consecuencia, se deniega efectivamente el acceso a la justicia. Esto pone todavía más presión sobre los contribuyentes para aceptar un acuerdo, incluso cuando saben que no han hecho nada malo.

Durante la correspondencia que la propia Directora General de la AEAT inició con nosotros, le preguntamos por el número de transacciones realizadas en casos de *Impatriados* para poder compararlo con los números en los que se han emitido evaluaciones normales. Ella tendrá esa información, pero no nos la ha enviado. ¡Más secretos! Es fácil imaginar la razón.

¡Bienvenido a España! Adiós al estado de derecho.

Es importante pararse un momento a pensar en lo que sucede cuando se le ofrece un “trato” a un contribuyente. Imaginemos que un *Impatriado* se encuentra de repente con una factura inesperada por impuestos adicionales de 1,1 millones de euros y a la amenaza de una sanción equivalente al 125 % de los impuestos. El Inspector ofrece permitir deducciones adicionales si el contribuyente llega a un acuerdo, reduciendo la factura tributaria en 100 000 euros, y también ofrece reducir la sanción amenazada al 25 % del importe original de la amenaza. Sin el acuerdo, el impuesto y las sanciones ascenderían a 2 475 000 euros. (También habrá que pagar intereses). Con el acuerdo que ofrece el Inspector, el pasivo pasa a ser de 1 312 500 €, lo que supone una rebaja de 1 162 500 €.

¿Por qué la AEAT parece dispuesta a renunciar a una cantidad tan elevada de ingresos? Por supuesto, dirán que hay una reducción legal por la aceptación sin protesta y el pronto pago. Y la hay. Pero la pregunta es más profunda y la respuesta generalmente está oculta. Para el Inspector, los números son solo una parte de un juego al que sabe jugar. Todo forma parte de las negociaciones. Amenaza con no permitir las deducciones, pero luego aparentemente hace concesiones. Amenaza con una multa elevada (¿es posible realmente que llegue al 125 %?) para luego “dar marcha atrás”. Este tipo de acuerdos no son actos de buena voluntad hacia el contribuyente. No se ha demostrado ninguna buena voluntad. No se trata de un reconocimiento por parte de la AEAT de que el contribuyente no fuese tan culpable. Seguirá intentando imponerle la sanción completa a menos que llegue a un “trato”. Su motivación no son las consideraciones del flujo de caja. La AEAT recibirá el dinero incluso si el contribuyente solicita una evaluación formal y apela. El descuento no tiene relación alguna con el esfuerzo administrativo que supone emitir una evaluación formal. [Es el salario de 19 años para el Inspector promedio].

Parece haber varias explicaciones posibles, entre ellas las siguientes:

11 En términos crediticios, una garantía equivale a grandes rasgos a un préstamo. Deben pignorar activos y pagarse elevadas tasas de garantía. Esto puede tener un impacto material en la posición financiera del contribuyente, especialmente cuando los procesos legales en España tardan invariablemente varios años en llegar a una conclusión. Si bien otros gobiernos han reconocido que esto restringe considerablemente el acceso a la justicia a muchos contribuyentes, especialmente aquellos con activos limitados que puedan ser pignorados, y han tomado medidas para mejorar la equidad del sistema, el gobierno español no lo ha hecho.

- Existe el riesgo de que la sanción total sea considerada excesiva, y lo es claramente según cualquier estándar objetivo, aun cuando el Inspector tenga cobertura legal para amenazar con ella, y su uso excesivo probablemente resultará en presión para una reforma. Las reducciones mitigan ese impacto, mientras que la sanción elevada sirve como amenaza viable y útil; y/o
- Para el inspector y su equipo, es más importante lograr que el contribuyente llegue un trato rápidamente (ya que eso aumentará su bonificación y les permitirá pasar a la siguiente víctima) que generar ingresos adicionales para el gobierno. ¿Quién sale beneficiado?

En otros países, un Ministro de Economía sería puesto gravemente en entredicho si el gobierno aparentemente estuviera dispensando a los “evasores fiscales” un trato mucho mejor del exigido por la ley.

Existe una tercera explicación posible, que podría combinarse con una o ambas de las anteriores. La explicación es que la AEAT sabe que el caso contra los *Impatriados* es en realidad bastante endeble y es posible que no resista un examen repetido en los tribunales, por lo que la organización se ve obligada a utilizar capital político para obtener el resultado que desea. Por lo tanto, prefieren hacer un trato que no pueda ser cuestionado y están dispuestos a sacrificar ingresos significativos para lograrlo.

Es posible que haya una cuarta explicación, pero es difícil imaginar cuál podría ser.

En último término, la campaña de la AEAT contra los *Impatriados* es contraproducente para el gobierno español. Se trata de un enfoque motivado por la necesidad y la codicia a corto plazo, y totalmente desalineado con el objetivo político general del gobierno de atraer talento a España para mejorar el rendimiento económico. Si se permiten abusos aleatorios de la ley, se incapacita a las empresas y contribuyentes particulares para planificar o invertir. Así que, simplemente, no vendrán a España en el

futuro. Sabemos de muchos que ya están cancelando sus planes. El traslado y la inversión suponen un riesgo excesivo en un país sin un respeto consistente del estado de derecho.¹²

La solución rápida: la acción gubernamental

Para remediar la situación, el propio gobierno debería tomar cartas en el asunto para poner fin a los abusos de la AEAT.

En lo que respecta a los *Impatriados*, se debería empezar por exigir a la AEAT que:

- abandone su ataque al estatus de *Impatriado* de todas las personas a quienes ha emitido un Certificado en el pasado,
- acepte formalmente que los Certificados existentes justifican legalmente su pertenencia a la *Ley de Impatriados*.

De no hacerlo, a las víctimas no les quedará otra opción que recurrir a los tribunales españoles, europeos e internacionales para obtener ayuda, lo que provocará un daño reputacional adicional, con un gran impacto en la Inversión Extranjera Directa (IED).

El Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda, debe garantizar el respeto del estado de derecho por parte de la AEAT. El Ministerio debería reconocer la importancia de las cuestiones relacionadas con el estado de derecho y establecer una revisión sistemática e independiente de la AEAT, comprometiéndose por completo a implementar sus recomendaciones. Este será un primer paso necesario en el sin duda largo proceso para recuperar la confianza pública en esta importante institución. Otra alternativa sería que dicha revisión se llevara a cabo bajo los auspicios de la Comisión Europea, haciendo referencia a su mandato para la protección del estado de derecho.

La otra solución: los tribunales

Los tribunales españoles están sobrecargados de trabajo y, en consecuencia, la justicia a menudo es lenta y, además, de difícil acceso para las víctimas. Puede que al final los tribunales funcionen, pero la balanza

¹² El Gobierno de la India ha impuesto recientemente exigencias tributarias inusualmente elevadas a las multinacionales que operan en el país, para gran preocupación de los inversores. “La tiranía fiscal pone en riesgo la agenda de crecimiento de Modi” - Financial Times, 23 de abril de 2025

de la justicia se inclina fuertemente del lado de la AEAT, con su ejército de abogados y un acceso a la jurisprudencia muy superior al de los contribuyentes y sus asesores.¹³ Para utilizar el sistema judicial, los contribuyentes deben disponer de gran cantidad de recursos y nervios de acero. Deben estar preparados y ser capaces de resistir durante ocho o nueve años, a veces más de veinte. Los riesgos y el caos financiero que puede desatar la AEAT no solo afectan al contribuyente y a su familia en general, sino también a sus socios comerciales y a muchos otros. En general, son demasiado elevados para la mayoría de las víctimas. A menudo se intimida a los *Impatriados* que se ven atrapados en esto para que paguen. Por eso, se van de España amargados y enfadados. Lo hemos visto suceder. La equidad es un concepto que parece ausente en el sistema judicial español. No está presente en las acciones de la AEAT, como tampoco en su endeble Código Ético.

Cuando los tribunales españoles le fallan a la víctima, los tribunales europeos pueden ofrecerle potencialmente una solución. El estado de derecho es un principio fundamental al que debe adherirse todo Estado miembro de la UE. La UE brinda protección a todos sus ciudadanos contra las acciones de los Estados miembros que infrinjan los derechos que deberían defender, incluyendo el beneficio del estado de derecho, los Derechos Fundamentales de la Carta y los derechos protegidos por las normas de protección de datos de la UE. El Convenio Europeo de Derechos Humanos ofrece una protección adicional.

España no parece tener un buen historial de cumplimiento del derecho europeo o internacional, y se han expresado preocupaciones sobre su compromiso con la lucha contra la corrupción en los altos niveles del gobierno.¹⁴ En algunas áreas clave, se trata de una situación claramente atípica. En el ámbito de la UE, en materia tributaria, en el último

episodio de lo que parece una saga de larga duración, la Comisión Europea decidió, hace tan poco como el 12 de marzo de 2025, tomar medidas contra España por su trato discriminatorio de los contribuyentes no residentes, demostrando su capacidad para intervenir y rectificar infracciones.¹⁵ Ya existe una lista de otras posibles acciones para corregir las infracciones del Gobierno español en el ámbito tributario. Esto debe ser una fuente de constante vergüenza para el presidente español del Grupo del Código de Conducta de la UE (Fiscalidad empresarial).¹⁶

Los tribunales europeos pueden impartir justicia, al menos para las víctimas pacientes, determinadas y con buenos recursos, pero siguen teniendo que pagar el total de los impuestos reclamados, por imaginarios e inflados que sean, o prepararse para ver sus activos globales saqueados por la AEAT. A la UE debería preocuparle bastante el hecho de que los ciudadanos que fueron invitados a cruzar la frontera española pensando que serían bienvenidos han visto vulnerados sus derechos y se han visto presionados a realizar pagos sustanciales a la AEAT por miedo.



En las páginas siguientes exponemos nuestras conclusiones y preocupaciones con más detalle.

Hemos reunido nuestras ideas para elaborar este informe técnico a finales de abril de 2025, pero nuestro trabajo no está ni mucho menos terminado. Continuaremos investigando y documentando nuestros descubrimientos. Está claro que el abuso por parte de la AEAT es algo generalizado y que va mucho más allá de la comunidad de *Impatriados*, y tendremos más que decir al respecto.

Mientras tanto, esperamos escuchar a la Directora General de la AEAT y a la Ministra de Hacienda. Estamos seguros de que ya tendrán algo que decir.

13 Esto es particularmente cierto en el caso de muchos tribunales tributarios de primer nivel, en los que, por lo general, solo la AEAT podrá acceder plenamente a la argumentación y al fallo. Este acceso asimétrico le proporciona una ventaja considerable sobre los contribuyentes y sus asesores.

14 <https://www.coe.int/en/web/portal/-/greco-publishes-two-reports-assessing-spain-s-progress-in-implementing-its-anti-corruption-recommendations>

15 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_667

16 La Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda español fue reelegida para este cargo por un período de dos años, que comenzará el 5 de febrero de 2025.

LAS VÍCTIMAS

Las víctimas son personas reales. Llegaron a España desde otros puntos de la UE, de EE. UU., el Reino Unido y otros lugares del mundo. La mayoría parecen ser profesionales bien establecidos, empresarios de éxito y emprendedores con experiencia. Muchos vinieron acompañados de sus familias, con niños pequeños. El número de víctimas solo lo sabe la AEAT y está escondido tras un velo de secreto de Estado. La AEAT no ha publicado ningún dato, tal vez por temor a que el conocimiento de la magnitud del ataque a los *impatriados* conduzca a una acción más amplia por parte de aquellos que se están recuperando del miedo a base de ira y buscan una reparación. Pero muchos ya han hecho pública su identidad

En apenas unas semanas tras el comienzo de las averiguaciones, los autores fueron contactados por decenas de víctimas, muchas de ellas con historias desgarradoras que contar sobre el trato que recibieron de la AEAT, el impacto que tuvo en ellos y sus familias, el trastorno para sus vidas, el empeoramiento de su salud, que a sus asesores les dio miedo desafiar las acciones de la AEAT por amenazas a sus bufetes, que fueron coaccionados para llegar a un acuerdo sin saber nunca, a través de todo el brutal proceso del “acuerdo”, cuál era la base legal completa para la demanda de impuestos de la AEAT. Está claro, sin embargo, que todos ellos confiaban en que el Gobierno de España actuara de buena fe hacia ellos. Su confianza fue traicionada y muchos ya han sufrido importantes perjuicios financieros en consecuencia.

Las estadísticas secretas

La Directora General de la AEAT inició un diálogo con nosotros sobre la tributación de los *Impatriados* y las bonificaciones pagadas a sus inspectores, y les pedimos algunos datos y cifras sobre los casos de *Impatriados*. Nuestras peticiones eran sencillas:

- a. ¿A qué proporción de los solicitantes del régimen especial se les negó Certificado¹⁷ que

confirmaba su aceptación?

- b. ¿A qué proporción de los solicitantes del régimen especial les hizo preguntas la AEAT sobre su cualificación para dicho estatus antes de emitir un Certificado?
- c. ¿Qué proporción de aquellos a quienes no se preguntó nada vieron posteriormente cuestionada su cualificación para el estatus especial durante una inspección?
- d. ¿Qué proporción de las personas sometidas a inspección ya habían salido de España antes de ser notificados del inicio de una inspección?
- e. ¿Qué proporción de las personas seleccionadas para inspección auditoría no eran nacionales españoles?
- f. ¿Qué proporción de los inspeccionados lo fueron al presentar su primera declaración de la renta con el estatus especial?
- g. De promedio, en relación a los casos en que se ha iniciado una inspección, ¿cuántos años pasaron entre la emisión al contribuyente del Certificado y la notificación del inicio de un proceso de inspección?
- h. ¿Cuántos casos se han resuelto mediante una:
 - Evaluación preliminar con acuerdo (*Acta con Acuerdo*)
 - Evaluación preliminar de conformidad (*Acta de Conformidad*)
 - Evaluación preliminar en caso de desacuerdo (*Acta de Disconformidad*)
- i. ¿Cuántas disputas o desafíos legales han surgido relacionados con la Ley Beckham?
- j. ¿En cuántas inspecciones tributarias realizadas por las autoridades se plantea explícitamente como un resultado potencial la posibilidad de convertir el caso en un proceso penal? Adicionalmente, ¿bajo qué circunstancias se suele hacer esta amenaza?

¹⁷ Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

- k. ¿Cuántas de las inspecciones tributarias mencionadas (véase más arriba la pregunta j) se convierten realmente en procesos penales, ya sea por decisión directa de la administración tributaria o mediante una colaboración con las autoridades judiciales?
- l. ¿Está documentada formalmente en el expediente de inspección la advertencia o amenaza de posible paso a un proceso penal? Si es así, ¿de qué manera se registra y qué nivel de detalle se incluye en la documentación?

Es evidente que en una sociedad democrática nada de esto debería mantenerse en secreto. Pero en el momento de escribir este artículo todavía no se han proporcionado estadísticas. De hecho, no ha habido ninguna respuesta por parte de la Directora General.

La AEAT exige que los contribuyentes respondan preguntas y proporcionen información con gran rapidez, fijando plazos cortos para producir gran cantidad de datos complejos y explicaciones. Pero cuando las preguntas son para la AEAT y no tuyas, todos han de esperar a que le convenga a la Directora General. Es sintomático de una organización que no cree tener que responder ante nadie y se piensa por encima de la ley.

Las estadísticas importan. Las respuestas a nuestras preguntas deben estar fácilmente disponibles en los archivos de la AEAT. Después de haber iniciado el diálogo, la Directora General debe tener muy buenas razones para haberse callado de repente.

Más allá de las estadísticas

Por supuesto, las Víctimas son más que estadísticas. Tienen nombres y rostros. Tienen familias y aspiraciones para el futuro. Vinieron a España a trabajar. Por lo general eran personas de éxito, frecuentemente líderes de la comunidad empresarial. Han llevado a cabo trabajos valiosos y realizado una contribución. Hemos hablado con muchas de estas personas.

Nos han explicado el trato que les ha dispensado la AEAT. Nos han contado lo que les pasó. Nosotros las hemos escuchado. Y hemos leído los documentos que han compartido con nosotros. En ocasiones, los documentos de la AEAT son todavía más impactantes que los relatos orales.

Las alegaciones de fraude

Hemos entrevistado a personas que planearon mudarse a España antes de que el empleador o el empleado supieran de la existencia de la Ley Beckham, por lo que nunca fue uno de los motivos para la mudanza. Sin embargo, hemos visto documentación de la AEAT relacionada con esas mismas personas, en la que se afirma, de manera inequívoca, que “*el contribuyente ha hecho todos los esfuerzos posibles para engañar al tesoro público*” y reclamar beneficios fiscales.

Investigaciones de niños pequeños

Hemos visto a la AEAT vulnerar las reglas de protección de datos y privacidad, arrastrando a los hijos de las víctimas a su investigación para asustar a los contribuyentes y lograr que se sometan. Hemos visto un informe que decía lo siguiente:

Los hijos de los contribuyentes son los siguientes: Mary, George, Alan y Fred Smith. [Se han cambiado los nombres en este documento para protegerlos.] En el Procedimiento n.º XX con fecha XXX de 20XX, se preguntó dónde viven los hijos del contribuyente...

El Gerente de Operaciones de EL CENTRO ESCOLAR [nombre omitido aquí] con código XXXXXXXX y ubicado en la calle XYZ certifica que Mary, George, Alan y Fred Smith han sido alumnos durante los años académicos [20XX] a [20YY].

- *Los alumnos tienen conocimientos de español apropiados para su edad.*
- *Los padres o representantes legales participan en la vida escolar y cumplen sus funciones de supervisión de la escolarización de sus hijos.*
- *Con base en la información disponible, se juzga que los menores y sus representantes legales están integrados en las actividades del colegio.*

Nada de esto tiene ninguna importancia para caso tributario en cuestión. No es justificablemente relevante para las investigaciones que ha estado haciendo la AEAT. La residencia no se pone en duda. La entrevista, las preguntas, el registro de información son puramente para intimidar al contribuyente.

Acusaciones de que los negocios son ficticios: “simulación”

Hemos sabido de muchos casos en los que el contribuyente ha sido acusado de trabajar para una empresa que es una farsa, una “simulación”. Es una frase que la AEAT utiliza con regularidad tanto en casos nacionales como en casos de *Impatriados*. Es un componente habitual de su estrategia. Cuando todo lo demás falla, afirman que una empresa legalmente constituida, que paga impuestos en España, con clientes y empleados locales que también pagan impuestos y seguridad social españoles, no es más que una ficción.

En un informe que hemos visto, sobre una situación similar, la AEAT utiliza uno de sus argumentos favoritos, que la *Empresa X y el contribuyente han simulado una relación mercantil con el fin de hacer parecer que el contribuyente cumple los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF para aplicar el régimen especial de trabajadores desplazados. La simulación es un tipo de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio que sirve de pantalla para tapar el realmente realizado en violación de la ley*. Lo que caracteriza la simulación es la voluntad compartida de los implicados de ocultar una realidad determinada.

La AEAT no aportó ninguna prueba de esta “voluntad compartida”.

En otros casos hemos visto a la AEAT afirmar que las partes *han simulado la relación comercial para que el contribuyente pueda beneficiarse fraudulentamente del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español*.

La AEAT parece creer que hacer una acusación de “simulación” les da una ventaja... y tal vez así sea. La usan como parte de un intento de darle la vuelta a la carga de la prueba. El objetivo es poner al contribuyente en la posición de tener que demostrar que no existe “simulación”. En la documentación hemos visto cómo se hace esto. Hemos escuchado de profesionales lo extendido que se ha vuelto su uso en los últimos años.

Los inspectores reúnen el expediente con vistas a este resultado final. Revisan los diarios de las víctimas y preguntan cuánto tiempo pasaron en la oficina,

qué reuniones tuvieron, a quién conocieron, cómo se relacionaban con el negocio, a qué eventos asistieron. Preguntan a los empleados más jóvenes que digan lo que saben sobre su jefe, si llegó al trabajo en coche o en tren, si trabajó duro. Intentan comparar listas de reuniones exploratorias con clientes posteriores del negocio, para establecer si la reunión fue exitosa o no, y si pueden usar el fracaso aparente como evidencia de que el negocio no era más que una farsa. Piden pruebas mediante correos electrónicos de lo dicho por el contribuyente. Revisan minuciosamente las cuentas de la empresa y los gastos personales. Preguntan por qué se ha pagado a una persona más que a otra. Y luego, sin importar las respuestas, declaran que el negocio es una farsa. El Inspector hace la acusación de “simulación” hasta cuando contradice las pruebas, lo que sucede a menudo. Cuando muestran un expediente, la documentación incluye solo las pruebas que creen que respaldan su argumento, no los hechos completos: extractos de entrevistas, frases cortas invariablemente sacadas de contexto. La AEAT pinta un panorama que nadie reconoce, siguiendo la máxima de que si quieres decir una mentira, di una GRAN MENTIRA.

¿Los tribunales compran la MENTIRA? A los inspectores de la AEAT parece gustarles este pasaje de una sentencia judicial que hemos visto citado más de una vez, pero sin contexto completo:

Dado que la simulación constituye la creación artificial de una apariencia destinada a encubrir la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación entraña una gran dificultad, pues el negocio simulado suele cumplir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia legal y, por tanto, la prueba debe basarse en presunciones que sustenten la convicción de la existencia del negocio simulado. (Énfasis añadido)

Esta es una admisión impactante: que el sistema tributario, y tal vez incluso el sistema judicial, pueden permitir que la AEAT invente cosas, a pesar de la evidencia, a pesar de los hechos. Si a sus inspectores no les gustan los hechos que encuentran, simplemente los reemplazarán con sus propias “presunciones” para

apoyar una falsedad que quieren proclamar como verdad. Volveremos a tratar este asunto en otro informe.

Los interrogatorios de las víctimas por parte de la AEAT a menudo parecen tener una lógica kafkiana, donde los puntos fuertes de la víctima son vistos como indicadores sospechosos, donde la carga de la prueba se coloca asimétricamente sobre los contribuyentes y donde la apariencia de inocencia en sí misma puede levantar señales de alarma rojas en la imaginación de la AEAT.

En la actualidad, la AEAT se beneficia de una “presunción de veracidad” que no parece haber sido puesta a prueba adecuadamente por los tribunales españoles en un contexto con motivaciones tanto institucionales como individuales para fabricar un caso contra los contribuyentes (por ejemplo, los diversos planes de bonificación de los Inspectores). ¡Imaginen que el juez tuviera derecho a una bonificación por encontrar culpables a los contribuyentes! La preocupación por los Inspectores surge particularmente en relación con los casos de la llamada “simulación” El respeto al estado de derecho exige que la veracidad y las motivaciones de todas las partes se pongan a prueba con equiparabilidad/ de manera equiparable.

El derecho penal normalmente brinda protección contra acusaciones falsas. El artículo 456 del Código Penal español puede ser de aplicación en este caso. Es un delito que se castiga con multas o prisión si alguien presenta un caso falso o fabrica pruebas contra otra persona. ¿Están exentos los funcionarios de la AEAT? También podría ser un caso de difamación, incluyendo potencialmente un caso penal por daño malicioso (“*Calumnia o Injuria*”) según los Artículos 205 y 206 del Código Penal español. Si a los tribunales españoles esto no les parece una preocupación, podría potencialmente llevarse como asunto civil ante el TJUE o el TEDH.

La mayoría de los contribuyentes que hemos entrevistado no tienen el tiempo, los recursos ni la experiencia legal necesarios para refutar la acusación de la AEAT de “simulación” La AEAT se aprovecha sin piedad del hecho de que los *Impatriados* son en su mayoría extranjeros, que están en desventaja por su conocimiento mucho más superficial del sistema legal español, que muchos de ellos carecen

de habilidades profesionales en el idioma español y tienen asesores que han sido intimidados.

La invención de la necesidad de una prueba del motivo

Además de su dudoso uso del concepto de “simulación”, hemos visto a la AEAT intentar imponer pruebas para el estatus de *Impatriado* que simplemente no contempla la ley: una prueba del motivo inventada para el traslado de la víctima a España es una de las favoritas. La ley no contiene ninguna prueba del motivo. Lo que se requiere es un contrato de trabajo o un nombramiento como Director y el desplazamiento debe ser consecuencia de ese contrato de trabajo o nombramiento. Nada más. Pero hemos oído de la prueba del motivo inventada una y otra vez.

Hemos escuchado de las víctimas que los inspectores de la AEAT afirmarían que el individuo se mudó a España, no para trabajar, sino porque el clima es más agradable que en su país; no para trabajar, sino para jugar al golf. Vinieron porque les gustaba la comida.

Puede que les haya gustado la comida y el clima, pero la ley no descalifica a un individuo del estatus de *Impatriado* por ese motivo. La prueba en la ley es que el desplazamiento fue consecuencia de un contrato de trabajo o de un nombramiento como Director. La prueba del motivo, inventada por los inspectores de la AEAT, es pura ficción: “simulación” Es lo que les gustaría que dijera la ley, no lo que dice.

La mentira de que no hubo tiempo de verificar la solicitud del contribuyente

A menudo se les dice a las víctimas que el certificado que les entregó la AEAT no es prueba de su aceptación dentro del régimen de *Impatriados* porque no hubo tiempo de verificar la solicitud que presentaron antes de que la AEAT tuviera que emitirse el certificado. Esto parece ser una mentira descarada, dicha, al parecer, en el tribunal y en la correspondencia con el contribuyente. La ley prevé que el Certificado se expida en un plazo de 10 días, pero, en la práctica, la AEAT simplemente ignora este plazo (y parece que no hay sanciones por ello). Hemos revisado los datos disponibles para solicitudes y certificados. Los datos

muestran que un lapso de seis semanas entre la presentación de la elección y la emisión del Certificado no es en absoluto inusual. En un conjunto de casos, no hubo ningún Certificado emitido antes de 37 días después de la presentación de la solicitud. Hemos visto casos en los que la AEAT no rechazó la solicitud, pero el tiempo transcurrido entre su presentación y la emisión del Certificado fue más de 140 días.

Hay abundante evidencia de que, antes de emitir los Certificados, la AEAT realiza consultas destinadas a verificar si el contribuyente cualifica o no. En las muestras que hemos visto, a menudo se plantearon preguntas. En ocasiones incluso se produjo un rechazo inicial seguido de una apelación y la posterior emisión de un Certificado, una vez aportada documentación adicional. A la vista de estas pruebas, está claro que las afirmaciones de la AEAT de que (i) no tuvieron tiempo de comprobar si el contribuyente cumplía los requisitos; (ii) no pudieron comprobarlo; y (iii) el Certificado no acreditaba la aceptación de la condición de *Impatriado*; son alegaciones falsas. Se trata de una infracción grave de la que evidentemente son culpables tanto el Inspector como la AEAT como organización. De nuevo, se plantea la cuestión de la «simulación» por parte de los miembros de la AEAT.

Las “expediciones de pesca”

A la mayoría de las víctimas se les pide una gran cantidad de información. Las preguntas son intrusivas, pero las víctimas suelen proporcionar la información solicitada. Cumplen porque son buenos ciudadanos y creen que no tienen nada que ocultar. Si se leen los documentos de la AEAT, se percibe la decepción del Inspector cuando todo cuadra, las facturas coinciden, hay contratos de trabajo, acuerdos formales entre cliente y proveedor. La AEAT deja claro que tiene potestad para exigir cualquier información y prueba que desee. Pero las pruebas que amenazan o refutan sus argumentos se ignoran o se tergiversan en contra del contribuyente. No hay equilibrio, nada que incluya el sello de la justicia.

En el ámbito internacional, hemos oído que se ha sorprendido a la AEAT mintiendo sobre los contribuyentes al presentar solicitudes de información y que los Inspectores ignoran, despectivamente, las

reclamaciones de convenios fiscales que reducirían o eliminarían una obligación tributaria española. Se plantean serias preguntas que responder, sobre todo en la UE y la OCDE.

La amenaza de procesos penales

También existe la afirmación de la criminalidad. A casi todos los *Impatriados* con los que hemos hablado se les ha dicho que probablemente su caso se someta a enjuiciamiento penal. A menos que negocien. La mayoría de los contribuyentes se asusta ante la sugerencia de que puedan ser acusados de un delito. Esa es la intención de la AEAT. Hemos visto a inspectores utilizarlo en casos en los que no existe la más mínima prueba de intención delictiva. Es una amenaza, una postura negociadora. Una estrategia sin coste (hasta ahora) para los inspectores de la AEAT. Suele dar dinero más rápidamente. Estilo mafioso. Un camino hacia más bonificaciones.

En general, la amenaza de un proceso penal no tiene nada que ver con las acciones o intenciones del contribuyente. Tiene que ver totalmente con la cultura de la AEAT. Desde el punto de vista jurídico, el paso de la vía civil a la penal podría incluso no tener sentido para la AEAT. Parecen planear sobre la base de que la amenaza será suficiente para conseguir lo que quieren. Hemos buscado, casi en vano, casos de *Impatriados* que han llegado a los tribunales penales.

La instrumentalización del daño reputacional por parte de la AEAT

La búsqueda internacional de información, que caracteriza muchas investigaciones de la AEAT sobre *Impatriados*, no es solo una expedición de pesca. Forma parte de una estrategia destinada a socavar la reputación del contribuyente de tal manera que sea más probable que acepte rápidamente hacer un trato que ponga fin a la investigación, sin tener en cuenta la existencia de una base jurídica. Los inspectores de la AEAT de esta manera «preparan» a las víctimas, para «ablandarlas» y hacerlas susceptibles a una oferta.

El historial de la AEAT de utilizar el daño reputacional contra los contribuyentes, sin el debido respeto a la ley, está bien documentado. En una sentencia de la Audiencia Nacional notificada en

fecha tan reciente como el 18 de abril de 2025, se puso de manifiesto que la AEAT había causado indebidamente un daño reputacional a Marillion, una empresa andaluza, al incluir su nombre en una lista de deudores tributarios con respecto a asuntos que no habían finalizado. Parece que esto forma parte de un patrón actual, a pesar de una serie de sentencias similares del Tribunal Supremo.¹⁸

En las siguientes páginas, pasamos de lo general a lo específico. Contamos las historias de tres víctimas de las que tenemos noticias: Anna, Lars y Mike. Estos no son sus nombres reales, y algunos hechos intrascendentes se han modificado para protegerlas. Temen seguir siendo víctimas. Sin embargo, sus historias no son menos convincentes por ello.

La historia de Anna

En pocas palabras: Anna es una víctima. Su experiencia, que resumimos aquí, se ha repetido una y otra vez en los relatos que hemos recibido de otras personas. Instalada en España. Tenía un certificado que confirmaba su estatus según la Ley Beckham. Pero la AEAT pudo oler el dinero. Iniciaron una inspección en el último momento posible. La presionaron constantemente durante más de un año. Exigieron documentación e información a la que no tenían derecho. No obstante, ella la proporcionó. No tenía nada que ocultar. Le dijeron que la empresa española que la tenía contratada era una farsa. Algo habitual para la AEAT. Y no lo era. Ella lo demostró. La AEAT dijo que nunca cumplió los requisitos de la Ley Beckham, a pesar del certificado del que ella disponía. Así pues, su salario tributaba al 45 %, no al 24 %, y cualquier ganancia patrimonial que obtuviera fuera de España tributaba íntegramente. Ignoraron los hechos. Amenazaron con convertirlo en un caso criminal. Cuando ella entró en pánico, le ofrecieron uno de sus tratos. El trato, sin duda, era claramente una extorsión. Anna ingresó en el hospital debido al estrés. Cedió y pagó al extorsionador. Objetivo conseguido por lo que respecta a la AEAT. Siguiente víctima.

Aнна llegó a España en el año 2013. Vino para abrir un negocio en España para el grupo con sede en la UE para el que trabajaba. Ya lo había hecho antes en otros países. Su marido, Bill, era mayor que ella y se había jubilado hacía poco.

Anna es una profesional de los servicios financieros con cierta experiencia en comunicación y gestión del conocimiento. Es ciudadana de la UE, pero ha pasado gran parte de su carrera fuera de su país de origen, centrada últimamente en captar clientes internacionales para el negocio del conocimiento que fundó hace muchos años y en el que, hasta hace poco, ella y su marido aún tenían una participación minoritaria. Se trataba de una empresa registrada en la UE. Anna poseía el 12 %.

En 2013, la Junta se interesó por el emergente mercado español, que parecía ofrecer buenas perspectivas para sus servicios. Los directores consideraron que existía una gran oportunidad de hacer negocios allí contando con las personas adecuadas.

Anna fue identificada como «la persona adecuada» por su experiencia y conocimientos de idiomas, y la Junta decidió trasladarla a ella y a su familia a España. Organizaron la creación de una empresa española -el primer paso normal para un grupo internacional que pretende operar en un nuevo mercado- para prestar servicios de investigación y marketing a la matriz de la UE e introducir a los clientes españoles en su negocio global. Anna trabajaría en ello. Su función en España iba a ser muy similar a la que había desarrollado en otros lugares: una combinación de investigación, diseño de productos y desarrollo de mercados.

La empresa matriz había designado a un agente español con experiencia para crear una filial local y gestionar su traslado. Una vez creada la filial española y establecida la familia en España, Anna siguió los consejos del agente y optó por el estatus de *Impatriado*. La elección se llevó a cabo en los seis meses siguientes a su llegada, como se requería, y Anna

¹⁸ https://www.elconfidencial.com/juridico/2025-04-18/justicia-hacienda-empresas-lista-negra-deudas_4109866/; EL Confidencial La Justicia echa por tierra el criterio de Hacienda para publicar su lista de morosos en-GB.pdf

rápidamente recibió un Certificado de la AEAT que, según ella, confirmaba que su elección había sido aceptada. A partir de entonces, la empresa española retuvo impuestos del salario mensual de Anna al tipo fijo del 24 % exigido por la Ley Beckham. Año tras año, Anna presentaba las declaraciones de la renta que solo los *Impatriados* tienen derecho a presentar. Nunca recibió una pregunta sobre sus devoluciones o su situación. La AEAT no sugirió que tuviera ninguna otra obligación de declarar. Bill no trabajaba por cuenta ajena y, por tanto, no podía acogerse a la Ley Beckham. Tenía unos ingresos de ahorro modestos y presentaba las declaraciones fiscales españolas ordinarias como contribuyente residente.

Todo iba bien. El negocio fue un éxito tanto en España, como en sus mercados globales. La Junta estaba contenta. La gente empezó a darse cuenta. A mediados de 2018, la matriz presentó una oferta que la Junta acabó aceptando. Anna y Bill vendieron sus acciones a cambio de efectivo, capital y pagarés de préstamo emitidos por el adquirente, nada inusual en este tipo de venta de empresas. Bill declaró su ganancia sobre las acciones y pagó el impuesto español sobre la misma. La ganancia de Anna quedó excluida del impuesto según las normas de la Ley Beckham.

El empleo de Anna acabó cuando se vendió la empresa, pero ella y Bill decidieron quedarse en España. Habían echado raíces. A su familia le iba bien. Anna aceptó ser contribuyente regular español, como Bill, a partir de principios de 2019, y pagó el impuesto sobre el patrimonio, así como la totalidad del impuesto sobre la renta española.

Tres años después de la venta original, en 2021, se vendió la propia adquirente. Anna y Bill se vieron obligados a vender sus acciones, por las que recibieron dinero en efectivo. Los dos declararon su ganancia como residentes en España y, entre los dos, pagaron un impuesto español de más de un millón de euros por sus ganancias en junio de 2022. Parece que eso fue el detonante. El olor del dinero. La AEAT tomó nota.

En la primera semana de diciembre de 2022, a pocos días de que prescribiera el plazo para llevar a cabo una auditoría de 2018, que era el último año de Anna como estatus de Ley Beckham, la AEAT le notificó que iniciaba una investigación.

Y se inició inmediatamente. Semana tras semana, sobre Anna caía un torrente de solicitudes de información. Entregó todo: todas sus cuentas bancarias en España y en otros lugares, todos sus bienes. Le exigieron las declaraciones de la renta relacionadas con su anterior empleo no español. Asistió a todas las reuniones con la AEAT. Se le pidió que explicara la finalidad de la empresa, que repasara línea por línea los gastos, sus cuentas personales, sus transferencias; que explicara la venta de la empresa, que facilitara sus agendas en las que se detallaran sus reuniones, los contactos que hacía, el trabajo que aportaba. Esto duró más de un año. Anna y Bill repetidamente pidieron explicaciones sobre la auditoría, así como detalles sobre lo que estaban investigando, pero sin éxito. Finalmente, después de más de un año, la AEAT se limitó a decir que, en su opinión, la empresa española era una farsa, que se habían trasladado a España para evitar pagar impuestos sobre las ganancias de la venta de sus acciones y que Anna nunca cumplió los requisitos para acogerse a la Ley Beckham. El inspector ignoró la evidente importancia de la empresa española, el hecho de que no estaba prevista la venta de la empresa cuando se ofreció a Anna el puesto en España, que los impuestos sobre las ganancias en su país habrían sido sustancialmente inferiores al total de impuestos pagados en España y que eran accionistas minoritarios, incapaces de forzar o impedir una venta.

La AEAT siguió eludiendo la obligación de explicar la base jurídica de sus afirmaciones. Amenazaron con convertirlo en un caso criminal. Anna preguntó a sus asesores profesionales cómo era posible que se convirtiera en un caso penal. Simplemente, le dijeron que estaba en manos de la AEAT si se trataba de una cantidad significativa de impuestos. Anna y Bill escribieron a la AEAT exponiendo todas las razones por las que no podía ser un asunto penal. Pero la AEAT fue implacable. El Inspector se ofreció a hacer un trato con Anna. Parecía que era la única manera de evitar la criminalización.

Le dijo que debía tributar a los tipos regulares españoles por sus rentas y ganancias de 2018, intereses de «demora», más una sanción del 125 % del impuesto. La AEAT le dio las cuatro opciones conocidas.

- La más barata era llegar a un acuerdo rápido (“*Acta con Acuerdo*”): pagar la totalidad de la deuda tributaria, los intereses y el 35 % de la multa.
- Si Anna quería que se emitiera una evaluación formal, especificando la base jurídica, (“*Acta de Conformidad*”), le costaría 100 000 euros más, siempre que renunciara a su derecho a recurrir la sanción.
- Si quería una evaluación formal y el derecho a recurrir la sanción, además le costaría 100 000 euros más.
- Si quería una evaluación formal que pudiera recurrir en su totalidad (“*Acta de Disconformidad*”), le costaría 350 000 euros más que su «mejor oferta».

Anna y Bill se doblegaron y aceptaron hacer el «mejor trato», con los nervios a flor de piel. Anna acabó en el hospital. Habiendo decidido antes establecerse en España como contribuyentes de pleno derecho que contribuyen a la economía española, sus vidas han quedado destrozadas. Han cambiado de opinión y se han ido de España para no volver jamás.

La historia de Lars

En pocas palabras: Lars es otra víctima de la AEAT. Él y sus socios habían creado desde cero en Alemania un negocio de éxito y altamente especializado. Él era consciente de que había potencial en el mercado español y cuando un buen amigo, Karl, con intereses similares, le propuso unir fuerzas para llevarlo a cabo, Lars decidió que era una buena idea. Karl ya había creado una empresa española e invitó a Lars a entrar como Director. El abogado de la empresa le sugirió que a su llegada optara por el estatus de *Impatriado*. Y así lo hizo. Recibió un Certificado que confirmaba su estatus. O eso pensaba él. Trabajó duro, pero el mercado era difícil y los avances fueron más lentos de lo esperado. El COVID dificultó aún más las cosas. Pero Lars estaba comprometido con España. La empresa se diversificó. Dos años después de su llegada a España, la empresa alemana recibió una oferta inesperada. Lars estaba dispuesto a vender sus acciones, y así lo hizo en julio de 2020. Todo iba bien. Hasta que dejó de ir bien. O mejor dicho, hasta que la AEAT dijo que no iba bien. Había presentado todas las declaraciones de la Ley Beckham, había declarado todos sus ingresos y había pagado todos los impuestos. Pero la venta de su empresa alemana desencadenó algo. La AEAT vio una oportunidad. Esto le cambió la vida. Sus asuntos personales se revelaron con un diluvio de preguntas. Les dio todo lo que pidieron. No tenía nada que ocultar. El inspector dijo que la empresa era una farsa, una «simulación». No lo era. Pero, al parecer, eso no era importante. Le dijeron que habría un proceso penal. Él no sabía cómo manejar esa situación. No hay delito del que responder. Le dijeron que debía pagar. Impuestos, multas e intereses. Sin final a la vista. La pesadilla continúa. Traumatizado, Lars ha abandonado el país con su familia para construir un nuevo negocio en otro lugar. Pero parece que no hay opción de escapar de la AEAT, a menos que ceda a su extorsión.

Lars es sueco. Llegó a España a finales de 2017. Antes trabajó en Alemania durante 12 años. Desde 2013, él y sus socios tenían allí su empresa, con más de una docena de empleados locales y una red internacional de servicios de asesoramiento para navieras de 20 países.

España era un mercado en el que quería entrar. Karl, de nacionalidad alemana y amigo de Lars, tuvo una idea parecida. Karl crea una empresa en España con la intención de crear/empezar un nuevo negocio allí. Propuso a Lars comprar acciones de la empresa recién creada y convertirse en director. Lars tomó

una participación del 20 %. Se trasladó a España para afrontar el reto de entrar en el mercado español. Su mujer Birgitta y sus hijos se trasladaron con él.

Un abogado español creó la empresa para Karl. Le recomendó a Lars que eligiera el estatus de la Ley Beckham. Así lo hizo, presentó la documentación necesaria y pronto recibió un certificado de la AEAT, que él creía que confirmaba que su elección había sido aceptada. Cada año desde su fecha de llegada presentó el formulario 151 de la Declaración de la renta, que solo pueden presentar las

personas acogidas a la Ley Beckham. Nadie de la AEAT cuestionó su condición de *Impatriado* y no recibió ninguna contestación sobre sus declaraciones, ni ninguna sugerencia de que debería presentar el formulario 100 que los residentes españoles, salvo los *Impatriados*, están obligados a presentar. Ninguna solicitud de presentación del formulario 720, que exige datos sobre los activos en el extranjero, pero no es un formulario que los *Impatriados* deban presentar.

La nueva empresa tuvo cierto éxito y contrató a empleados locales, pero el mercado español resultó más difícil de conquistar de lo esperado, y la empresa no obtuvo el gran crecimiento que tanto Lars como Karl esperaban. El COVID empeoró las cosas. La empresa se diversificó en respuesta a ello, desarrolló un nuevo servicio que había demostrado ser popular en Alemania. Empezaron a hacer algo de marketing previo. La mujer de Lars, Birgitta, fue contratada como empleada y enseguida consiguió un contrato de consultoría con una importante empresa, lo que reforzó el negocio. Birgitta no cumplía los requisitos para acogerse a la Ley Beckham y no optó a la misma.

Mientras tanto, la consultora alemana seguía funcionando bien y había demanda de los conocimientos específicos de Lars. Así pues, se negoció y se acordó un contrato entre la empresa española y la empresa alemana para prestar sus servicios en condiciones normales de mercado. Eso también reforzó la empresa española.

El constante éxito de la empresa alemana llamó la atención de una gran multinacional suiza. Los suizos hicieron una oferta inesperada que los accionistas no pudieron rechazar. Entonces, la empresa alemana se vendió en julio de 2020. Según la Ley Beckham, Lars no estaba obligado a declarar ni pagar impuestos sobre las ganancias que obtuvo con la venta y el formulario 151 que debía presentar cada año no incluía ninguna pregunta sobre las ventas de activos no españoles.

Lars no sabe qué desencadenó la inspección, iniciada en mayo de 2023, pero supuso un enorme rastreo de información. Facilitó todo lo que se le pidió, incluyendo detalles de su vida personal y asuntos financieros, sus actividades profesionales y las de

su esposa y sus gastos, así como los registros contables de la empresa. La AEAT ha comprobado y ha cotejado las facturas de terceros. Los inspectores han entrevistado a sus empleados y contactos comerciales. Se han puesto en contacto con la empresa suiza y han intentado obtener correos electrónicos sobre la venta de la empresa alemana, tanto desde la propia empresa como a través de las autoridades fiscales. Toda la investigación ha sido una experiencia traumática. La vida privada de la familia ha sido objeto de indagaciones intrusivas que no parecen estar relacionadas con ninguna posible obligación fiscal.

Y la historia no acaba aquí. A Lars le han dicho que la AEAT considera que la empresa española para la que trabajaba es una farsa, que no era necesario constituir una sociedad. El inspector cree que Lars vino a España únicamente para eludir impuestos por la venta de sus acciones en la empresa alemana, algo que ni remotamente se planteó cuando se trasladó a España. Entiende que la AEAT pretende decir que nunca cumplió los requisitos para acogerse al estatus de la Ley Beckham, a pesar de que recibió un Certificado después de que la AEAT viera su contrato cuando optó por el estatus de *Impatriado*, y a pesar de que la AEAT nunca le sugirió que declarara como residente español hasta que se enteraron de que había vendido sus acciones en la empresa alemana.

El inspector le ha dicho que deberá pagar. La AEAT dice que es responsable del impuesto y las sanciones e intereses de 2018, 2019 y 2020. El Inspector aún no ha auditado ningún otro año. Ha dicho que Lars será objeto de un proceso penal por la venta de sus acciones en la empresa alemana: una fantasía de la AEAT sin fundamento jurídico. Pero llegar a un acuerdo podría ofrecer una salida. Lars teme que solo el impuesto sobre su ganancia supere el millón de euros. Sus asesores le han dicho que también puede esperar que le exijan sanciones equivalentes al 125 % del impuesto que reclaman.

Lars y su familia están traumatizados por la experiencia. Si hubieran sabido que al venir a España deberían mostrar todos los aspectos de sus asuntos personales y su vida privada a los inspectores de la AEAT, nunca habrían dejado Alemania. Como era de esperar, ante la embestida de la AEAT, Lars ha

sacado a su familia. A finales de 2023, volvieron a Suecia para intentar rehacer sus vidas e iniciar un

nuevo negocio. Se ha perdido otro contribuyente potencial a largo plazo para la economía española.

La historia de Mike

En pocas palabras: La historia de Mike es otra historia actual. Llegó a España en 2018, trasladado por su empleador para explorar el mercado español para sus servicios financieros, tras la votación del Brexit que les dejó fuera de la UE. Era un alto ejecutivo enamorado de España y con algunos conocimientos incipientes de español. A sus jefes no les costó convencerle para que aceptara el nuevo reto. Hizo lo que se le pidió: montar una nueva oficina, explorar el mercado local y trabajar en asesoramiento. Mike era bueno en su trabajo. Aún le gustaba España. Pero mientras estaba allí, el negocio matriz de su empleador seguía desarrollándose. La presencia de la UE cada vez era menos problemática. Sus jefes querían que volviera a Londres, a jornada completa. Así que volvió. Un año después, la AEAT le comunicó que iban a investigarle. Sus dos primeros años en España ya estaban fuera de plazo, pero iban a auditar el resto. Ya había oído que la AEAT tenía a la gente de la Ley Beckham en el punto de mira, pero nunca imaginó lo que vendría después. Las interminables reuniones, delegadas en sus asesores a un alto coste, las insaciables demandas de información, la actitud de que ocultaba algo. Y no era así. No satisfechos con lo que consiguieron a nivel local, porque no había nada que encontrar, iniciaron una búsqueda de información a nivel internacional. La mayor “expedición de pesca”. En cualquier país en el que tenía una cuenta bancaria o cualquier otra cosa. La investigación continúa. Un año después, la AEAT sigue negándose a decir qué buscan sus inspectores. Se niegan a dar algo más que respuestas vagas a sus preguntas. Se niegan a decir si están sugiriendo que no cumplía los requisitos para acogerse al régimen de *Impatriados*. Han tenido siete años para decidirlo, pero parece que nadie puede presionar a la AEAT. Mike es una persona tranquila. No le molestan. Ni siquiera le ha afectado la posibilidad de que digan que es un delincuente, un defraudador y un evasor fiscal. Porque sabe que no lo es. Pero a la AEAT no le gusta la gente que se enfrenta a su acoso. Queda mucho camino por recorrer.

Mike trabajó durante muchos años en una empresa británica de finanzas corporativas que asesoraba a sus clientes sobre oportunidades de inversión en todo el mundo. Ya estaba enamorado de España, y a su familia también le gustaba. Compraron una casa de vacaciones en una región maravillosa. Toda la familia aprendía español, y los niños estaban deseando ponerlo en práctica.

Por eso, cuando su jefe le propuso trasladarse a España, no le costó mucho trabajo aceptar el reto, y la familia también estaba dispuesta.

La empresa tenía buenas razones para quererle en España. Como muchas organizaciones de servicios financieros con sede en el Reino Unido en aquel momento, la empresa se empezaba a preocupar por las implicaciones de la votación del Brexit. Podría ver desaparecer su «pasaporte» MiFID, que le permitía ofrecer servicios en cualquier lugar de la UE. Era necesario un plan. Se escuchaba por ahí que algunas de las grandes instituciones mundiales estaban pensando

en España como una nueva ubicación para sus negocios. Por supuesto, estaba París, o Fráncfort, pero había razones concretas por las que estas ubicaciones no eran óptimas para el negocio en el que trabajaba Mike.

La empresa inició algunas investigaciones previas que confirmaron que España era interesante desde el punto de vista empresarial. El régimen de *Impatriados* fue la guinda del pastel. Parecía haber sido ingeniosamente diseñado para ayudar a los empleados a trasladarse y reducir los costes y las molestias para el empresario. Parecía ser una buena manera de atraer talento a España: una situación donde todo el mundo gana.

La empresa necesitaba a alguien con buena experiencia para comprobar los aspectos prácticos de establecer una oficina allí, establecer contactos locales, ver qué podría funcionar realmente en el día a día e investigar si existían obstáculos importantes para el éxito, además de realizar labores de asesoramiento.

Mike era una buena elección. Tenía exactamente la experiencia y la mentalidad adecuadas.

Y era bastante crítico respecto al Reino Unido tras la votación del Brexit. Nunca le había gustado el clima británico. Era una buena oportunidad para él y para la empresa. Podría confirmar la idoneidad de España como sede de la oficina principal de la UE. Inevitablemente, seguiría viajando mucho, pero los sofisticados sistemas informáticos le permitirían mantenerse totalmente en contacto.

Para asesorar en este traslado, se contrató a un bufete de abogados local de primera línea que ya había asesorado a la empresa británica en algunas transacciones españolas. El plan consistía en rescindir el contrato laboral de Mike en el Reino Unido. La actual empresa española le daría trabajo en adelante. El bufete de abogados garantizaría que se cumplían todos los requisitos al pie de la letra.

Mike y su familia se trasladaron a España en 2018, inicialmente en alquiler. Presentó puntualmente la elección del estatus de *Impatriado* y recibió su Certificado sin demora. Nadie, ni siquiera la AEAT, sugirió que esto no significaba que se le hubiera concedido el estatus de *Impatriado*. Dadas las circunstancias, eso habría parecido absurdo. Mike mostró el certificado a su empleador, como era necesario, y la empresa empezó a deducir impuestos de su salario al tipo fijo para *Impatriados*. La AEAT no se opuso.

Mike abrió una nueva oficina y contrató personal. Además de asesorar, empezó a tantear el terreno en España, reuniéndose con empresarios locales y conociendo el entorno empresarial y de inversión. Le gustó. Mike era un adicto al trabajo, y eso no cambió, pero vio que, entre los que conoció, existía una manera de hacer negocios menos estresada que en Londres. Mike lo agradeció, y también agradeció el buen tiempo y la excelente comida.

De vuelta en el Reino Unido, el Brexit tenía repercusiones, pero parecía que el negocio de la empresa no se vería tan afectado como se creyó en un principio por estar fuera de la UE. Los clientes evolucionaron y la dependencia de un pasaporte MiFID no era tan importante como parecía al principio. Tras unos años, la empresa decidió que ya no necesitaba a Mike en la empresa española. Se le pidió que diera marcha atrás y volviera a Londres y a su clima poco agradable. Con cierta decepción, accedió a ello.

Cuando abandonó España, presentó su último Formulario 151, el formulario que había utilizado cada año como *Impatriado*, y notificó su salida a la AEAT. Estaba cumpliendo con sus obligaciones como propietario en España pero, aparte de eso, asumió que su relación con la AEAT, que había sido tranquila y sosegada durante los últimos cinco años, había llegado a su fin.

¡Qué equivocado estaba!

Aproximadamente un año y medio después recibió la notificación formal de que la AEAT iniciaba una inspección. Por un lado, fue un shock, porque no se había planteado ninguna cuestión importante sobre su regreso durante todo el tiempo que estuvo en España, pero, por otro lado, fue más bien como la erupción de un volcán tras meses de pequeños temblores. Después de dejar de España, se habían producido algunos acontecimientos extraños entre la gente que había conocido. Algunos no querían hablar de ello, pero estaba claro que estaban siendo investigados y sometidos a una dura prueba por la AEAT.

Y empezó la pesadilla: preguntas incesantes a través de sus asesores, incluyendo peticiones de cosas que la AEAT ya conocía, como su contrato de trabajo, por ejemplo, que había presentado con su solicitud del estatus de *Impatriado*. Reunión tras reunión tras reunión. Después, exigencias de acceso a toda su vida: no solo a sus bancos españoles, sus tarjetas de crédito locales, servicios públicos, sino también a todo lo que tiene fuera de España: cosas que son irrelevantes para la AEAT, dada su condición de *Impatriado*.

Un año después de la auditoría, aún no tiene ni idea de lo que busca la AEAT. El Inspector no se lo dirá. Solo dice que están comprobando su situación fiscal y su calificación para el estatus de *Impatriado*, que él pensaba que se había resuelto en 2018, hace siete años. ¿Hizo algo malo? No. Él sabe que no hizo nada malo. ¿Y por qué ahora? ¿De qué va todo esto? ¿Por qué no se lo dicen? Les ha preguntado directamente.

Y, ahora, las peticiones se han multiplicado. Solicitudes de información enviadas a todas partes del mundo. Solicitudes a las autoridades fiscales para que les faciliten la información. Peticiones generales

que parecen “expediciones de pesca” al por mayor. Solicitudes a las autoridades en lugares donde solo tiene una inversión en un fondo local. Peticiones de todo lo que se le ocurra a la AEAT. Una cosa parece segura: los Inspectores quieren aspirar toda la información que puedan para intentar inculparle de algo, de lo que sea.

Están mucho menos interesados en la base legal para exigirle sus impuestos, que en la cantidad de dinero que tenga. Afirman su derecho a obtener la información y le niegan la posibilidad de impugnar la presunción subyacente de que está sujeto a impuestos. Según la Ley de *Impatriado*, no tiene ninguna responsabilidad. Únicamente puede adivinar qué intentan hacer. ¿Cuánto tiempo le harán esperar? El tiempo suficiente, presumiblemente, para que sienta la presión y esté dispuesto a aceptar el trato que le ofrezcan. Así se dice que actúan. Ha hablado con algunas víctimas. Cada día espera que la AEAT le acuse de ser un delincuente. Un estafador. Cada día espera falsas acusaciones. No es un argumento técnico, solo una afirmación de culpabilidad. Entiende que, para la AEAT, todo el mundo es un criminal, excepto su propio personal. Pero Mike no pierde la calma. Está tranquilo porque es una persona tranquila. Y sabe que no ha hecho nada malo.

Estas son solo tres historias, pero de ellas se desprenden rápidamente ciertas pautas que hemos observado en muchos otros casos. Los puntos en común son evidentes: un traslado a España, una elección por la Ley Beckham no cuestionada ni impugnada por la AEAT, un Certificado emitido que, diga lo que diga la AEAT, genera una expectativa legítima de que los contribuyentes han sido aceptados como *Impatriados*, un historial de presentación de declaraciones que cumple y sigue todos los requisitos de la Ley Beckham, el repentino conocimiento en la AEAT de que hay algún dinero por ahí, una auditoría iniciada hacia el final de su período como *Impatriado*, grandes demandas de información que no tienen una relevancia previsible, afirmaciones no demostradas por los Inspectores de la AEAT, amenazas de criminalizar el proceso, la propuesta de un trato. Estos son los patrones que hemos observado una y otra vez en el trato que la AEAT da a los *Impatriados*.

1

¿QUÉ ES LA LEY BECKHAM Y CUÁL HA SIDO SU EVOLUCIÓN?

Historia de la Ley y puntos principales¹⁹

El régimen fiscal especial de los trabajadores cedidos, conocido coloquialmente como Ley Beckham, nació como la Ley 62/2003, de 30 de diciembre de 2003 (*la Ley de 2003*), que introdujo un nuevo apartado 5 en el artículo 9 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos desde el 1 de enero de 2004.

En noviembre de 2006, se la resituó el más conocido artículo 93 de la Ley 35/2006 (*la Ley de 2006*).

Se diseñó para animar a las empresas internacionales a trasladar a España a altos ejecutivos con ingresos y patrimonio elevados²⁰. En este documento nos referiremos a ellos como *Impatriados*. Muchos de ellos también podrían calificarse de *Víctimas*.

La profesora Aurora Ribes Ribes, Catedrática de Derecho Tributario de la Universidad de Alicante, escribe sobre la finalidad del régimen fiscal especial en 2015 y señala lo siguiente:

*«El objetivo declarado de esta medida [la Ley Beckham] era atraer expertos extranjeros a las instituciones y empresas españolas para reforzar la competitividad internacional de España. Evidentemente, la justificación del régimen se fundamenta en la consideración de que nos encontramos ante una “tercera categoría de contribuyente”, el residente temporal que se diferencia de los residentes y no residentes stricto sensu, y en consecuencia merece un tratamiento fiscal diferente que tenga en cuenta su estancia temporal en España por motivos laborales».*²¹

La similitud de la Ley Beckham con el muy criticado régimen fiscal británico para personas físicas no domiciliadas en el Reino Unido («non doms») era evidente, pero también había algunas diferencias significativas, como el plazo más breve para obtener los beneficios.

El anuncio del régimen fiscal preferencial fue discreto en el país, quizá por las sensibilidades de la UE, pero más probablemente porque, a finales de 2003, España ya estaba en vísperas de las elecciones de 2004 y las ventajas fiscales especiales para los extranjeros no se consideraban ganadoras de votos.

Sin embargo, la finalidad del régimen fue ampliamente señalada por los abogados que representan a empresas con intereses en España. Por ejemplo, los abogados fiscalistas españoles LaWants afirman: «El objetivo principal de la ley era reforzar el atractivo de España como centro para talentos excepcionales aligerando la carga fiscal para los trabajadores extranjeros adinerados».²² Para el Gobierno, bastaba con dar a conocer las ventajas fiscales a través de las redes profesionales a los potenciales *Impatriados* y a sus empleadores.

Las normas originales establecidas en la Ley de 2003 se han modificado varias veces. En este documento, nos centramos principalmente en la Ley Beckham tal y como era en el período comprendido entre 2015 y 2022, pero destacamos en esta sección los principales cambios de fondo y de orientación política que se han producido desde su introducción, reflejo del cambio de talante político y de las nuevas ideas sobre metas y objetivos. En términos generales, el régimen fiscal especial para los *Impatriados* ha gozado de apoyo político, independientemente del partido que estuviera en el poder.

¹⁹ Ver Apéndice 6

²⁰ M. Luisa Abella García en «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», p5 https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf

²¹ “Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate” (“Fiscalidad de los expatriados en España: Algunas reflexiones para debatir”), Intertax, volumen 43, números 6 y 7, 2015, p. 460.

²² <https://www.lawants.com/en/beckham-law>

¿Quién cualifica como *Impatriado*?

La Ley de 2006

La Ley de 2006 solo imponía condiciones sencillas y fácilmente verificables a las personas que optaban por el estatus de *Impatriado*:

- Que no hubieran residido en España durante los 10 años anteriores
- Que el traslado a España se produjera como consecuencia de un contrato de trabajo
- Que el trabajo se desarrollara principalmente en España

Esta última condición exigía una definición más precisa y, en última instancia, fue inviable.

Ley 26/2009 de 23 de diciembre de 2009 (la Ley de 2009)

Los primeros cambios significativos se hicieron en 2009. La reciente crisis financiera había llevado al Gobierno español a introducir medidas de austeridad y, ante el impacto de esas medidas en la población en general, hubo presiones políticas para que se establecieran también algunos nuevos límites al régimen de *Impatriado*. El sufrimiento económico debe compartirse. La Ley de 2009, por tanto, impuso un tope a los ingresos anuales previsible de los *Impatriados*. Quienes esperaban ganar más de 600 000 euros al año quedaban automáticamente excluidos del régimen de *Impatriado*.

Este límite no se aplicó con carácter retroactivo, por lo que no se aplicó a quienes se trasladaron a territorio español antes del 1 de enero de 2010. Efectivamente, excluía a la mayoría de los deportistas profesionales muy bien pagados, pero no se les excluía formalmente como grupo en esta fase.

Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014 (la Ley de 2014)

Unos años más tarde, se introdujeron otros cambios, cuando la situación económica se suavizó un poco y se hizo evidente la necesidad de una reforma fiscal

de amplio alcance. En el marco de una proyectada reforma integral del sistema tributario español, en julio de 2013, el Gobierno nombró un comité de expertos para elaborar un informe que formulara una serie de propuestas no vinculantes, que se conoció como «Informe Lagares».²³ Para el régimen de *Impatriado*, las propuestas de la comisión incluían eliminar el límite de 600 000 euros, reducir de diez a cinco años el requisito de no residencia previa al traslado a España y ampliar la acogida que parecía ofrecer a un grupo más amplio de personas que se trasladan al territorio español.

Sin embargo, los cambios introducidos en la Ley Beckham no se ajustaron a las recomendaciones del comité. Con efectos a partir del 1 de enero de 2015, la Ley de 2014 introdujo cuatro cambios principales. A grandes rasgos:

- suprimió el límite de ingresos superiores a 600 000 euros,
- amplió los criterios de admisibilidad incluyendo a las personas que adquieren la condición de administrador y que, o bien no tienen participación en la empresa empleadora, o bien tienen una participación inferior al 25 %,
- excluyó del régimen a los deportistas profesionales contratados al amparo del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio de 1985, por el que se regula la «Relación Laboral de Carácter Especial de los Deportistas Profesionales», y
- amplió el ámbito de aplicación de la tributación interna a todos los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente, incluyendo los rendimientos del trabajo fuera de España, y suprimiendo asimismo los complejos requisitos de que el trabajo de la persona física se realice en España.²⁴

Ley 28/2022 de 21 de diciembre de 2022 (la Ley de 2022)

La siguiente ronda de cambios sustanciales de la Ley Beckham llegó en 2022 y entró en vigor el 1 de enero

²³ El nombre oficial de la comisión era Comisión Lagares de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español.

²⁴ La legislación también incluía una disposición según la cual los *Impatriados* no podían tener ingresos que pudieran clasificarse como obtenidos a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

de 2023. Se había producido un modesto cambio en 2020, como consecuencia de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de 2020, pero éste se había limitado a elevar el tipo de gravamen sobre las rentas de los *Impatriados* superiores a 600 000 euros del 45 % al 47 %, en consonancia con el tipo máximo general de gravamen para los residentes.

Los cambios introducidos por la Ley de 2022, desarrollada mediante el Real Decreto 1008/2023, fueron más significativos. Entre ellos se incluyen los siguientes:

- El período durante el cual el beneficiario no debe haber sido residente fiscal en España antes del traslado se redujo de diez a cinco años.
- El beneficio del régimen se extendió a un grupo más amplio de personas, incluyendo los denominados «nómadas digitales», trabajadores que realizan su trabajo a distancia utilizando ordenadores y telecomunicaciones, sin necesidad de ser «desplazados» por un empleador.

- Se incluyó a los directores de empresa, independientemente del porcentaje de su participación, a menos que la empresa fuera una sociedad de cartera de activos.
- El cónyuge y los hijos menores de 25 años del trabajador desplazado podrían, en determinadas circunstancias, ser incluidos en el régimen, eliminando un importante impedimento para los traslados de trabajadores cuyo cónyuge tuviera un patrimonio significativo fuera de España y facilitando también los traslados jurisdicciones con sistemas muy diferentes de tributación conyugal.

El régimen, en su forma actual, llega a un grupo de personas más amplio que el modelo original. En principio, esto debería hacerla más atractivo y, por tanto, tener más éxito a la hora de atraer talentos a España. Sin embargo, desde el punto de vista del cumplimiento y la aplicación, se ciernen negros nubarrones sobre ella. La mano dura y las prácticas legalmente dudosas de la AEAT amenazan la capacidad del régimen para alcanzar este resultado.

¿Cuáles son los requisitos de cumplimiento?

Los requisitos de cumplimiento del régimen de *Impatriados* siempre han parecido sencillos. En esencia, no han cambiado durante la vigencia del régimen, aunque las reformas aplicadas en 2023 se acompañaron de la emisión de algunos formularios rediseñados.

Los principales requisitos de cumplimiento son los siguientes:

- La persona debe elegir el estatus de *Impatriado* utilizando el formulario 149 y proporcionar su contrato de trabajo para su revisión. El formulario 149 siempre ha sido encomiablemente corto. Simplemente exige que el solicitante responda a algunas preguntas sobre los hechos y aporte cierta documentación. La elección debe hacerse en los seis meses siguientes a la fecha de entrada en España. La AEAT está

obligada a responder a la elección en un plazo de diez días, el plazo normal concedido a los contribuyentes para responder a las preguntas de la AEAT. Si la AEAT no formula preguntas, o si las preguntas se han respondido satisfactoriamente, la AEAT emite un Certificado a la persona (*Certificado de haber ejercido la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*²⁵).

- Una vez emitido el certificado, los *Impatriados* deben notificar su nuevo estatus a su empleador y a cualquier otra parte que deba retener impuestos sobre sus ingresos para garantizar que el tipo impositivo más bajo se aplica correctamente.
- Los *Impatriados*, aunque son residentes en España, deben presentar el Modelo 151 en lugar

25 Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

del Modelo 100. El modelo 100 es la declaración de la Renta normal y anual que presentan los demás residentes en España. En 2023, el formulario 151 se modificó un poco, según los nuevos criterios de admisibilidad, más amplios, para las declaraciones a partir de 2024. El formulario se titula «*Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, empresarios e inversores desplazados a territorio español*» y fue aprobado en la Orden HPF/1338/2023, de 13 de diciembre. Se ha mantenido el principio de que los *Impatriados* presenten una declaración de la Renta diferente a la de los demás residentes.

- Los *Impatriados* no están obligados a presentar el modelo 720, otra declaración anual exigida a los residentes en España que tengan, a grandes rasgos, más de 50 000 euros junta el número en bienes fuera de España. Los *Impatriados* no tienen obligación tributaria en España respecto de dichos activos ni de las rentas correspondientes. A falta de acogerse a la Ley Beckham, es casi imposible concebir que la inmensa mayoría de los *Impatriados* no disponga de suficientes activos no españoles como para verse obligados a presentar el Modelo 720. El hecho de que los contribuyentes residentes no presenten este formulario se considera una infracción grave y parece que se vela rigurosamente por su cumplimiento. En un principio, el régimen sancionador era excepcionalmente duro y, en 2022, el Gobierno español se vio obligado a modificarlo a raíz de una sentencia del TJUE²⁶ que consideró, entre otras cosas, que las penas impuestas por el Gobierno

español eran contrarias a la libre circulación de capitales consagrada en el TFUE.

- El certificado de la AEAT reconoce que los *Impatriados* pueden rescindir el acuerdo, antes de su vencimiento, presentando el Formulario 149 por segunda vez. Solo se prevén tres tipos de rescisión:
 - (i) El individuo renuncia a su estatuto en virtud de la Ley Beckham.
 - (ii) La persona deja de reunir los requisitos (por ejemplo, al pasar a trabajar por cuenta propia).
 - (iii) El individuo llega al final de su colocación/ estancia en España.

El Formulario 149 no sugiere que el estatus de la persona pueda ser modificado por la AEAT, lo que refuerza el efecto persuasivo del Certificado de que tiene el estatuto de la Ley Beckham a menos que renuncie a él. No existe ninguna disposición explícita en el Artículo 93 ni en los reglamentos correspondientes que permita a la AEAT revocarla.

No está claro por qué, desde una perspectiva jurídica y administrativa, la AEAT no exige al interesado que presente el Formulario 149 antes de trasladarse a España. Sin embargo, el efecto es que los *Impatriados* deben trasladarse confiando en las declaraciones de España de que, siempre que cumplan los requisitos legales de la Ley Beckham, la AEAT aprobará su estatuto fiscal especial y aplicará adecuadamente la legislación fiscal de acuerdo con dicho estatuto. Desgraciadamente, esa confianza parece equivocada. Al parecer, el sistema se presta a abusos por parte de la AEAT, lo que presumiblemente socava las intenciones políticas del Ministerio de Hacienda.

¿Qué ventajas tienen los *Impatriados*?

Aunque los criterios para acogerse a la Ley Beckham se han modificado en varias ocasiones, las principales prestaciones para los *Impatriados* según la Ley Beckham se han mantenido prácticamente inalteradas desde la introducción del régimen.

En el sitio web de la AEAT se indica: «Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su traslado a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, manteniendo su

²⁶ Caso C-788/19 Comisión contra Reino de España

condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes». (Ver Apéndice 1)

El régimen fiscal creado por la Ley Beckham puede resumirse de la siguiente manera:

- Las rentas y ganancias de inversiones de fuente extranjera se excluyen de tributación en España. Los *Impatriados* tributan como si fueran no residentes, salvo en lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, por lo que los activos no españoles se excluyen de los impuestos aplicables a las rentas y ganancias y del *Impuesto sobre el Patrimonio*.
- Los primeros 600 000 euros de rentas del trabajo tributan a un tipo fijo y reducido del 24 %. Las rentas del trabajo no solo incluyen las derivadas de un empleo en España, sino también las procedentes de empleos fuera de España. Las rentas superiores a 600 000 euros están sujetas al tipo máximo del impuesto sobre la renta, actualmente el 47 %.
- Los *Impatriados* no están obligados a pagar el Impuesto Temporal de Solidaridad (Ley 38/2022 de 27 de diciembre de 2022: «*impuesto de solidaridad a las grandes fortunas*») sobre su patrimonio mundial, sino solo con relación a su patrimonio español.
- Las rentas y ganancias derivadas de las inversiones españolas siguen estando sujetas a tributación.
- El impuesto sobre el patrimonio se aplica a los bienes españoles
- Las cotizaciones a la Seguridad Social siguen las normas habituales para el empleo en España, a menos que la persona haya optado y reúna los requisitos para acogerse a las normas del país de origen.
- El estatus de la Ley Beckham es válido durante el año de llegada y los 5 años siguientes.

La Ley Beckham, tal y como han señalado los comentaristas, se diseñó claramente para fomentar y facilitar la transferencia y el empleo en España de empleados de alto nivel con altos ingresos y patrimonio establecido fuera de España. No es posible ninguna otra construcción. La exención de las rentas y ganancias de inversiones de fuente extranjera del impuesto español constituye una prueba irrefutable de esta intención política. Si los destinatarios hubieran sido solo las personas con ingresos elevados, excluyendo a los que ya eran ricos, la exención fiscal de las rentas y ganancias de inversiones de fuente extranjera podría haberse omitido fácilmente de la ley y las disposiciones del impuesto sobre el patrimonio neto podrían haberse modificado.

La evolución de la Ley Beckham desde 2003 muestra cómo los sucesivos gobiernos, desde diferentes puntos del espectro político, han modificado sus normas para adecuarlas, en su opinión, a sus objetivos de política económica y social. Estos cambios se han hecho de la manera adecuada, mediante enmiendas formales a la ley.

Lamentablemente, lo que hoy vemos por parte de la AEAT es algo muy diferente: la reinterpretación de la ley en lo que a la AEAT le gustaría que dijera en lugar de lo que las palabras de la legislación realmente dicen. Algo inaceptable en un país cuya Constitución establece el respeto del Estado de Derecho y obliga a los poderes públicos a defenderlo.

2

¿POR QUÉ NECESITABA ESPAÑA ATRAER *IMPATRIADOS?*

Cuando se introdujo por primera vez la Ley Beckham, no era obvio, desde un punto de vista puramente de política económica, que España necesitara atraer a altos ejecutivos altamente cualificados.

En 2003, las perspectivas económicas parecían buenas. El 17 de noviembre de 2003, el FMI informó en sus consultas del Artículo IV de 2003: «*La economía española ha capeado notablemente bien las dificultades planteadas por la ralentización económica mundial de los tres últimos años. Mientras las economías europeas languidecían, el crecimiento en España demostró su resistencia y una creación de empleo sin precedentes, y la convergencia real avanzó aún más, en marcado contraste con anteriores ralentizaciones. A medida que emerge una recuperación mundial, España destaca como el principal país de la zona euro donde el repunte es más evidente*». ²⁷

En su actualización del Programa de Estabilidad de la UE 2003-2007, el Gobierno español señalaba: «*Las previsiones económicas internacionales apuntan a un fortalecimiento del crecimiento en todas las principales áreas económicas. En este entorno más favorable, se espera que España registre tasas de crecimiento próximas al 3 % en los próximos años, lo que sostendrá el proceso de convergencia en renta per cápita real con la Unión Europea*». ²⁸

Fue un periodo de optimismo para el Gobierno español, con reformas tanto del impuesto sobre la renta de las personas físicas como del impuesto de sociedades en un entorno positivo para las finanzas públicas, con solo un modesto aumento previsto de la ratio impuestos/PIB en los próximos años, desde

el 36,1 % real del PIB en 2002 hasta el 36,8 % previsto en 2007.

Sin embargo, fue entonces cuando se introdujo la primera versión de la Ley Beckham. Llegó en un momento oportuno para David Beckham, pero su génesis fue más larga que sus negociaciones de traspaso con el Real Madrid.

El nuevo régimen de imposición de *Impatriado* pretendía que España se posicionara en el competitivo panorama de la fiscalidad de la UE. Fue una respuesta a la política del momento tanto como a una necesidad económica²⁹. España, como muchos otros Estados miembros de la UE, llevaba mucho tiempo resentida por el régimen británico de tributación de los «no residentes», que consideraba injustamente influyente a la hora de animar a los «extranjeros ricos» a venir al Reino Unido, trayendo consigo dinero, inversiones y puestos de trabajo. El Código de Conducta de la UE (fiscalidad de las empresas)³⁰ se mostró impotente para exigir a los gobiernos que revirtieran este tipo de régimen porque su ámbito de aplicación era demasiado limitado, pero eso no significó que los Estados miembros se conformaran con cruzarse de brazos y permitir que el Reino Unido mantuviera su aparente ventaja. España no calló su descontento y, como otros países, pronto tuvo un régimen parecido en su arsenal. Aunque el Grupo del Código de Conducta pretendía reducir la competencia fiscal basada en incentivos entre los Estados miembros, los gobiernos aprendieron rápidamente unos de otros. Si un régimen preferencial era considerado aceptable por el Grupo, o se consideraba fuera

27 <https://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/52/mcs111803>

28 https://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/20_scps/2003-04/01_programme/es_2004-01-12_sp_en.pdf

29 Pero véase M. Luisa Abella García para el Instituto de Estudios Fiscales (IET) en «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», p 5. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf.

«El objetivo es atraer capital humano cualificado, como investigadores y altos directivos, con el fin de modernizar y aumentar los beneficios de las empresas, y hacer así más competitiva la economía española en su conjunto».

Sobre la carrera mundial por el talento, véase también el blog del FMI del 7 de marzo de 2025, How talent fuels growth, de Gita Bhatt, <https://content.govdelivery.com/accounts/USIMF/bulletins/3d51705>

30 <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

de su competencia, los gobiernos a menudo lo veían como una luz verde para introducir algo similar.

La Comisión Europea no era partidaria de este tipo de régimen especial por el riesgo de distorsiones en el mercado único. Como el Grupo del Código de Conducta, la Comisión tenía un poder limitado, pero los Estados miembros que introdujeron sus propios regímenes no siempre optaron por publicitar el hecho en los círculos de la UE. España introdujo su régimen de *Impatriados* mediante la Ley de 2003, pero no hay ninguna mención específica al mismo en su *actualización del Programa de Estabilidad de la UE 2003-2007*. Este informe de cara a la UE solo hace una referencia muy oblicua a los incentivos fiscales al empleo en la penúltima página, señalando la intención del Gobierno de «Seguir facilitando la movilidad geográfica de la mano de obra, mediante subvenciones a empresas y trabajadores y nuevos incentivos fiscales».³¹

Sin embargo, si a finales de 2003 la economía española no tenía una necesidad evidente del estímulo

competitivo que podría suponer el régimen de *Impatriado*, el panorama enseguida empezó a cambiar. En 2004 se celebraron elecciones y se formó un nuevo gobierno. A medida que los resultados económicos se debilitaran, los argumentos a favor de mantener y desarrollar una medida fiscal que animara a los empresarios cualificados y ricos a venir a trabajar a España no harían sino ganar fuerza. El régimen de *Impatriado*, con los beneficios que ofrecía, pronto se consolidó en el artículo 93 de la Ley de 2006.

Desde entonces, sin embargo, los resultados económicos de España han sido mediocres. La oficina estadística de la UE, Eurostat, publica datos comparativos de los Estados miembros. Muestra que el índice de crecimiento del PIB de España se ha quedado rezagado respecto a los débiles resultados del conjunto de la UE en el período 2005-23. España alcanzó un crecimiento medio anual del 1,0 % frente a la media de la UE del 1,2 %.

Tabla 1. Índice de crecimiento de España 2005-2024

(a) 2005-2014

| Año | Med. 2005-2023 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|--------|----------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| España | 1,0 | 3,7 | 4,1 | 3,6 | 0,9 | -3,8 | 0,2 | -0,8 | -3,0 | -1,4 | 1,4 | 3,8 |
| UE | 1,2 | 1,9 | 3,5 | 3,1 | 0,6 | -4,3 | 2,2 | 1,9 | -0,7 | -0,1 | 1,6 | 2,3 |

(b) 2015-2024

| Año | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | Med. 2005-2023 |
|--------|------|------|------|------|------|-------|------|------|------|-------|----------------|
| España | 3,8 | 3,0 | 3,0 | 2,3 | 2,0 | -11,2 | 6,4 | 5,8 | 2,5 | 3,2 p | 1,0 |
| UE | 2,3 | 2,0 | 2,8 | 2,1 | 1,8 | -5,6 | 6,0 | 3,4 | 0,5 | - | 1,2 |

Fuente: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=National_accounts_and_GDP

31 EU Stability programme update 2003-2007. https://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/20_scps/2003-04/01_programme/es_2004-01-12_sp_en.pdf

Este pésimo registro de crecimiento se refleja en las cifras del PIB per cápita. Tal y como muestra el Cuadro 2, durante la última década España ha obtenido resultados persistentemente inferiores a los de muchos de sus vecinos y competidores, como Luxemburgo, Irlanda, Países Bajos, Dinamarca, Austria, Bélgica, Alemania, Suecia, Malta, Finlandia, Francia e Italia, y, más recientemente, también ha obtenido peores resultados que Chipre y Eslovenia.

Otras medidas reflejan un patrón similar de débil rendimiento de la economía española³², por ejemplo:

- La productividad real del trabajo, medida en euros por persona empleada, y en euros por hora trabajada, se situó en ambos casos por debajo de la media de la UE durante el periodo 2005-2023, y
- La inversión total en porcentaje del PIB descendió significativamente entre 2005 y 2022, de 29,0 a 20,1, frente a una media de la UE que aumentó, en el mismo período, de 22,5 a 22,9.

La historia de la bolsa española es similar. Los estudios del Deutsche Bank³³ muestran que:

- España tiene una capitalización bursátil, en porcentaje del PIB, que es algo más de la mitad de la del Reino Unido (LSE) y menos de la cuarta parte de la de Suiza.
- España tiene poco más de la mitad de empresas cotizadas que el Reino Unido. La capitalización bursátil media por empresa cotizada en España es la mitad que en el Reino Unido y menos de una cuarta parte que en Alemania.
- España ocupa el sexto lugar, por detrás del Reino Unido, Alemania, Países Bajos, Suecia e Italia, en cuanto al capital total captado en OPI

europeas, mientras que el Reino Unido capta 4 veces más que España.

- España ocupa el décimo lugar en número total de OPI europeas desde 2013, por país de cotización.

Por supuesto, no todo es pesimismo para la economía española. Las últimas proyecciones³⁴ del FMI muestran que la economía española ha vuelto a una trayectoria más positiva y la Declaración final de abril de 2025 de su Misión en base al Artículo IV destaca los progresos realizados en 2024 y 2025. Sin embargo, la montaña de deuda de España, su necesidad de ponerse al nivel de otras economías europeas, sus resultados relativamente débiles en materia de inversión, su tasa de empleo, que sigue siendo de las más bajas de la zona euro, su pobre historial en materia de innovación y su déficit de productividad son factores que intervienen en la evaluación que hace el FMI de los riesgos para la economía española, que considera predominantemente a la baja. En opinión del FMI, el problema de los déficits presupuestarios de España se ve agravado por la necesidad de prestar más atención a la eficiencia del gasto público, en lugar de limitarse a aumentar los impuestos.³⁵

En las dos últimas décadas, el Gobierno español ha incumplido sus propias expectativas y las de sus ciudadanos. También podría decirse que ha desaprovechado su potencial. La Ley Beckham pretendía contribuir a mejorar el rendimiento, facilitando el traspaso a empresas de todos los tamaños que necesitaban un alto ejecutivo de confianza que les ayudara a establecer, gestionar o ampliar sus operaciones en España. Las personas que trajo a España han aportado su contribución, pero la realidad siempre ha sido que no podían hacerlo todo solas.

La Ley Beckham tiene su lugar en la narrativa económica de este período, y en la política que ha impulsado y obstaculizado el crecimiento económico.

32 https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=GDP_per_capita,_consumption_per_capita_and_price_level_indices

33 Todos los valores citados aquí son a 31 de marzo de 2024. https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_EN-PROD/PROD000000000534655/European_stock_markets_%E2%80%93_hidden_champion_Germany.PDF?undefined&reload=JWLe9Sud0/umE~Y4EoRegQSFUZgoOle36Aw6R4c7sETQ3cJhH4z1lYoLUPRuh~2/

34 <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2025/04/22/world-economic-outlook-april-2025>

35 <https://www.imf.org/en/News/Articles/2025/04/10/mcs-041025-spain-staff-concluding-statement-of-the-2025-article-iv-mission>

Su introducción, mantenimiento, modificación y expansión cuentan la historia de una necesidad continua de talento, conocimientos técnicos, capacidad innovadora, dinero y perspicacia empresarial extranjeros en un contexto político en constante cambio: cada una de sus fases es producto de su tiempo.

3

¿SE HA VUELTO MÁS HOSTIL EL ENTORNO TRIBUTARIO EN ESPAÑA?

El problema de España con los impuestos y las finanzas públicas

La introducción de la Ley Beckham supuso la admisión tácita de que el sistema fiscal español no era tan atractivo para los altos ejecutivos como podría serlo en 2003. Planteaba muchos problemas a los trasladados, entre ellos el impuesto sobre el patrimonio neto. Sin embargo, España no destaca en la OCDE como un país con una fiscalidad excepcionalmente elevada. En 2023, ocupaba el puesto 13 de los 38 países de la OCDE en cuanto a su ratio impuestos/PIB, con un 37,3 % frente a una media de la OCDE del 33,9 %. Varios países de la UE se le adelantaron en esta medida.

El tipo máximo del impuesto sobre la Renta ha sido elevado, pero no era inusualmente alto para los estándares de la OCDE en 2022, cuando se situó en el 45 %³⁶. Hoy se sitúa un poco más arriba, en el 47%.³⁷

En comparación con otros países de la OCDE, España recauda una proporción media de sus ingresos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, los beneficios y las ganancias, menos que la media de la OCDE del sector empresarial, pero sustancialmente más de las cotizaciones a la Seguridad Social³⁸.

Aunque los totales no sean excepcionales, no puede decirse lo mismo de la tendencia. La tendencia en España ha sido hacia una mayor fiscalidad.³⁹ El ratio impuestos/PIB ha pasado de estar por debajo de la media de la OCDE en 2009 (29,7 %) a situarse

muy por encima (37,3 %) en 2023, lo que refleja una serie de factores, entre ellos el lastre fiscal. Desde 2000, ha aumentado más de un 4 %, mientras que el crecimiento medio de la OCDE en el mismo período solo fue del 1 %.⁴⁰

La gente nota este tipo de aumento. Cuando alcanza el nivel español, crea una dinámica política difícil. Es problemático gravar con impuestos adicionales a particulares y empresas, sobre todo a los que tienen voto.

Al mismo tiempo que se ha enfrentado a un problema de subida de impuestos, España ha tenido un problema persistente de elevada deuda pública, tal y como muestra el gráfico 1. En 2022 y 2023 ocupó el cuarto puesto de la UE en deuda pública bruta en porcentaje del PIB⁴¹. Su déficit superó el umbral del 3 % en 2022 y en 2023, siendo uno de los 10 únicos Estados miembros en hacerlo. La deuda per cápita en España ascenderá a 33 021 euros a finales de 2024 frente a los 23 362 euros de 2014 y los solo 8996 euros de finales de 2003, cuando se introdujo la Ley Beckham.⁴²

La magnitud de la montaña de deuda de España ha aumentado inevitablemente la presión para generar ingresos fiscales adicionales, presión que, sin duda, se hizo sentir desde el Gabinete del Presidente del Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda, hasta los objetivos de recaudación de la AEAT, impulsando el comportamiento de sus Inspectores.

36 https://taxpolicycenter.org/sites/default/files/statistics/pdf/oecd_historical_personal_income_toprate_2.pdf

37 Existen factores regionales en España que hacen que este índice pueda variar según el lugar. Los residentes fiscales españoles pagarán, por ejemplo, un 45 % en Madrid y un 54 % en Valencia.

38 En general, la carga recae tanto en los empleados como en los empresarios: 6,48 %/30,57 % más un porcentaje variable para los accidentes de trabajo (por ejemplo, 1,50 % para los trabajos de oficina). Resúmenes fiscales mundiales de PWC www.taxsummaries.pwc.com

39 Véase también Impuestómetro 2025: *Un estudio crítico de la onerosa carga fiscal soportada por los contribuyentes españoles*, Instituto Juan de Mariana, abril 2025 «Desde 2019, España ha aumentado su presión fiscal en 1,9 puntos del PIB, mientras que la media del conjunto de la UE-27 muestra un descenso de 0,9 puntos».

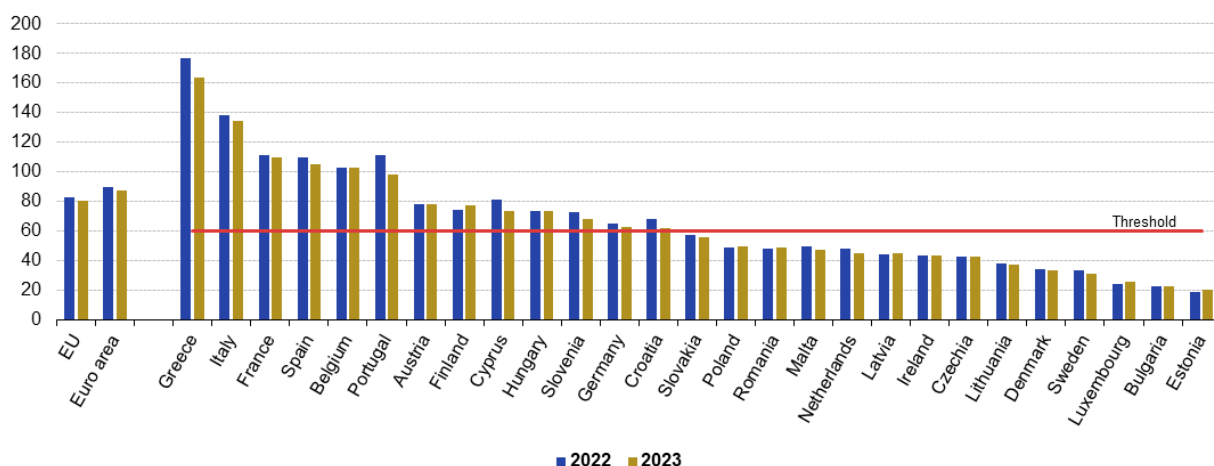
40 Fuente de todas las cifras: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/revenue-statistics-spain.pdf>

41 [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:General_government_debt,_2022_and_2023_\(%C2%B9\)_\(General_government_gross_debt,_%25_of_GDP\).png#filelinks](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:General_government_debt,_2022_and_2023_(%C2%B9)_(General_government_gross_debt,_%25_of_GDP).png#filelinks)

42 <https://datosmacro.expansion.com/deuda/espana?anio=2024>

Gráfico 1: El problema de la deuda española

General government debt, 2022 and 2023 (1)
(General government gross debt, % of GDP)



(1) Data extracted on 22/10/2024
Source: Eurostat (gov_10dd_edpt1)

eurostat

Ha sido un problema creciente, como bien sabrá el Gobierno español. Así pues, la idea de recaudar sustanciosos impuestos adicionales de los *Impatriados*, principalmente extranjeros, muchos de los cuales ya habían abandonado el país, debió parecer enormemente tentadora, existiera o no base jurídica para ello.

Motivos y consecuencias en la AEAT

Si bien el Gobierno tenía razones de equilibrar las finanzas públicas para vaciar los bolsillos de los *impatriados*, la AEAT tiene su propio motivo para aumentar los ingresos fiscales, un motivo que ha permanecido oculto durante mucho tiempo. Cuenta con una estructura de recompensas poco habitual para sus inspectores, que se ha esforzado por mantener en secreto: un sistema de bonificaciones con criterios dudosos. Los dirigentes de la AEAT se negaron durante mucho tiempo a hacer pública cualquier información al respecto, pero los tribunales finalmente no les dejaron otra opción que revelar al menos parte de la incómoda y popular verdad.⁴³

Los sistemas de bonificaciones impulsan —y, por lo general, tienen como objetivo impulsar— el

comportamiento individual y del grupo. No ocurren por casualidad. El sistema de bonificaciones de la AEAT no es una excepción. Parece diseñado para fomentar prácticas laborales inadecuadas y conduce directamente a:

- priorización de la rapidez frente a la precisión de las evaluaciones
- métodos «novedosos» de investigación
- desprecio por el Estado de derecho, incluidas las normas éticas y la Constitución
- Presión sobre los contribuyentes para que «lleguen a un acuerdo» en áreas clave como la Ley Beckham.

Sería un plan mal diseñado incluso en un entorno comercial. Para el personal de la administración tributaria, las consecuencias siempre iban a ser impactantes.

La AEAT han tenido una reputación dudosa durante muchos años. Es ampliamente detestada y temida por el pueblo español. Cuenta con una historia bien documentada que incluye acusaciones de:

⁴³ Véase la sección 5 y el apéndice 2. Lamentablemente, el Gobierno español sigue mostrando su determinación de limitar el conocimiento de los ciudadanos sobre cómo se remunera exactamente a los inspectores de la AEAT. ¿Qué transparencia de precios? <https://theobjective.com/economia/2025-04-19/hacienda-calculo-bonus-productividad-inspectores/>

- abuso de poder⁴⁴
- corrupción ⁴⁵ por parte de algunos altos funcionarios
- susceptibilidad a la injerencia política⁴⁶.

Los observadores han señalado el descenso de España en la clasificación de países que luchan contra la corrupción.⁴⁷ Durante el transcurso de nuestro trabajo, se nos han mostrado pruebas de que existe injerencia política en el proceso de inspección. Esto puede sonar muy familiar a los lectores españoles de este periódico de este periódico o de este documento?, informe, pero a los lectores inspecciones puedan desencadenarse por factores políticos, ya sea contra los *Impatriados* o contra otros. Es un tema al que volveremos más adelante.

La historia revela que el ataque contra los *Impatriados* forma parte de un patrón de comportamiento inaceptable, ya probado y comprobado con los contribuyentes nacionales y ahora utilizado como arma contra extranjeros desprevenidos, y no es solo una anomalía. Pero aunque esto pueda explicar la ferocidad de la actual ofensiva, no la excusa ni la justifica en modo alguno.

A lo largo de los años, la AEAT han sido aparentemente un refugio para algunas personas sin escrúpulos, dispuestas a utilizar tácticas indebidas y coercitivas con algunos contribuyentes, al tiempo que protegían a quienes tenían estrechos vínculos con el poder político. Los *impatriados*, al igual que los extranjeros, no suelen tener esos vínculos ni acceso a esa protección.

El sistema de bonificaciones de la AEAT agrava los problemas subyacentes. Se analiza con más detalle en la sección 5 y los hechos que se han revelado se exponen en el apéndice 2.

Para que conste, el año pasado se registraron más de 200 000 quejas contra la AEAT. Esto supone un nuevo incremento del 20 % y pone de relieve la grave situación a la que se enfrentan los contribuyentes españoles.

44 https://cincodias.elpais.com/legal/2020/11/04/juridico/1604512245_725269.html,
opinion/2024-10-18/muerte-contribuyente/

<https://theobjective.com/elsubjetivo/>

45 Por ejemplo, Ara Redacción, “Sobornos con langostinos y Viagra a funcionarios de la Agencia Tributaria de Málaga”, *Ara*, 18/10/2023; ABC de Sevilla, Redacción, “Ocho funcionarios de la Agencia Tributaria en Málaga, procesados por falsedad, cohecho y prevaricación”, *ABC de Málaga*, 24/02/2024

46 Por ejemplo, Carlos Cuesta, “Qué hubiera sido del hermano de Sánchez si Hacienda le hubiera dado el trato de Shakira: a ella control pleno, a él cero”, *Libertad Digital*, 10/02/2025; Marcos Pardeiro, “García Ortiz usa un número de teléfono que está a nombre de Hacienda”, *Artículo 14*, 23/01/2025

47 Sara Selva Ortiz, “España vuelve a empeorar en el ranking mundial de lucha contra la corrupción”, *Cadena SER*, 11/02/2025. GRECO, el Grupo de Estados contra la Corrupción del Consejo de Europa, ha publicado recientemente dos informes muy críticos con España. Ha instado a las autoridades españolas a prestar mayor atención a la situación particular de las funciones ejecutivas de alto nivel del Gobierno central y a los ámbitos específicos de riesgo de conflicto de intereses y corrupción a los que se enfrentan en el ejercicio de sus funciones. También se observó que no se ha aplicado una recomendación del GRECO relativa al sistema de selección del Consejo General del Poder Judicial.. <https://www.coe.int/en/web/portal/-/greco-publishes-two-reports-assessing-spain-s-progress-in-implementing-its-anti-corruption-recommendations>

¿QUÉ ESTÁ PASANDO AHORA CON LOS *IMPATRIADOS* DE ESPAÑA?

¿Qué sabemos sobre los *Impatriados*?

Los datos sobre la *comunidad* impatriada son escasos. El gobierno no publica información sobre su número, quizá con razón. Sin embargo, una cosa está clara: Los *impatriados* declaran y pagan impuestos. Por el contrario, existe un grupo estable de personas que no cumplen con la normativa entre la población local en España, que trabajan en la economía informal y que suelen representar entre el 15 % y el 20 % de quienes deberían presentar la declaración.⁴⁸ La informalidad de la economía española tiene un impacto significativo en los ingresos internos. En 2022, solo la brecha en el cumplimiento del IVA ascendió a 4400 millones de euros⁴⁹. Los *Impatriados*, por definición, se identifican a sí mismos y son totalmente visibles para la AEAT mientras que los que trabajan en la economía informal no lo son.

No hemos podido determinar con exactitud cuántas peticiones en virtud de la ley Beckham se tramitan normalmente en un período de 12 meses, si las cifras se han visto afectadas, en un sentido u otro, por los cambios legislativos y los cambios de opinión registrados en 2010, 2015 y 2023, ni qué recursos ha dedicado la AEAT a la tarea de verificar las peticiones y los documentos que las acompañan. No hay información publicada sobre el número de personas que participan en las elecciones, aunque es

evidente que podría haberla. En 2015, la profesora Aurora Ribes Ribes escribió: «*Se ha calculado que aproximadamente 2000 personas se benefician cada año de esta opción*».⁵⁰ No hemos podido validar esa cifra ni determinar el número de personas que se presentan solicitudes pero son rechazadas.

El Gobierno y la AEAT, por supuesto, tienen registros de todas las peticiones de *impatriados* que se han celebrado, tanto las que han tenido éxito como las que no, pero gran parte de la información sigue sin publicarse. Según estadísticas gubernamentales públicas⁵¹, en 2020 se presentaron 10 410 declaraciones de *Impatriados* y, según cifras provisionales, en 2022 se presentaron 15 638. Otras fuentes citan cifras ligeramente diferentes. Por ejemplo, en 2023 los medios de comunicación informaron de que la cifra real era de 11 078.⁵² En cualquier caso, se trata de cifras significativas, aunque relativamente modestas, en un país con una población de casi 50 millones de habitantes.

Se estima que la renta imponible combinada⁵³ de los *Impatriados* ascendió a 1700 millones de euros en 2020 (provisionalmente 2400 millones de euros en 2022). En 2020 pagaron un total de 436 millones de euros en concepto de impuesto sobre la renta (632 millones de euros en 2022).⁵⁴ En ambos años, el tipo impositivo medio efectivo sobre la renta fue superior

48 <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/12/13/Explaining-the-Shadow-Economy-in-Europe-Size-Causes-and-Policy-Options-48821> En algunos países, el miedo a tener que lidiar con las autoridades fiscales se cita como motivo para permanecer «en la sombra».

49 https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en

50 “Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate”, (“Fiscalidad de los expatriados en España: Algunas reflexiones para debatir”) Intertax, volumen 43, números 6 y 7, 2015, p. 462. Aunque no queda claro por las propias palabras, parece probable que la referencia sea al número de *impatriados adicionales* cada año.

51 Cuadro 8.9 https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/Cuadros_IART23.xlsx

52 Véase <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>

53 Esto no se define específicamente en esta sección del informe, pero se presume que excluye los ingresos y ganancias por inversiones no españolas, sobre los que la AEAT no suele solicitar información.

54 Cuadro 8.9 https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/Cuadros_IART23.xlsx

al 25 %, por encima del tipo fijo del 24 % aplicado a los primeros 600 000 € cifra separada de ingresos de los *impatriados* en virtud de la Ley Beckham. El importe medio del impuesto sobre la renta a pagar por persona fue de 41 883 € en 2020 (provisionalmente 40 414 en 2022), muchas veces superior a la media local en España, quizá hasta diez veces más.⁵⁵

Es difícil entender por qué el gobierno afirma que pierde ingresos fiscales como consecuencia del régimen de *Impatriados*. Sin embargo, a partir de 2020, ha comenzado a publicar una cifra que, según afirma, representa el impacto fiscal negativo que la Ley Beckham tiene en las finanzas del estado.⁵⁶ Un documento de la AEAT sugiere, sin aportar pruebas, que esto se debe a que los extranjeros sustituyen a trabajadores españoles con cualificaciones similares que estarían sujetos a tributación íntegra y que, de alguna manera, la Ley Beckham provoca que los ciudadanos españoles abandonen España y no paguen impuestos en su país de origen.⁵⁷ En el mejor de los casos, se trata de un argumento curioso y rebuscado.

Los regímenes tributarios especiales destinados a atraer a extranjeros altamente cualificados suelen ser objeto de análisis engañosos. Esto ha sido así en

el caso del régimen «no-dom» en el Reino Unido, que ha dado lugar a ejemplos de la peor clase de respuesta xenófoba por parte de los medios de comunicación populares y sus lectores y espectadores, junto con una plétora de artículos cuasi académicos mal informados que ofrecen un análisis sesgado de su impacto, calculando los costes pero prestando escasa atención a las ventajas. Es mucho más fácil sumar un coste teórico que calcular los beneficios de contar con trabajadores adicionales y altamente cualificados en el país. Muchos autores, partidarios de la abolición, ignoran los efectos dinámicos que los cambios de política provocan en el mundo real. Asumen que quienes se benefician del estatuto especial simplemente permanecerán después de su abolición y pagarán los impuestos normales que gravan a los residentes. Esto es siempre un error.⁵⁸

Según las «estadísticas» que publica el Gobierno, la Ley Beckham ha «costado» al Gobierno español 362,6 millones de euros en «pérdida» de ingresos fiscales desde que se empezaron a registrar estos datos en 2020, incluyendo un coste de 98,1 millones de euros en 2022 y un coste previsto de 105,7 millones de euros en 2023.⁵⁹

La economía política cambiante de la Ley Beckham

El Ministerio de Hacienda ha reaccionado ante estas pérdidas aparentes invirtiendo en nuevas tecnologías para hacer más eficaces las inspecciones y ayudar a identificar el llamado «fraude fiscal» cometido por «expatriados ricos».

Este nuevo enfoque de atención sobre el impacto fiscal del régimen de *Impatriados* resulta especialmente extraño en el contexto de un Gobierno que ha adoptado una Ley Beckham ampliada, sin límites financieros y con la exclusión total de las inversiones no españolas. La política es tan confusa como

la economía, suponiendo que los ministros sepan realmente lo que se está haciendo en su nombre.

A lo largo de los años, como hemos demostrado, el Gobierno español ha mostrado una actitud esquizofrénica hacia la Ley Beckham, considerándola en ocasiones demasiado dura, en otras demasiado generosa, en otras demasiado generosa y demasiado dura al mismo tiempo, y en otras simplemente incómoda en un contexto en el que se pide a los contribuyentes locales que paguen más de lo que tendrían que pagar en otros países por unos servicios públicos similares.

⁵⁵ Cálculos de los autores.

⁵⁶ Se presenta en una sola línea en un informe más amplio: Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2011-2021

⁵⁷ M. Luisa Abella García en “El régimen fiscal de los *impatriados*. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, p12 https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf

⁵⁸ Tras los recientes cambios en el régimen fiscal para los «no residentes» del Reino Unido, muchos han abandonado el país, lo que ha reducido los ingresos fiscales a los que contribuían anteriormente y probablemente debilitará la inversión a largo plazo.

⁵⁹ Ibid, p426. Véase también <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>

Los cambios introducidos en 2010, que descalificaron a las personas con salarios elevados para acogerse al régimen de *Impatriados*, reflejaban la incomodidad política que suponía ofrecer impuestos más bajos sobre la renta para atraer a extranjeros altamente cualificados con el fin de (re)construir la economía española.

Las reformas de 2015 fueron en parte una reacción en sentido contrario, ya que eliminaron el límite y simplificaron de forma sensata los requisitos para «trabajar en España», que de otro modo habrían excluido a quienes tenían empleos del siglo XXI que implicaban algunos viajes, pero excluyeron formalmente a los deportistas profesionales, que habían sido uno de los primeros beneficiarios previstos: los *impatriados* «trofeo» del Gobierno español.

Los cambios de 2023 ampliaron significativamente el abanico de personas que podían beneficiarse y redujeron a la mitad el periodo de no residencia previo requerido, lo que supuso una modernización muy bien recibida de las normas que reconocía la revolución del teletrabajo tras la COVID. Pero al mismo tiempo, el Gobierno español, como si no supiera qué quería conseguir con la Ley Beckham, permitió que la AEAT lanzara, en paralelo, un ataque sin precedentes e injustificado contra algunos *impatriados* existentes y muchos que ya habían abandonado el país.

Algunos han sugerido que la Ley Beckham nunca tuvo la intención de beneficiar a las personas adineradas, sino solo a aquellas con salarios medios. Pero las pruebas demuestran todo lo contrario. A lo largo de

todos los cambios legislativos que se han producido entre 2003 y 2025, nunca se ha modificado la exención total del impuesto sobre el patrimonio de los activos no españoles, las rentas del capital y las plusvalías. Habría sido fácil desde el punto de vista legislativo eliminar ese beneficio, y probablemente habría sido una medida popular desde el punto de vista político. Pero nunca se hizo en la ley. El enfoque actual de la AEAT parece estar diseñado para remediarlo mediante medios extra-legales y agresivos. Las personas bien cualificadas que han tenido éxito y, por lo tanto, son ricas, seguramente evitarán España en el futuro.

Los regímenes fiscales especiales que benefician únicamente a los extranjeros y a los ciudadanos que regresan tras haber vivido muchos años en el extranjero son políticamente difíciles de gestionar para los gobiernos. Son un blanco natural para la atención política, mediática y de la AEAT.

La prensa popular ha seguido inevitablemente al Gobierno español con sus propias críticas al régimen de *Impatriados*, centrándose invariablemente en los tipos impositivos y no en las ventajas de la simplificación. Proporciona titulares fáciles para los medios de comunicación, dada la presión financiera que sufren muchos hogares españoles en la actualidad, aunque es poco probable que los lectores muestren ningún aprecio por la AEAT. El sentimiento anti extranjeros que todo ello genera se refleja claramente en los recientes ataques por motivos políticos del primer ministro contra los inversores inmobiliarios extranjeros.

Cómo se manifiesta la hostilidad hacia los *impatriados* en el ámbito de la AEAT

La hostilidad de la AEAT hacia los *impatriados*, tan evidente hoy en día, parece ser una manifestación relativamente reciente, tras un período en el que apenas se han observado indicios de una actividad coercitiva inusual. Pocas de las víctimas podrían haber anticipado los extremos hasta los que irá la AEAT en este nuevo clima.

La acción hostil adopta actualmente muchas formas, entre ellas:

- **Inspecciones de último momento:** la AEAT asalta inesperadamente a contribuyentes que han puesto fin a su estancia en España, han presentado todas las declaraciones de la renta requeridas y que nunca las han puesto en entredicho mientras residían allí, sometiéndoles a investigaciones vengativas. Esto parece ser una estrategia deliberada para

maximizar el impacto sobre los contribuyentes *impatriados*.

- **Una cultura de negación:** sin tener motivos racionales para sus acciones, los inspectores de la AEAT afirman, sin fundamento, que sus propios Certificados e instrucciones para la declaración carecen de significado, que las promesas legales pueden ignorarse y que los derechos de los contribuyentes pueden atropellarse.
- **Expediciones de “pesca”:** la AEAT ha convertido las solicitudes de información en un arma, lanzando con frecuencia una enorme red general en busca de información sobre activos extranjeros e ingresos por inversiones en el extranjero, que están exentos de impuestos según la Ley Beckham y no son declarables en las declaraciones de la renta que la propia AEAT exige presentar a los contribuyentes.
- **Presión sobre los contribuyentes:** la AEAT exige la presencia de los contribuyentes en múltiples reuniones en España, incluso si han sido trasladados otra vez a su país de origen, obligándoles a nombrar representantes para que asistan en su lugar, lo que supone un gasto considerable. Investigan a los hijos de los contribuyentes, entrevistan al personal del centro escolar y examinan las cuentas en redes sociales, ignorando las protecciones legales. Exigen información histórica compleja con 10 días de aviso y no respetan los plazos legales que les han impuesto.
- **Daño reputacional:** la AEAT intenta criminalizar sin fundamento a los contribuyentes a ojos de sus contactos profesionales, insinuando a todas las instituciones financieras mundiales con las que hacen negocios y a otras autoridades fiscales que han estado evadiendo impuestos y que también pueden estar implicados en el blanqueo de capitales. Tenemos conocimiento de *Impatriados* que tienen pruebas que sugieren que la AEAT les mintió al realizar solicitudes de información.
- **Falta de respuesta a las solicitudes de aclaración:** las peticiones educadas y repetidas de

aclaración de la base legal para la acción de la AEAT nunca se responden adecuadamente, por lo que muchos contribuyentes que terminan cediendo a su acoso nunca tienen la certeza de que existiese un caso legal contra ellos, ni de qué se trataba en tal caso.

- **Penalizaciones por “obstrucción”:** Si el contribuyente interrumpe el suministro de información al Inspector para preguntar por qué han pedido ciertos elementos, la AEAT emite avisos de penalización por “obstrucción” que a menudo ascienden a miles de euros.
- **Amenazas de procesos penales:** una amenaza habitual en el arsenal de los inspectores de la AEAT es convertir el proceso normal civil y administrativo de investigación tributaria en un proceso penal. A menos que el contribuyente acepte llegar a un acuerdo.
- **Presión sobre los asesores:** se amenaza a los abogados con la pérdida de su derecho a ejercer si apoyan a un cliente que se resiste a la presión de la AEAT para llegar a este tipo de acuerdos. Conocemos bufetes que han recibido amenazas de auditorías del IVA, una de las tácticas favoritas de los regímenes autoritarios del mundo. Hemos comprobado que a los abogados les asusta aceptar casos que impliquen medidas defensivas contra la AEAT. Este es un impedimento considerable para la justicia.
- **‘Simulación’:** Cuando las investigaciones de la AEAT no producen ninguna prueba de infracción, los inspectores de la AEAT simplemente declaran que, por deducción, debe tratarse de un engaño. Por lo tanto, acusan a una empresa constituida legalmente, en muchos casos de conformidad con las libertades de la UE, que paga impuestos en España y tiene clientes y empleados locales que también pagan impuestos, de ser una simple ficción, una “simulación”. Es un argumento utilizado frecuentemente por la AEAT, otro de los componentes habituales de su arsenal.

En la sección 5 se analiza con más detalle la investigación típica de la AEAT.

La reciente postura agresiva de la AEAT representa una desviación significativa de la aplicación directa de la ley. En su «*Plan General de Control Tributario*», para 2023 y 2024, la AEAT indicó un nuevo enfoque en la inspección de los no residentes, lo que inevitablemente abarca a los beneficiarios del régimen de la Ley Beckham. Esto suscitó serias preocupaciones sobre la aplicación selectiva de la ley,⁶⁰ preocupaciones que parecen estar plenamente justificadas. Las acciones de la AEAT continúan en 2025.⁶¹ Socavan el Estado de derecho en España. Se llevan a cabo sin tener en cuenta ningún principio de transparencia y equidad. Afectan especialmente a los ciudadanos no españoles que el gobierno parecía ansioso por atraer a España.

60 Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2024. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2024-3876>

61 Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2025. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2025-5323&p=20250317&tn=1>

5

FRACTURA DEL ESTADO DE DERECHO EN ESPAÑA

La primacía del Estado de Derecho en España se establece a través de mecanismos tanto internos como externos. Si bien el marco normativo europeo y los convenios internacionales establecen las normas externas que se aplican a las autoridades públicas y protegen los derechos de los ciudadanos,⁶² el punto de partida del ordenamiento jurídico español es la Constitución Española de 1978, que establece los derechos y obligaciones fundamentales de las instituciones y de las personas sujetas a su jurisdicción.⁶³ La Constitución tiene por objeto garantizar el imperio de la ley. Las autoridades públicas están obligadas a cumplirla y a respetar la ley, y tienen prohibido actuar de forma arbitraria. El *Preámbulo* y la *parte preliminar* destacan los principios en los que se basa la Constitución.⁶⁴ Los elementos clave incluyen lo siguiente:

- España es un país en el que
 - el orden económico y social debe ser justo

- prevalece el estado de derecho
- se reforzará la cooperación efectiva con otros pueblos
- las autoridades públicas están sujetas a la Constitución.
- La Constitución garantiza la certeza de que prevalecerá el estado de derecho, la rendición de cuentas de las autoridades públicas y la prohibición de la actuación arbitraria de las autoridades públicas.

En nuestra opinión, la AEAT no cumple con estas obligaciones en su trato a los *impatriados*. No somos los únicos que hacemos esta valoración.

En esta sección, mostramos cómo, en sus acciones, la AEAT no respeta los principios de la Constitución e incumple muchos otros requisitos de la legislación nacional.

Operacionalización de la Ley Beckham

Los criterios de elegibilidad

Las normas consagradas en la Ley Beckham han variado ligeramente de un año a otro, ya que el Ministerio de Hacienda las ha modificado, pero los requisitos básicos de la ley para poder acogerse a ella siguen siendo los mismos.

En este documento, nos centramos principalmente en el periodo comprendido entre 2015 y 2020, cuando los que llegaban a España podían optar al estatus de la Ley Beckham bajo las siguientes condiciones principales⁶⁵:

- No habían residido en España durante ninguno de los diez periodos impositivos anteriores a su traslado a España.
- Su residencia en España fue el resultado de:
 - un contrato de trabajo, tal y como se define, o
 - convertirse en consejero de una entidad en la que la persona no tenía participación alguna o cuya participación no le convertía en accionista de referencia a efectos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en términos generales, el 25 % de los derechos de voto).

62 Véase la sección 6

63 Ver Apéndice 4. El texto en inglés de la Constitución está disponible aquí: <https://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/detalleconstitucioncompleta/index.html?lang=en>

64 Citaremos las disposiciones pertinentes de forma más detallada en el apéndice 4.

65 La legislación también incluía una disposición según la cual los *Impatriados* no podían obtener ingresos que pudieran clasificarse como obtenidos a través de un establecimiento permanente situado en territorio español.

El derecho a optar por el estatuto previsto en el artículo 93 era inequívoco para quienes cumplían los criterios. Su elegibilidad podría determinarse fácilmente con antelación.

El Gobierno español siempre ha tenido la capacidad de establecer los criterios de elegibilidad para la elección de *impatriados*, pudiendo utilizarlos para configurar el grupo de beneficiarios, ampliándolo o reduciéndolo. La profesora Aurora Ribes Ribes, en un artículo publicado en 2015, señalaba que «*aunque la normativa fiscal para expatriados en España es muy favorable, el Gobierno español ha estado estudiando formas de hacer aún más flexibles estas normas con el fin de ampliar su aplicación y, por lo tanto, atraer a España no solo a expertos extranjeros, sino también a inversores inmobiliarios y jubilados*».⁶⁶ La profesora Ribes expresó su preocupación por el hecho de que, en su opinión, la ley, tras los cambios, seguía siendo demasiado amplia y no aprovechaba la oportunidad de centrarse únicamente en los «*trabajadores desplazados en sectores estratégicos*».⁶⁷

Este fue un punto recientemente comentado por Carlos Rodrigo Calderón Maldonado, de la AEAT⁶⁸, quien afirmó: «*Aunque diversos autores y políticos asocian este régimen como un mecanismo para atraer talento a España, lo cierto es que el legislador no exige ninguna cualificación al trabajador ni que los servicios se presten a un empleador inscrito en un sector de actividad específico, a diferencia de otras jurisdicciones que sí hacen estas distinciones*».

Es evidente que el Gobierno español tenía la intención, desde 2015, de mantener la Ley Beckham como un régimen amplio (aunque ahora excluyendo a los deportistas profesionales de los que deriva su nombre popular). No se sugirió que se centrara en sectores estratégicamente importantes o en categorías concretas de trabajadores, ni tampoco que se excluyera

a los empleados con mayores ingresos. Se restableció la posibilidad de que las personas con ingresos superiores a 600 000 euros pudieran acogerse al régimen, gravándose el exceso de sus ingresos por encima de dicho importe al tipo máximo normal vigente en ese momento, del 45 %. No se incluyó ningún límite de valor para los activos españoles o internacionales propiedad del individuo, dejando claro que las personas con un patrimonio importante eran bienvenidas siempre y cuando hubieran sido asignadas a España como empleados o directores y no tuvieran antecedentes recientes de residencia en España.

No está claro qué controles se llevaron a cabo en las elecciones de los empleados desplazados que se presentaron, ni quién los realizó, pero está claro que la AEAT tuvo la oportunidad de llevar a cabo cualquier revisión que considerara oportuna antes de expedir un Certificado a la persona en cuestión.⁶⁹ La ley no deja lugar a dudas. Las condiciones que impuso eran condiciones previas y casi todas las autoridades fiscales del mundo suelen comprobar que se han cumplido este tipo de condiciones antes de comunicar al interesado o a su empleador la aplicación de los impuestos más bajos previstos por la ley. La emisión del Certificado no fue objeto de ninguna salvedad y fue entendida por el individuo y el empleador como una declaración afirmativa por parte de la AEAT de que había determinado que el solicitante reunía los requisitos para acogerse al régimen fiscal especial previsto en la Ley Beckham. Una vez que una persona había recibido un certificado, tenía derecho a confiar en él y lo hacía. Tenía una expectativa legítima y exigible de que se le gravarían sus ingresos en virtud del *régimen de why in cursive?* *impatriados*.

Si, en la práctica, la AEAT no revisó realmente el Formulario 149 y la documentación adjunta, o solo lo

66 Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate” (“Fiscalidad de los expatriados en España: Algunas reflexiones para debatir”), Intertax, volumen 43, números 6 y 7, 2015, p. 471.

67 Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate” (“Fiscalidad de los expatriados en España: Algunas reflexiones para debatir”), Intertax, volumen 43, números 6 y 7, 2015, p. 472.

68 En El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma, p48 https://www.ief.es/docs/de-stacados/publicaciones/revistas/cf/28_04.pdf

69 Hemos visto a inspectores alegar que no había tiempo para realizar las comprobaciones, pero se trata de una queja injustificada. El programa lleva en marcha casi 20 años. Si realmente era tan difícil de administrar, se podría haber modificado la ley para darles el tiempo que necesitaban. En la práctica, la AEAT no tiene en cuenta el plazo de 10 días para expedir un Certificado. Los plazos son para los contribuyentes. La AEAT se toma todo el tiempo que necesita para esta función, como demostramos en otra parte de este documento.

hizo de manera superficial, la emisión del Certificado constituyó una tergiversación deliberada por parte de la AEAT, en que los contribuyentes han confiado a menudo en su perjuicio. La AEAT no debería tener derecho a alegar, años después, que el contribuyente no reunía los requisitos para acogerse al régimen de la Ley Beckham desde el principio.⁷⁰

La interpretación de la ley por parte de la AEAT no debe ni puede estar sujeta a los caprichos arbitrarios del Gobierno, que, a través del Parlamento (las *Cortes Generales*), tiene la facultad de modificar el texto de la ley si así lo desea.

El estado de derecho parece haber sido dejado de lado por la AEAT, alentada por los objetivos de la organización de maximización de ingresos e influenciada por un sistema de recompensas para los inspectores que prioriza «llegar a un acuerdo» por encima de la precisión de las evaluaciones. Sin embargo, cuando la ley excluye expresamente la tributación de los activos y los ingresos por inversiones de los *impatriados* fuera de España, no se puede permitir que la AEAT simplemente obligue a los *impatriados* a llegar a acuerdos mediante tácticas de ejecución cuestionables.

La importancia del Certificado

*(Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español)*⁷¹

El certificado es un documento fundamental para el funcionamiento de la ley. Merece una explicación más detallada. Su emisión crea expectativas claras y tiene consecuencias para distintas partes que la AEAT no puede simplemente ignorar.

Suponiendo que el contribuyente presente el Formulario 149 y los documentos adjuntos requeridos, y responda adecuadamente a cualquier consulta de seguimiento de la AEAT, esta emitirá el Certificado al contribuyente, confirmando que la persona ha optado por el estatus de *impatriado*. El certificado se expide a nombre del contribuyente y se emite en un formulario normalizado. Es el único documento emitido por la AEAT en relación con la elección del contribuyente. Es un documento oficial y está destinado no solo al contribuyente al que se envía, sino también a terceros, para que puedan aplicarlo y garantizar así la correcta aplicación de la ley del impuesto sobre la renta de los no residentes.

El certificado se expide en español:

Clasificación fiscal: IRPF⁷². Régimen especial para trabajadores desplazados.

EL JEFE DE LA OFICINA REGIONAL DE LA AGENCIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICA QUE: El [fecha], el contribuyente presentó ante esta oficina de la Agencia Tributaria su elección para tributar en el régimen especial del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷³.

En vista de la presentación de la documentación justificativa y de conformidad con el artículo 119.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se expide el presente certificado con el fin de acreditar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retenciones, la condición de contribuyente acogido al régimen especial opcional de tributación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Esta opción, salvo que se renuncie a ella o se excluya, cubrirá los períodos impositivos comprendidos entre 20xx y 20(xx+6).⁷⁴

La redacción muestra que no se trata solo de una comunicación al contribuyente, sino que está destinada a ser vista y aplicada por terceros. No se hace

referencia a ninguna otra medida que deban adoptar el contribuyente o la AEAT. La AEAT no expide ningún otro documento que confirme la condición

⁷⁰ Esta cuestión se examina más detalladamente en el apéndice 3.

⁷¹ Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

⁷² El IRPF es el sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas.

⁷³ Régimen de *impatriados*, o “Ley Beckham”

⁷⁴ Ver Apéndice 5

de contribuyente. El certificado no contiene ninguna salvedad. La AEAT no solicita ningún otro documento. La persona solo tiene que avisar a la AEAT si se va del país o si cambia su situación laboral, por ejemplo, si pasa a trabajar por cuenta propia, en cuyo caso dejaría de tener derecho al estatus de la Ley Beckham.

Esta interpretación del certificado es coherente con la de la profesora Begona Pérez-Bernabeu, en «El nuevo régimen fiscal para expatriados en España»⁷⁵ quién escribe

“Cuando la administración tributaria reciba esta notificación de que se va a ejercer la opción, emitirá, si procede, al contribuyente, en el plazo de diez días hábiles a partir de la presentación de la notificación, un documento que certifique que el contribuyente ha optado por este régimen especial. Este documento acredita ante las personas o entidades obligadas a efectuar retenciones o pagos a cuenta que el interesado es contribuyente acogido a este régimen especial”. (el subrayado es nuestro)

La validez del Certificado como confirmación de la condición de la persona fue reafirmada por la AEAT, en un documento elaborado por M. Luisa Abella García para el *Instituto de Estudios Fiscales*. Afirma, sin reservas ni matices:

*De conformidad con el artículo 119.2 del RIRPF, dicho documento “servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento”*⁷⁶. (Énfasis añadido)

No cabe duda alguna en la mente de estas autoridades de que el Certificado transmite un

mensaje claro al contribuyente y a terceros de que su elección ha sido aceptada. Sin embargo, la AEAT sigue afirmando que el Certificado no tiene tal significado.⁷⁷

Para darse cuenta de lo absurdo de esta sugerencia, no hay más que examinar la lógica. El Certificado surge directamente de la elección del estatus de *impatriado* por parte de un individuo. El resultado de cualquier solicitud es binario: rechazo o aceptación. La AEAT revisa y rechaza algunas solicitudes. Todos los demás reciben un Certificado, es decir: aceptación.

A pesar de esto, la AEAT pretende que, a menos que se rechace la solicitud, el contribuyente se quede en el limbo, ni rechazado ni aceptado. Esta no es una postura sostenible.

Los empleadores y los empleados entienden perfectamente que, si la solicitud es rechazada, el empleado no tributará como *Impatriado*. También entienden que, si la elección no se rechaza y, en vez de eso, el empleado recibe un Certificado, la única interpretación posible es que la solicitud del empleado ha sido aceptada. Las autoridades citadas anteriormente comparten claramente la misma opinión.

La postura de la AEAT simplemente daría risa si no se tratase de un asunto muy grave, pero realmente lo es. Ha costado muchos millones de euros a contribuyentes honestos.

Es un ejemplo de un acto deliberado de mala fe por parte de la AEAT.⁷⁸

La importancia de otras declaraciones

El Certificado no es en modo alguno el único mecanismo mediante el cual la AEAT reconoce a las personas que su estatus según la Ley Beckham ha sido aprobado. Las personas a las que se les ha expedido un certificado deben cumplir requisitos de presentación diferentes a los de los contribuyentes residentes que no están sujetos a este régimen especial. Como se ha señalado anteriormente, las

⁷⁵ Intertax, volumen 34, número 5. 2006, p. 265.

⁷⁶ M. Luisa Abella García para el Instituto de Estudios Fiscales (IET, centro español de investigación y formación en materia de finanzas públicas) en “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma” p10. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf

⁷⁷ La importancia del Certificado en el argumento de las “expectativas legítimas” se explica en mayor detalle en el Apéndice 3, que también explora la afirmación de la AEAT de que no es más que un documento administrativo sin importancia real.

⁷⁸ Ver Apéndice 3.

principales diferencias pueden resumirse de la siguiente manera:

- La declaración anual del impuesto sobre la renta que deben presentar los *impatriados* es el formulario 151, en lugar del formulario 100 que deben presentar los demás residentes.⁷⁹
- Los *impatriados* no están obligados a presentar el formulario 720, una declaración de los activos que poseen fuera de España. No tienen obligación tributaria con respecto a dichos activos, por lo que no procede realizar ninguna declaración.
- Del mismo modo, los *impatriados* no han tenido que presentar ninguna declaración, en relación con los activos de fuera de España, relativa al Impuesto sobre el Patrimonio o al Impuesto Temporal de Solidaridad, un impuesto adicional sobre el patrimonio que se introdujo en 2022, ya que sus activos no españoles no están sujetos a dichos impuestos.

Estos requisitos de presentación y exenciones son exclusivos de los *impatriados*.

La AEAT no han dudado en perseguir a cualquiera que no haya presentado el formulario 720 cuando era obligatorio,⁸⁰ pero los *impatriados*, a quienes se les ha expedido su certificado, no han sido acosados para que presenten este formulario, incluso cuando la AEAT tiene constancia de que tienen más de 50 000 euros en activos fuera de España (el umbral para la obligación de presentar el formulario 720). Desde 2017, la AEAT tiene acceso a la información facilitada a través del sistema del Estándar Común de Comunicación de Información (CRS) de la OCDE, lo que le habrá ayudado a identificar a dichas personas.

El derecho a acogerse a la Ley Beckham tiene una vigencia de hasta seis años fiscales, por lo que la AEAT tiene múltiples oportunidades para cuestionar o informar al contribuyente y a su empleador, en el momento de presentar sus respectivas declaraciones, si tiene dudas sobre la elegibilidad del contribuyente

para acogerse a dicha ley. Pero, de hecho, al insistir en que el contribuyente presente formularios especiales, exclusivos para los *Impatriados*, y al proporcionar instrucciones específicas para los *Impatriados*, la AEAT refuerza la creencia del contribuyente y de su empleador de que ha sido aceptado en el régimen de *Impatriados*.

Al permitir que el contribuyente continúe viviendo y trabajando en España sobre la base de que se le ha certificado que se beneficia del régimen de *impatriados*, en circunstancias en las que la AEAT no lo cree así, la AEAT induce a error al contribuyente, lo que puede causar graves perjuicios tanto a él como a su empleador. Si, de hecho, el contribuyente no hubiera cumplido las condiciones, el hecho de que la AEAT no lo determinara o declarara, o ni siquiera advirtiera sobre la concesión del certificado, tiene como consecuencia privar al contribuyente de la oportunidad de acordar con su empleador que abandonará España y, por lo tanto, no tributará por su patrimonio mundial con arreglo a la normativa española.

Esto puede suponer un perjuicio económico considerable para el contribuyente y, potencialmente, para el empleador, que nunca habría continuado con la relación laboral en España si la AEAT no hubiera expedido el Certificado. Por el contrario, el Gobierno español se beneficia al mantener a los contribuyentes en España con falsas promesas y, posteriormente, gravar los activos mundiales que, de otro modo, nunca habría podido obtener, utilizando métodos de investigación agresivos a escala mundial que dañan la reputación de las personas y presionan a los contribuyentes para que lleguen a un acuerdo.

Como resultado de nuestra investigación, ha quedado claro que la AEAT ha sido consciente durante muchos años de los problemas que plantea la interpretación del Certificado, pero nunca ha introducido cambios ni ha proporcionado orientación adicional al respecto. Esto parece una mala fe por parte de un grupo de personas y una institución, ambos con algo que ganar de los problemas que la propia

79 Tenga en cuenta que el sitio web de la AEAT contiene la siguiente instrucción inequívoca: “Los contribuyentes que opten por el Régimen Especial deberán presentar una **declaración especial del IRPF en el formulario 151**, adaptado al contenido del régimen”.(Énfasis de la AEAT) Véase el Apéndice 1.

80 Véase más arriba. *Caso C-788/19 Comisión contra Reino de España*

AEAT han causado. Es una indicación de que utiliza la incertidumbre resultante como trampa. Al aceptar las prácticas de presentación y no presentación de los *Impatriados*, la AEAT ha actuado de manera coherente con su decisión de emitir un Certificado que acredita que el contribuyente tiene derecho a los beneficios del estatus de *Impatriado*. Eso también pudo haber sido una estrategia deliberada.

Las consecuencias de la confianza legítima

No cabe duda de que las acciones de la AEAT crean una expectativa razonable y legítima en la mente del contribuyente y su empleador de que cumplen los requisitos para acogerse al régimen de *impatriados*. Los requisitos impuestos a las autoridades públicas por la Constitución española, la claridad, simplicidad y facilidad de verificación de los criterios de calificación de la Ley Beckham, la expedición del certificado, las declaraciones que la AEAT exige a los *impatriados* y las instrucciones que emite a los contribuyentes con certificado, apuntan inequívocamente a esa conclusión.

Crear tal expectativa tiene, o es probable que tenga, un impacto significativo en el comportamiento de todos los interesados. Los contribuyentes y sus empleadores probablemente habrían actuado de manera diferente si la AEAT no les hubiera hecho creer que había aceptado la elección del estatus de *Impatriado*. Este ha sido claramente el caso de las víctimas que se han puesto en contacto con los autores.

Para muchas de las personas que se trasladan a España, la tributación de sus activos mundiales según las normas españolas habituales habría supuesto una carga fiscal mucho mayor que la de su país de origen o que la prevista en la Ley Beckham. Ante un coste fiscal adicional significativo e inesperado, la gran mayoría habría pedido razonablemente a su empleador que les compensara por el coste adicional⁸¹, probablemente mediante un acuerdo de igualación fiscal, o que les trasladara fuera de España, tal vez a su país de empleo anterior. Para el empleador, el coste inesperado de tener que poner en marcha un paquete de compensación fiscal habría tenido que

sopesarse muy cuidadosamente desde el punto de vista empresarial frente a los beneficios comerciales previstos del traslado. En la práctica, la mayoría de los empleadores probablemente habrían trasladado a su empleado fuera de España inmediatamente si el coste hubiera parecido significativo.

Por lo tanto, es probable que tanto el empleado como el empleador hubieran actuado de manera diferente si la AEAT no hubiera manifestado su aceptación de la elección de la condición de *impatriado* mediante la expedición del certificado y su aquiescencia a la presentación de las declaraciones de impuestos de *impatriados*.

La AEAT, por supuesto, preferiría que los contribuyentes se quedaran en España. Se pueden obtener ingresos —y probablemente bonificaciones— manteniendo a los *impatriados* en la trampa. Entonces, años más tarde, la AEAT puede alegar que esas personas nunca reunieron los requisitos para acogerse al régimen de la Ley Beckham. Al ignorar su certificación de estado y abrir investigaciones sin justificación alguna, coaccionan a los contribuyentes para que lleguen a un acuerdo cuando, a menudo, no se adeuda ningún impuesto adicional según la ley. Esta conducta constituye un abuso arbitrario de poder. Es inconstitucional y no puede mantenerse.

En nuestra opinión, en virtud del principio de «expectativas legítimas», la AEAT no tiene derecho a afirmar que las personas tratadas de esta manera nunca reunieron los requisitos para acogerse al régimen de *Impatriados*. Ese desafío está bloqueado para la AEAT. Exploramos la relevancia y el significado del principio de confianza legítima con mayor detalle en el apéndice 3 del presente documento.

También existe un principio básico europeo —de hecho, internacional— de buena fe y trato justo. Por ejemplo, en Alemania, el Gobierno proporciona instrucciones sobre la aplicación del código fiscal alemán y establece que «el principio de buena fe, según el cual cada parte debe tener debidamente en cuenta los intereses legítimos de la otra parte y no contradecir su conducta anterior, también debe aplicarse en el Derecho tributario. El principio de buena fe prevalece

81 Véase el apéndice 7 para ver un ejemplo ilustrativo.

sobre la ley aplicable solo en casos especiales en los que, según el sentido común general de la justicia, la confianza de la otra parte en una determinada

conducta de la administración es digna de protección en tal grado que el principio de legalidad de la administración debe quedar en segundo plano».⁸²

El patrón estándar de las investigaciones

Muchos *Impatriados* que se han convertido en víctimas de la AEAT se han puesto en contacto con nosotros. Hemos escuchado sus relatos sobre cómo la AEAT han abordado sus investigaciones desde una perspectiva procedimental. Es desolador. Ya hemos destacado tres ejemplos concretos.

Como grupo más amplio, las historias de los *Impatriados* siguen un patrón relativamente estándar, que suele ser el siguiente:

- **La presentación de la solicitud**

Las personas físicas presentan el formulario 149 poco después de su llegada a España, optando por el régimen de *Impatriados* creado por la Ley Beckham.

- **La respuesta**

La AEAT puede o no hacer preguntas, y luego responde y expide un Certificado a la persona. Es evidente que, en algunos casos, la AEAT emite un rechazo. Este hecho también es importante para reforzar las expectativas legítimas de quienes reciben un certificado.

- **Presentaciones posteriores**

Tras la expedición del certificado, no suele ocurrir nada inesperado ni adverso mientras el contribuyente reside en España. El contribuyente presenta las declaraciones de impuestos requeridas en el formulario 151. El empleador presenta los formularios 216 y 296⁸³. Es posible que se formulen algunas preguntas estándar sobre si se ha presentado toda la documentación requerida, pero normalmente

no se inicia ninguna investigación formal. Las declaraciones incompletas u otros errores se tratan con normalidad dentro del régimen de *Impatriados*. Por lo demás, la aplicación del régimen de la Ley Beckham funciona sin problemas. El contribuyente no tiene motivos para suponer que no está sujeto a la ley Beckham.

- **Salida o cambio de estatus**

En la mayoría de los casos, al cabo de unos años, el contribuyente es trasladado a otro país por su empleador, que notifica debidamente su salida a la AEAT. En algunos casos, los *Impatriados* permanecen trabajando en España, reconociendo que, a partir de ese momento, estarán sujetos al régimen fiscal normal de los residentes españoles.

- **Notificación de una inspección**

El inicio de una inspección se anuncia entonces de forma repentina, normalmente sin indicios previos de que exista algún motivo de preocupación.

- **El momento de la inspección**

Parece ser una práctica habitual que la notificación formal del inicio de una inspección se produzca muy avanzada la relación fiscal de un *Impatriado* con España. El patrón es tan reiterado que parece deliberado, artificial. Podría decirse que la AEAT podría inspeccionar al *impatriado* al final de su primer año en España. Las técnicas modernas de

82 Esto figura en una instrucción del Ministerio Federal de Hacienda alemán, de 23 de enero de 2023, dirigida a las autoridades fiscales supremas de los 16 Estados federados alemanes sobre la aplicación del Código Fiscal alemán. Se deriva de una resolución del Tribunal Fiscal Federal de 5 de septiembre de 2000, IX R 33/97, BStB1 II p. 676.

83 Como se explica más adelante en esta sección, se trata de formularios que solo puede utilizar el empleador para declarar las retenciones fiscales de las personas consideradas no residentes a efectos fiscales, en este caso, los *Impatriados* que cumplen los requisitos.

evaluación de riesgos normalmente recomendarían una inspección temprana en caso de existir preocupaciones importantes sobre el cumplimiento. Esperar hasta los últimos años del estatus de *Impatriado* o incluso más allá sugiere que la AEAT tienen poco interés en garantizar el cumplimiento diario y prefiere, desde una perspectiva política, asegurarse de que la persona permanezca el tiempo suficiente para permitirle maximizar sus ingresos por impuestos, intereses y sanciones. Hemos solicitado a la Directora General que aclare esta cuestión, publicando o facilitando datos que muestren qué proporción de *Impatriados* han sido inspeccionados al término de su primer año y cuál ha sido el plazo medio transcurrido entre la expedición del certificado y el inicio de la inspección. No ha respondido. Como ya hemos mencionado en este documento, los ejemplos que hemos visto de *Impatriados* auditados antes de lo «normal» son aquellos que parecen haber sido seleccionados por motivos políticos, en los que el proceso de inspección parece haberse movili- zado como castigo.

- **Criterios de selección de inspección**
La gran mayoría de los sujetos a la Ley Beckham que son inspeccionados parecen ser extranjeros, que constituyen la comunidad de *Impatriados* naturales, aunque los beneficios de la Ley Beckham también están disponibles para los ciudadanos españoles que regresan al país. Existen pruebas sólidas de que la AEAT se dirige principalmente a aquellas personas que parecen tener patrimonio e ingresos por inversiones fuera de España —no sujetos a tributación en virtud de la Ley Beckham—, lo que las convierte en un objetivo natural para inspectores sin escrúpulos que desean aumentar sus ingresos, incluso si ello implica manipular la ley en su propio beneficio. Este patrón de inspecciones sería un resultado poco probable de las técnicas normales de evaluación de riesgos. La AEAT parece utilizar

principalmente la evaluación de la riqueza como guía.

- **El inicio de la investigación**

Lo que suele ocurrir tras la notificación formal del inicio de la inspección es que la AEAT pone en marcha una investigación a gran escala que abarca las relaciones personales, familiares y comerciales de la víctima. Todos los contactos comerciales conocidos y todas las instituciones financieras con las que opera en España se ven involucrados en la investigación. Se interroga a los empleados. Se requieren correos electrónicos comerciales, agendas, listas de reuniones, tarjetas de visita y direcciones de correo electrónico. En muchos casos, se requieren las declaraciones de impuestos extranjeros de la víctima anteriores a su traslado a España. Se investigan las publicaciones en redes sociales. Se solicitan detalles sobre los viajes de la víctima y de toda su familia, tanto dentro como fuera del país.

- **El uso de los datos del IVA**

A nivel nacional, la AEAT suele aprovechar todos los datos a los que puede acceder, incluidos los derivados del sistema de declaración del IVA, el Formulario 347. Al cruzar los datos de una persona con los del formulario 347, la AEAT puede obtener una gran cantidad de información sobre la vida privada del contribuyente: a qué médico acude, a qué clínicas, a qué psiquiatra, a qué abogado; en definitiva, cualquier persona que le haya proporcionado bienes o servicios por un valor superior a unos 3000 euros en un año determinado. Esto plantea cuestiones relacionadas con la privacidad de los datos, independientemente de cómo se utilice o se haga un uso indebido de la información en el proceso de inspección.

- **Solicitudes de información sobre activos no españoles**

En el ámbito internacional, la AEAT solicita al contribuyente información detallada sobre

todos los bancos o instituciones financieras extranjeros con los que tiene una cuenta: datos de todas las cuentas que posee, transacciones con tarjetas de crédito, cuantía de las inversiones, ingresos, participaciones en sociedades de inversión, archivos KYC, etc.

- **Retos a las demandas de la AEAT**

Los contribuyentes que, en este momento, cuestionen el derecho de la AEAT a solicitarles esta información global, serán considerados como si se negaran a proporcionarla. Aquellos que señalan que sus ingresos y activos no españoles no están sujetos a impuestos en España —por lo que la información no es necesaria ni previsiblemente relevante— simplemente se ven amenazados con una multa considerable por no cooperar. Hemos visto casos en los que el individuo, aunque cumplía con los demás requisitos de la AEAT, ha solicitado razonablemente una explicación adecuada de la necesidad de la información sobre los activos no españoles antes de facilitarla. La solicitud ha sido efectivamente ignorada, lo que parece constituir una infracción del artículo 147 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), y se ha impuesto una sanción considerable al contribuyente en virtud del artículo 203 de la misma Ley, por lo que la AEAT califica de «obstrucción». Afortunadamente, existe un proceso de apelación para esta sanción. A menos que la AEAT demuestre que el contribuyente no cumple los requisitos de la Ley Beckham, la multa parece constituir una coacción ilegal, infringe el artículo 179.1 de la Ley General Tributaria, incumple la obligación de la AEAT de demostrar que el contribuyente actuó con malicia o negligencia, y es inadmisibles en un caso en el que el contribuyente ha actuado sobre la base de una interpretación razonable de la norma, tal y como establece el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

- **El uso por parte de la AEAT de los mecanismos internacionales de intercambio de información (EoI)**

Mientras sigue persiguiendo al contribuyente para obtener información sobre sus activos en todo el mundo, en algunos casos utilizando la coacción, en forma de amenazas o medidas coercitivas, la AEAT recurre a menudo a los mecanismos internacionales de intercambio de información para intentar obtener lo que quiere a través de otras autoridades fiscales, utilizando el mecanismo de un convenio fiscal que parece ignorar cuando beneficia al contribuyente.

- **La dudosa legitimidad de las solicitudes internacionales de la AEAT**

La AEAT parece proporcionar a la autoridad tributaria solicitante pocos o ningún detalle sobre los motivos jurídicos por los que se requiere la información y su previsible pertinencia. Parece suficiente, en virtud de las disposiciones vigentes, limitarse a presentar la solicitud, por muy amplio que sea su alcance. Como era de esperar, las normas sobre la solicitud de información se han redactado partiendo de la presunción, alentada por la OCDE, de que la autoridad fiscal solicitante actúa de manera razonable y legítima, una presunción que rara vez parece examinarse en la práctica.

La OCDE evalúa los tiempos de respuesta de las autoridades fiscales a las solicitudes de información mediante su proceso de revisión por pares, pero presta escasa atención a la legitimidad subyacente de las solicitudes de las autoridades solicitantes o a la calidad y exhaustividad del examen de dicha legitimidad por parte de las autoridades requeridas antes de recopilar y divulgar información sobre una persona concreta. Al fin y al cabo, es una especie de club mutuo. La autoridad que hoy solicita algo es la autoridad que mañana lo solicitará, por lo que nadie debe crear

problemas por si sus propias solicitudes son rechazadas.

En el Comentario de la OCDE sobre el Modelo de Convenio⁸⁴ se sugiere una norma razonable con la que la autoridad fiscal podría evaluar la legitimidad, a saber, que se exija a la autoridad requirente que facilite «*los hechos y circunstancias específicos que han dado lugar a la solicitud, una explicación de la legislación aplicable y las razones por las que se considera que los contribuyentes sobre los que se solicita información han incumplido dicha legislación, respaldadas por una base fáctica clara*».

- **Daño reputacional causado por la AEAT**

Cuando la autoridad tributaria solicitada accede, las solicitudes que realiza en nombre de la AEAT a las instituciones financieras identifican al individuo, a ojos de sus banqueros y financieros, como al menos una persona de interés para las autoridades fiscales, un posible evasor fiscal y un posible blanqueador de capitales. Daña la reputación del individuo ante sus socios comerciales. Y ese parece ser precisamente el efecto que se pretende: no tanto una solicitud de información, sino más bien un intento descarado de intimidación. Hemos visto cómo un contribuyente, que no ha cometido ni ha sido declarado culpable de evasión fiscal, se ha visto privado de los servicios de un proveedor internacional como consecuencia directa de una búsqueda de información en la AEAT. Como demostramos en otra parte de este documento, la AEAT utilizan el daño a la reputación como arma contra los contribuyentes, infringiendo la ley.

- **El impacto negativo del secretismo de las autoridades fiscales**

El nivel de confidencialidad mantenido por la autoridad requerida con respecto a las solicitudes de información de la AEAT reduce la capacidad del contribuyente para impugnar su legitimidad. Curiosamente, en un entorno en el que la transparencia es un tema central, la OCDE, en su iniciativa de intercambio de información, respalda firmemente el derecho de las autoridades fiscales a no informar al contribuyente de la solicitud de información en ningún momento. Este es el enfoque que aparentemente se adopta en muchos países, incluido un país como Suecia, que por lo demás tiene un fuerte compromiso con la transparencia⁸⁵. Este énfasis en el secreto coloca a la víctima en la misma situación que si se estuviera llevando a cabo una investigación por blanqueo de capitales, con avisos contra la divulgación de información que acompañan a las solicitudes de información.

Al igual que con los bancos y los contactos comerciales, el efecto secundario previsible es que la víctima es considerada un delincuente por las autoridades fiscales que reciben las solicitudes. Esto provoca inevitablemente un daño grave y potencialmente irreparable a la reputación de la víctima. «*Culpable hasta que se demuestre lo contrario*». Muchos creen que esa es siempre la postura inicial de la AEAT con los contribuyentes nacionales y los impatriados, a menos que el contribuyente tenga conexiones políticas.⁸⁶

Afortunadamente, en otras jurisdicciones, los derechos humanos de los contribuyentes están mejor protegidos y la autoridad fiscal está obligada a notificar al contribuyente las solicitudes internacionales de información. Por

84 OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital 2017 (versión completa), Publicación OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Comentario al artículo 26 relativo al intercambio de información, 5.2

85 Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales, Informe de revisión por pares sobre el intercambio de información a petición de las autoridades competentes, Suecia 2024 (segunda ronda, revisión combinada), párrafo 303 Solo cinco contribuyentes en Suecia fueron notificados de solicitudes de información durante el período de revisión comprendido entre el 1 de abril de 2019 y el 31 de marzo de 2022.

86 <https://www.vozpopuli.com/espana/la-agencia-tributaria-ve-normal-que-el-informe-sobre-el-hermano-de-sanchez-no-tuviera-su-logo.html>

ejemplo, en el Reino Unido, la HMRC está obligada por ley a notificar al contribuyente cuando se emite una Notificación de Entidad Financiera (FIN, por sus siglas en inglés), en la que se solicita información financiera en nombre de otra autoridad fiscal. Por lo general, se expresará en términos tales como: *«La Agencia Tributaria española está comprobando su situación fiscal en relación con el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Patrimonio. Para poder realizar la comprobación, necesitan cierta información y documentación... HMRC tiene la obligación legal de colaborar con la Agencia Tributaria española... La Agencia Tributaria española ha explicado que la información y la documentación les ayudarán a determinar sus obligaciones fiscales en España.»* Esto, al menos, brinda al contribuyente la oportunidad de proteger su reputación y, potencialmente, solicitar una revisión judicial de la decisión de facilitar la información, antes de que se produzca su divulgación. Se trata de una valiosa medida de protección.

- **Obstáculos para garantizar la legitimidad de las solicitudes de información**

Incluso cuando el contribuyente ha recibido la notificación de la solicitud de información por parte de la AEAT a menudo ha resultado difícil determinar qué procedimientos ha seguido la autoridad tributaria solicitada para comprobar su legitimidad y establecer si es pertinente para el motivo supuestamente invocado para la solicitud, sin recurrir a un procedimiento como el de revisión judicial. Hemos visto casos en los que no existe ninguna relación racional entre la información solicitada y el motivo alegado para solicitarla. Los ingresos, ganancias y activos por inversiones en todo el mundo no están sujetos a tributación en España para quienes se acogen a la Ley Beckham. Por lo tanto, las investigaciones sobre dichos ingresos, ganancias y activos no son, a primera vista, legítimas, a menos que se haya demostrado previamente y de forma adecuada la inelegibilidad del contribuyente para acogerse a los beneficios de la Ley Beckham.

- **¿El quantum antes que la causa?**

Casi de manera uniforme, los casos que hemos visto muestran que la AEAT parece estar interesada en el importe de los activos y los ingresos del contribuyente mucho antes de haber demostrado que existe algún fundamento para que puedan ser imponibles en España. Las consultas no revelan ningún interés en la cuestión de si dichos ingresos o activos podrían estar sujetos a tributación en España. Solo el importe.

- **La negación de los derechos fundamentales**

Por lo general, la AEAT se niega a decir si afirma que la persona no tiene derecho a los beneficios del régimen de la Ley Beckham. Puede que simplemente diga que la AEAT está tratando de determinar su responsabilidad tributaria. En las sociedades donde impera el estado de derecho, se espera que las autoridades fiscales colaboren con el contribuyente y demuestren su obligación tributaria antes de investigar el volumen de sus activos e ingresos mundiales y antes de abusar de los privilegios que les otorgan los distintos tratados bilaterales y multilaterales. En España, parece que la AEAT está tratando primero de determinar si vale la pena «perseguir» al contribuyente antes de intentar encontrar una base sobre la que poder actuar contra él o ella. Esto es fundamentalmente incorrecto.

Las tácticas son claras. Los inspectores de la AEAT esperan asustar a los contribuyentes para que acepten un acuerdo, aparentando revelar todos sus activos mundiales, ingresos por inversiones y ganancias a la Hacienda española. Esta acción constituye un abuso arbitrario del poder estatal. No es conforme a la Constitución española. Al facilitar el enfoque de la AEAT, otras autoridades fiscales se convierten, probablemente sin saberlo, en cómplices de esta política de coacción, lo que daña la confianza más allá de las fronteras de España y socava la legitimidad de la iniciativa de intercambio de información de la OCDE.

El sistema de recompensa de la AEAT

Los inspectores tienen un incentivo para hacer todo esto. El nuevo plan de bonificaciones para el personal de la AEAT firmado el 9 de abril de 2025 lo confirma sin dejar lugar a dudas. Sería ridículo que los directivos de la AEAT siguieran negándolo, como han hecho hasta ahora.

En 2023, las «bonificaciones por productividad» pagadas al personal de la AEAT ascendieron a más de 267 millones de euros, lo que equivale al promedio anual de las pensiones públicas pagadas a 16 000 jubilados en España. Las cifras publicadas sobre las categorías de premios son opacas, pero lo que está claro es que las bonificaciones se han más que duplicado en los últimos diez años.⁸⁷

Otros países cuentan con programas de bonificaciones que recompensan el rendimiento excepcional de los funcionarios públicos. Algunos, como Italia, cuentan con planes que incluyen a las autoridades fiscales y ofrecen incentivos para la productividad individual. En Italia, los medios de comunicación han criticado el programa de bonificaciones de la autoridad fiscal, pero parece ser a una escala muy diferente del programa de recompensas de España. Los pagos de bonificaciones que suscitaron comentarios negativos en los medios de comunicación en abril de 2024 ascendieron a solo 1047 euros.⁸⁸

Hemos realizado un análisis comparativo de los sistemas de bonificaciones para el personal de las autoridades fiscales en España, Francia, Alemania, Bélgica, Italia, Portugal y el Reino Unido. Los planes de bonificaciones no son todos transparentes, pero la información disponible sugiere que:

- El plan de la AEAT para inspectores es un caso excepcional a nivel internacional, con los niveles más altos de incentivos económicos

en comparación con el Reino Unido, Francia, Alemania, Bélgica, Italia y Portugal. En España se pagan cantidades sustanciales basadas en evaluaciones subjetivas y en el rendimiento de individuos y pequeños grupos.

- Los inspectores fiscales españoles recibieron una bonificación media agregada de 243 millones de euros al año entre 2018 y 2022. El país con la cifra absoluta más cercana parece ser Italia, con una media de aproximadamente 165 millones de euros al año durante el mismo periodo, aunque la bonificación media por empleado es muy inferior.⁸⁹ En Portugal, entendemos que la bonificación por productividad total de los inspectores fiscales se ha calculado sobre la base del 5 % del total de los fondos recaudados. En diciembre de 2023, esta cifra era de aproximadamente 53 millones de euros.
- En Francia, Alemania, Bélgica y el Reino Unido, la remuneración de los inspectores fiscales se considera, en términos generales, equiparable a la de otras categorías de funcionarios públicos, y las bonificaciones son insignificantes en comparación con España.

Durante años, la AEAT se negó a facilitar información alguna sobre el oscuro sistema de incentivos para inspectores que gestiona, pero finalmente el Juzgado Central Administrativo número 4 de Madrid no le dejó otra opción. Lo que publicaron, que distaba mucho de ser un panorama completo, deja muchas preguntas sin respuesta, pero, no obstante, revela hasta qué punto las bonificaciones son subjetivas.⁹⁰ La información revelada por la AEAT sobre su sistema de bonificaciones identifica una serie de “coeficientes” que determinan su remuneración.

87 Fuente: Declaración de liquidación del presupuesto de gastos en los informes anuales de la AEAT.

88 <https://tg24.sky.it/economia/2024/04/02/pnrr-bonus-dipendenti-agenzia-entrate#:~:text=Pnrr%20e%20riforma%20fiscale%20richiedono,in%20corso%20e%20nel%202025>

89 La Administración Tributaria 2024 de la OCDE: La información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes (TAS 2024) muestra que Italia contaba con 28 435 empleados a tiempo completo en 2024, con unos ingresos netos de 498 302 millones de euros, frente a los 20 691 empleados a tiempo completo de España, con unos ingresos netos de 255 463 millones de euros. <https://www.oecd.org>.

90 https://inspectoresdehacienda.es/wp-content/uploads/filr/4335/20220927_Expansion_Bonus_IHE_%20Ranses%20.pdf?utm_source=chatgpt.com Véase el apéndice 2.

Esto demuestra, por ejemplo, que persuadir a los contribuyentes para que lleguen a un acuerdo en lugar de evaluar el importe correcto de los impuestos probablemente dará lugar a bonificaciones más elevadas: «*El tercer coeficiente... recompensa el porcentaje de expedientes que se cierran con un acuerdo entre el inspector y el contribuyente, lo que fomenta el pago puntual y evita litigios*». Se trata de palabras cuidadosamente elegidas que dan un barniz de legalidad a un proceso mediante el cual se coacciona a los contribuyentes para que acepten un acuerdo, incluso cuando, según la ley, puede que no exista responsabilidad alguna. Los abogados que trabajan en los casos de la Leyley Beckham han estimado que más del 80 % de estos casos se han resuelto a través de este mecanismo, mediante un acuerdo entre la AEAT y el contribuyente, lo que contrasta fuertemente con el proceso normal mediante el cual se emiten y acuerdan las liquidaciones. Hemos solicitado a la Directora General de la AEAT que nos facilite estadísticas que respalden o refuten esta estimación, pero no hemos recibido respuesta. Sacamos nuestras propias conclusiones. Los abogados españoles creen que existe un claro contraste entre los casos de la Ley Beckham y casos de otro tipo.

El sistema de incentivos también pone énfasis en la velocidad con la que se completa una inspección. Ello alienta a los inspectores de la AEAT a recortar y subvertir el Estado de Derecho ejerciendo presiones indebidas sobre los contribuyentes para que liquiden. Hemos visto casos así. Cuanto menos tiempo dure la inspección oficial, mayor será su potencial de bonificación. El incentivo es el objetivo. El Estado de Derecho no se tiene en cuenta.

Históricamente, la AEAT ha argumentado que el elemento de la prima relacionado con los ajustes de una inspección es sólo un pequeño porcentaje de la remuneración total de los inspectores. Esto es un argumento falso:

- La oferta de cualquier incentivo por lograr ajustes de una inspección, aumentando cobros, haciendo tratos, tiene el efecto de eliminar totalmente la objetividad del Inspector. No existe escala de grises. Es negro y blanco. El Inspector cuenta con un incentivo financiero por conseguir un resultado particular.
- La AEAT no ha aportado ninguna prueba de que su plan de incentivos para los inspectores funciona de la manera que afirman. La argumentación sigue sin estar fundamentada. La AEAT cree que puede presentar un estándar mucho más bajo de pruebas de las que exige a los contribuyentes. La publicación de los detalles completos podría dañar al liderazgo de la AEAT, pero requerir su publicación parece ser un paso necesario para cualquier político que quiera reconstruir la confianza en esta institución gubernamental.

La mayoría de los ciudadanos, independientemente de donde vivan, y la mayoría de los parlamentarios, reconocen el riesgo de pagar a los inspectores fiscales por resultados y tratan de desaconsejarlo. Entendemos que las bonificaciones pagadas a los inspectores nunca se recuperan, incluso cuando -como suele ser el caso- el contribuyente gana una demanda. Esta es una preocupación que ha sido planteada específicamente por Aedaf, la Asociación Española de Asesores Fiscales.

Los medios españoles han criticado repetidamente el sistema de bonificaciones de la AEAT desde que se confirmó su existencia en 2022.⁹¹ Pero hasta ahora el gobierno ha hecho oídos sordos a las frecuentes críticas y ha estado ciego a la necesidad de cambiar el rumbo al modo en que la AEAT gestiona sus servicios. En vez de ello, echando leña al fuego, la AEAT firmó un nuevo acuerdo de bonificación con su personal el 9 de abril de 2025 que les darán

91 Por ejemplo, Juan de Portillo: “Así son los bonus de los inspectores que Hacienda ha revelado por orden judicial”, *Expansión*, 27/09/2022; Alejandro Nieto González, “El bonus de los Inspectores de Hacienda debe cambiar: incentivar lo que queremos como sociedad es fundamental”, *El blog salmón*, 05/10/2022; Javier de Antonio, “Los bonus de los inspectores de Hacienda: a dedo y de hasta 32 000 euros aunque los expedientes no prosperen”, *La Razón*, 30/10/2022; Beatriz García, “Polémica por el bonus de los inspectores de Hacienda: ¿cómo se calcula el importe que hace temblar al contribuyente?”, *Libertad Digital*, 10/11/2022; Daniel Viaña, “Hacienda mejora el bonus por recaudación de los inspectores justo antes de la campaña del IRPF”, *El Mundo*, 04/04/2023; Ignacio Ruiz-Jarabo, “Más ‘bonus’ para los inspectores de Hacienda”, *The Objective*, 05/04/2023; Mercedes Serraller, “Hacienda ofrece un bonus de 125 millones a su plantilla a cambio de recaudar más IRPF e IVA”, *VozPopuli*, 03/04/2024.

bonificaciones de 125 millones de euros si cumplen los objetivos adicionales del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y la recaudación del IVA de 2025. Esto incentivará aún más unos procedimientos agresivos y probablemente ilegales.

Los autores han conocido cómo los contribuyentes, y también sus asesores, son presionados para que acepten un trato, independientemente de los hechos que sean o de la ley. Según los estándares internacionales, Hay relativamente pocos casos fiscales en España que hayan llegado a los tribunales. Las firmas profesionales viven con temor a la revocación de su licencia si sus clientes se resisten, bajo la premisa de que los asesores pueden ser la fuente de intentos de los contribuyentes de evadir sus obligaciones fiscales y, por lo tanto, pueden no renovar su licencia. Pocos

están dispuestos a plantar cara a la AEAT y arriesgar sus empresas y sus carreras ante esta intimidación. Los *impatriados* han tenido muchas dificultades para tener representación letrada en casos relacionados con la AEAT

Todo esto es preocupante dentro del contexto de las obligaciones de las autoridades públicas que establece la Constitución.

Como mínimo, se necesita una investigación independiente: una auditoría de todo el sistema de incentivos y de los resultados que produce, llevada a cabo por una firma que esté fuera del alcance de la AEAT. Esto hará que los contribuyentes se sientan tranquilos sobre las bonificaciones o proporcionará la prueba que necesitan para presionar con lo que constituye una reforma muy necesaria.

Penalización

La amenaza de un proceso penal es un asunto muy serio. Hemos demostrado cómo ha sido utilizada por la AEAT en algunos casos individuales para empujar a un contribuyente a hacer una liquidación rápida que puede no estar basada en la ley. La tipificación como infracción penal puede producirse en los casos en que la AEAT alegue que el impuesto en cuestión sea de 120 000 euros o más aumenta. Usan la amenaza frecuentemente.⁹² Es parte de su rutina.

Cuando alguien parece resistirse a esa presión, la AEAT simplemente le aprieta las tuercas. En algunos casos usan el poder de los medios de comunicación. Con eso es suficiente. Aquellos que son declarados inocentes y previamente no han cedido a las amenazas al final pueden temer de su declaración. Ha habido algunos casos famosos, que habrán alentado a la AEAT a ir todavía más allá.⁹³

Nuestro trabajo ha revelado cuán extensamente se utiliza la advertencia o amenaza de posibles procedimientos penales en relación con los casos de la Ley Beckham. No está claro qué procedimientos internos

(si los hay) se requieren en la AEAT antes de que un Inspector pueda utilizarlos, formal o informalmente. Consideramos que es suficientemente grave para exigirles transparencia y formalidad. Hemos visto que a menudo hacen aceptar cualquier cosa a contribuyentes honestos.

A fin de abordar las preocupaciones reales y rendir cuentas, creemos que el uso de la amenaza o advertencia de delitos debe requerir la aprobación oficial del funcionario más alto de la dirección -en este caso, probablemente el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria- y que debe establecerse un registro de su uso. Esto ayudaría a restablecer la transparencia y la confianza de los contribuyentes en que la AEAT respeta el Estado de Derecho.

⁹² Evidentemente, no se publican estadísticas sobre cuando la AEAT amenaza con el uso de este poder, pero esas amenazas han figurado a menudo en los casos que hemos escuchado de las víctimas, tal como se ilustra en los estudios de casos presentados. No existe un mecanismo transparente que impida a un Inspector de la AEAT inflar artificialmente la factura fiscal subyacente, denegando deducciones, etc., como hemos visto en algunos casos.

⁹³ Porejemplo, el caso Shakira <https://www.hollywoodreporter.com/news/music-news/shakira-tax-fraud-settlement-spain-1235665269/>

El código ético de la AEAT

Por supuesto, la AEAT tiene su propio Código ético, publicado oficialmente en su sitio web ⁹⁴. En el Código se consagra el principio de observancia de la Constitución y de las leyes de España.

«El personal de la Agencia Tributaria desarrolla su actividad dentro de un entorno regulado, en el que la Constitución y las leyes establecen el marco de derechos y deberes tanto de los ciudadanos como del propio personal de la Agencia Tributaria. De ahí se derivan principios que garantizan la objetividad, la neutralidad, la

imparcialidad, la igualdad ante la ley, la seguridad jurídica y el respeto de los derechos fundamentales y las libertades públicas.»

Lamentablemente, en este caso se dan todas las características de una farsa elaborada: es una mera fachada sin nada detrás. Es imposible ver cómo las acciones de la AEAT cumplen estos principios.

La palabra “equidad” está claramente ausente del Código ético. Quizás esto deba verse como una advertencia.

Opacidad, procedimientos aleatorios y hostilidad

Aunque hay pruebas sólidas de que algunos temas son centrales en la campaña de la AEAT contra los *impatriados* como grupo, parece que es una lotería la forma en que la AEAT trata individualmente a los *impatriados*. Esta arbitrariedad, junto con la falta de transparencia y sinceridad en el proceso de una inspección y, al parecer, la falta de formación adecuada de los inspectores, contribuye a que los contribuyentes se sientan vulnerables a ataques aleatorios:

- Existe una aparente falta de orientación centralizada. Si bien algunos países publican manuales que establecen principios para la interpretación del código tributario y la forma en que aplica en la práctica su propia administración tributaria -instrucciones internas impartidas a los Inspectores para tratar determinados tipos de cuestiones-, el sistema español es opaco. No hay manuales publicados por la AEAT que puedan informar al contribuyente, solo breves guías introductorias.⁹⁵
- Independientemente de que existan o no instrucciones centrales no publicadas, no parece haber una aplicación uniforme de las normas entre Inspectores. Por ejemplo, parece

haber muchas más probabilidades de que los inspectores de Barcelona inicien investigaciones sobre los *impatriados* que sus colegas de Madrid.

- Los inspectores, individual o colectivamente, o a través de la dirección regional o nacional, parecen establecer las normas a medida que surgen, por ejemplo, inventando un “test de motivación” totalmente ilegal para los traslados de los empleos a España.
- Los inspectores parecen, o al menos pretenden tener en algunos casos, facultades casi ilimitadas de investigación, utilizando la intimidación y el miedo para lograr los resultados que desean. Parte de esto puede ser el resultado de un problema cultural que existe dentro de la AEAT, que su dirección no ha podido, o posiblemente no ha intentado, corregir. A nivel internacional, muchas fuerzas policiales tienen un problema similar, pero parece ser menos problemático en autoridades fiscales de otros países. En España, también puede deberse a cambios en el proceso de formación de los Inspectores. Hemos sabido que, a lo largo de los años, la capacitación impartida

94 https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Agencia_tributaria/Codigo_etico_AEAT.pdf

95 Por ejemplo: https://administracion.gob.es/pag_Home/en/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/ciudadanos/trabajo-jubilacion/fiscalidad/impuesto-renta.html#-5caab634b701

a los Inspectores se ha reducido considerablemente. Anteriormente, los inspectores tenían que completar 18 meses de capacitación formal en un entorno universitario, seguidos de un mínimo de seis años de capacitación adicional antes de que se les permitiera ocuparse de estos casos. Ahora parece que se presta mucha menos atención a la formación. Por lo tanto, los inspectores asumen sus funciones con menos experiencia, tratando de compensar su falta de conocimientos mediante la agresión. Quieren tener la razón por encima de todo sin considerar los detalles de la ley o el impacto de su comportamiento sobre los contribuyentes.

- Como hemos señalado, la AEAT rara vez ofrece al principio una explicación detallada de la naturaleza y alcance de la una inspección, como parece exigir el artículo 147 de la Ley General Tributaria, (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Hemos visto casos en los que continúan negándole al contribuyente el derecho a saber exactamente qué le están investigando, meses después de que se haya iniciado la una inspección.
- La AEAT parece estar bien enterada/entrenada en el arte de manipular las asimetrías del derecho español en su propio beneficio, es parte de las normas culturales de la AEAT. Los derechos de los contribuyentes son limitados y, en la práctica, casi imposible de que se satisfagan durante el proceso de una investigación. Falta sinceridad y dar explicaciones. De ahí la dificultad de que los contribuyentes conozcan de qué se trata realmente una investigación que les afecta. La AEAT simplemente da una respuesta genérica despreciativa: «Estamos *investigando sus asuntos fiscales...*». Los derechos de los contribuyentes son mucho más evidentes cuando la AEAT finalmente pone un caso sobre la mesa. Aquí hay dos puntos importantes a tener en cuenta:

- Muy a menudo el daño ya se ha hecho al contribuyente antes de llegar a la segunda

fase. Su moral ha sido minada. Ha sido tratado, frente a todos sus socios comerciales y bancos, sin cargos ni pruebas, como si fuera un evasor de impuestos. Han investigado a sus hijos. Durante más de un año no se le proporciona información sustancial sobre la que pueda plantear una impugnación. A esfera/nivel internacional, puede que haya habido un secreto absoluto sobre sus solicitudes de información. La AEAT se niega a explicar al contribuyente por qué está investigando esto. Mientras tanto, lo han preparado para hacer un trato y es probable que sea susceptible de aceptarlo por miedo.

- Si es capaz de resistir, los derechos del contribuyente se fortalecen cuando la AEAT ya ha jugado todas sus cartas. Existen procedimientos legales formales, y derechos de apelación e información. Puede que no sean completamente satisfactorios, como hemos demostrado en otros lugares, pero al menos son más seguros que antes. Esta asimetría de derechos, antes y después de la divulgación del caso por la AEAT, es insostenible. Tiene que haber convergencia. El contribuyente debe tener derechos a la información mucho más seguros, y derecho de intervenir en la primera fase de una investigación. Estos derechos deben poder ejercerse tanto en ley como en la práctica. Culturalmente, la AEAT también debería estar abierta a la discusión directa, en lugar de regirse por normas culturales machistas “de macho” y su pensamiento corporativista, tendiendo a la hostilidad hacia los contribuyentes. Estos no son casos criminales. La AEAT casi siempre utiliza la amenaza de un proceso penal, por sus buenas razones jurídicas que entienden bien, y que los contribuyentes generalmente no utilizan. No hay excusa para este comportamiento de la AEAT.

Planeamos volver a abordar todas estas problemáticas en el futuro trabajo sobre la legalidad de las acciones y el comportamiento de la AEAT.

Para el contribuyente, el carácter aparentemente aleatorio de los ataques de la AEAT, su falta de transparencia, los vínculos inexistentes entre la ley y la práctica, las inconsistencias, hacen que no sea posible conocer cómo se interpretará y aplicará la legislación tributaria. En el caso concreto de la fiscalidad para *impatriados*, existe un argumento sólido de que, dada la forma en que se administra la ley, el artículo 93 es efectivamente nulo por su vaguedad, por haber adaptado únicamente un concepto estadounidense. La incertidumbre generalizada, aparentemente a largo plazo, por la que la AEAT cree que tiene derecho a

imponer impuestos a los *impatriados* afecta tanto a los empleados como a los empresarios.

Esto es claramente incompatible con la Constitución,⁹⁶ con el Estado de Derecho, con los conceptos normales de legalidad o, presumiblemente, con las intenciones del Gobierno y de las *Cortes Generales* de establecer la Ley Beckham para atraer talento extranjero a España.

La AEAT sólo se limita a hablar de su deber de buena administración. Sus acciones desmoralizan a ciudadanos e *impatriados* por igual y dañan la reputación internacional de España entre los inversores.

El sistema “pago por apelación”

Los problemas con el Estado de Derecho que hemos descrito se ven agravados por un importante problema con el sistema de reclamaciones contra las liquidaciones tributarias en España.

La mayoría de los gobiernos, incluidas sus autoridades fiscales, aceptan ahora que no pueden negar a los contribuyentes su acceso a la justicia, ya sea en la ley o en la práctica. Sin embargo, en muchos casos, el sistema español hace precisamente eso. La ley tiene el mismo efecto sobre los ciudadanos y los extranjeros por igual, pero, en la práctica, afecta especialmente a aquellos que llegan de fuera de España, elegidos según la Ley Beckham, que posteriormente se ven sujetos a una acción discriminatoria desproporcionada por parte de la AEAT.

Los contribuyentes tienen derecho a apelar contra cuotas fiscales excesivas emitidas por la AEAT, pero, por más fundada que sea la apelación,

no impide que se efectúe la recaudación de la totalidad del impuesto mientras tanto. Todos los activos que el individuo posee, no solo en España, sino en cualquier parte del mundo, están a merced de las autoridades fiscales españolas. La mayoría de la gente no puede permitirse el lujo de correr ese riesgo. Si el contribuyente no puede pagar, la máquina de recaudación de la AEAT todavía seguirá funcionando a pleno rendimiento, etiquetando al reclamante como deudor fiscal durante todo el proceso de la apelación, que puede durar muchos años.

A no ser que el impuesto gravado sea una cantidad trivial – y eso no suele ser el caso de los *impatriados* víctimas la AEAT – es un problema muy grave. Es una de las muchas presiones que empuja a los contribuyentes a hacer un trato, incluso cuando saben que no son responsables. Simplemente está mal hecho.

El derecho a inspeccionar

El derecho a inspeccionar las devoluciones de los contribuyentes está consagrado en la legislación española. Es un derecho que solo debe ejercerlo una organización que cumpla de forma fiable todos los requisitos de la legislación española, la Constitución

española, las leyes de la UE, los tratados de los que España es signataria y otras leyes aplicables. Debe ejercer dicho derecho únicamente una organización cuyos funcionarios no estén incentivados por el beneficio personal, realizar ajustes o generar ingresos

⁹⁶ Ver Anexo 4. El artículo 9.3 es fundamental sobre la legalidad, el Estado de Derecho y la conducta de los poderes públicos en España.

fiscales adicionales. Lamentablemente, la AEAT no pasa estas pruebas.

Si bien consideramos que el Estado de Derecho exige que las declaraciones de Impuestos al *impatriado*, al igual que las de los ciudadanos españoles, estén abiertas a una inspección cuando las técnicas modernas de evaluación de riesgos hayan identificado una probabilidad significativa de error o inexactitud, creemos que el Estado de Derecho también debe reconocer que las inspecciones no sean obligatorias simplemente porque la autoridad tributaria haya tenido conocimiento de que el contribuyente tiene activos fuera de España que ha decidido, por razones políticas, no tributar conforme a la legislación española.

El derecho a inspeccionar comienza y termina con la inspección de las devoluciones para verificar su exactitud e integridad. En el caso de los *impatriados*, una vez que la AEAT haya revisado el Formulario 149 de un contribuyente y emitido un Certificado, no debería tener derecho general a volver a examinar el estado del contribuyente. La AEAT no puede argumentar simplemente que el Certificado no está bien hecho. El certificado contiene una declaración de efectos clara en la que el contribuyente tenía derecho a basarse.

Si, de hecho, la AEAT no ha logrado decir lo que representaba el Certificado, entonces el Certificado es una declaración falsa. Al menos es una tergiversación por parte de la AEAT del estado del contribuyente, incluida la implicación de que la AEAT había determinado que el contribuyente reunía los requisitos para acogerse a la Ley Beckham, basándose en la elección y los documentos adjuntos presentados por él. Los propios contribuyentes se han basado en esta afirmación, o tergiversación, y han procedido a trabajar y vivir en España, aparentemente en su perjuicio y sus empleadores también se han basado en ella, con consecuencias morales y financieras. Al no hacer ningún intento de corregir esta tergiversación cuando el contribuyente ha estado presentando año tras año las declaraciones de impuestos requeridas solo para aquellos con estatuto según la Ley Beckham, y al emitir la AEAT instrucciones que confirman la aceptación se ha agravado su mala conducta.

El uso de esta táctica por parte de la AEAT puede interpretarse como un intento de maximizar la exposición aparente de un contribuyente y aumentar la presión para conseguir un acuerdo. Se trata de un resultado desmesurado que no cumple los requisitos más básicos de una administración pública justa y no se puede permitir.

El AEAT ha sobrepasado esa línea en múltiples ocasiones y debe responsabilizarse debidamente de ello, tal como exigen la Constitución, el Derecho interno y el Derecho de la UE.

En el futuro, en aras de la rendición de cuentas, debe exigírsele personalmente al Director General de la AEAT que confirme que la organización ha cumplido en todo momento todas las leyes en vigor al presentar el informe anual de la AEAT.

PROBLEMA DE ESPAÑA SEGÚN LA LEGISLACIÓN DE LA UE Y TAMBIÉN DEL CEDH

Hemos demostrado en el apartado anterior, cómo la AEAT infringe la legislación española, y no solo la española. La AEAT también actúa en violación del Derecho de la UE y del CEDH, haciendo caso omiso del requisito de respetar las protecciones sustantivas que allí se ofrecen.

El TJUE estableció, según su sentencia histórica en el asunto *Factortame*⁹⁷, que los Estados miembros están obligados a no aplicar o impedir la aplicación de medidas nacionales contrarias al Derecho de la UE. Las agencias estatales no deben socavar la supremacía y el efecto directo de la legislación de la UE.

La legislación de la UE defiende las libertades fundamentales, incluyendo los derechos de libre circulación (libre circulación de personas y capitales, y libertad de establecimiento) y los derechos en relación con la protección de datos (es decir, el RGPD).

En lo que respecta al Derecho de la UE, España debe actuar de acuerdo con los principios generales que lo sustentan (no discriminación, proporcionalidad, seguridad jurídica) y los derechos fundamentales (ahora también codificados en la Carta), incluido el principio de buena administración, que a su vez incluye el derecho a una audiencia imparcial y el acceso a los expedientes de la AEAT.

En el supuesto que las autoridades fiscales actuaran en aplicación de la legislación de la UE, también quedarían sometidas al respecto de los derechos enunciados en la Carta⁹⁸.

La legislación de la UE prevé la protección de estos derechos mediante mecanismos para su aplicación. El Derecho de la UE puede ser aplicado por la Comisión Europea que lleva un caso ante el TJUE en Luxemburgo -como acaba de hacer contra España

por otros incumplimientos relativos a la fiscalidad de los no residentes- o por particulares ante los tribunales españoles (como tribunales de la UE). Los tribunales españoles pueden, a través de la cuestión prejudicial, plantear al TJUE cuestiones de interpretación de la legislación de la UE.

Como Alta Parte Contratante del Consejo de Europa, España también está obligada por el CEDH. El CEDH es un tratado internacional sobre derechos humanos del que España es signataria. Protege los derechos humanos fundamentales, incluidos los derechos a la intimidad, los derechos de propiedad y el derecho a una protección judicial efectiva. Muchos de los derechos del CEDH están consagrados en la Carta de la UE, pero los derechos del CEDH se aplican incluso cuando España no actúe dentro del ámbito del Derecho de la UE. La víctima de una violación de los derechos del TEDH puede dirigirse directamente al TEDH en Estrasburgo para requerir una satisfacción justa, siempre que haya invocado previamente a sus derechos ante los tribunales españoles.

Estos dos mecanismos internacionales de protección de los derechos humanos fundamentales - legislación UE y CEDH - están conectados y las disposiciones de la Carta se interpretan a la luz de la jurisprudencia del TEDH⁹⁹, pero son sistemas distintos con alcances y mecanismos de ejecución separados. El CEDH permite una línea de protección separada del Derecho de la UE.

Hay muchos ámbitos en los que las acciones de la AEAT hacia los *impatriados* parecen entrar en conflicto tanto con el Derecho de la UE como con los derechos del CEDH. Por lo tanto, esas acciones deben evaluarse bajo ambos marcos, para garantizar

97 'Factortame II' (demandas sustantiva): Caso C-221/89 *The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd and Others*, ECLI:EU:C:1991:320, disponible en <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96817&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=26833647>

98 Caso C-617/10 *Åklagaren v Åkerberg Fransson* [2013] 2 C.M.L.R. 46; Caso C-682/15 *Berlioz Investment Fund SA* [2018] 1 CMLR 1, §44

99 Ver C-673/16, *Coman*, EU:C:2018:385, apartados 47-50; Caso C-482/01 y C-493/01, *Orfanopoulos y Oliveri*, EU:C:2004:262, apartados 97 y 98

el cumplimiento no solo de las obligaciones de España en la UE, sino también de sus obligaciones más amplias sobre derechos humanos según

el Derecho internacional. España debe respetar y defender las protecciones fundamentales garantizadas tanto por la Carta como por el CEDH.

El Estado de Derecho

El Estado de Derecho es la base del Derecho de la UE y del CEDH. Es “*uno de los principios fundacionales y... uno de los principales valores en los que se basa la Unión [Europea].*”¹⁰⁰ Figura en el artículo 2 del TUE, que establece: “*La Unión se basa en los valores del respeto de la dignidad humana, la libertad, la democracia, la igualdad, el Estado de Derecho y el respeto de los derechos humanos...*”

Como Estado miembro desde hace casi 40 años, el Gobierno de España es plenamente consciente de que el respeto del Estado de Derecho fue una condición previa para la adhesión a la UE (artículo 49 del Tratado UE) y también de las competencias que se han establecido para preservarlo. En 2014, la Comisión Europea estableció un marco «para prevenir la aparición de una amenaza sistémica al Estado de Derecho en [un] Estado miembro que podría convertirse en «un riesgo claro de violación grave» en el sentido del artículo 7 del TUE». ¹⁰¹El Marco sobre el Estado de Derecho «*pretende resolver futuras amenazas al Estado de Derecho en los Estados miembros antes de que se cumplan las condiciones para activar los mecanismos previstos en el artículo 7 del TUE... No es una alternativa a los mecanismos del artículo 7 del TUE, sino que los precede y complementa*»¹⁰² La Comisión señala que «*todos los Estados miembros deben implicarse si el principio del Estado de Derecho no se respeta plenamente en un Estado miembro*»¹⁰³.

Los principios que definen el Estado de Derecho como valor común de la UE, en conformidad con

el artículo 2 del TUE, incluyen: legalidad, seguridad jurídica, prohibición de arbitrariedad en el ejercicio de los poderes ejecutivos, tribunales independientes e imparciales, revisión judicial efectiva, incluido el respeto de los derechos fundamentales y la igualdad ante la ley.¹⁰⁴ Esta es una lista no exhaustiva.

El Estado de Derecho es también un principio fundamental del Consejo de Europa, del que España es miembro desde 1977. El Consejo de Europa fue fundado después de la Segunda Guerra Mundial para *promover la democracia, los derechos humanos y el Estado de Derecho en toda Europa y fuera de ella*.¹⁰⁵ El ministro español de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, José Manuel Albares Bueno, forma parte de su Consejo de Ministros, y España cuenta con una delegación de 12 representantes en la Asamblea Parlamentaria del Consejo. Como uno de los 46 miembros del Consejo de Europa, España tiene el deber de defender sus valores y no puede ignorar las implicaciones de su adhesión, y tampoco puede ignorar las obligaciones de su pertenencia a la UE.

Sin embargo, nuestra labor nos ha llevado a creer que la forma en que funciona la AEAT, tal como lo demuestra su tratamiento de los *impatriados*, socava el Estado de Derecho. Esto debería ser motivo de preocupación, para los ciudadanos de España, y también para los demás Estados miembros y para la Comisión Europea.¹⁰⁶ Parece ser indicativo de un malestar más amplio que requiere tratamiento antes de que pueda empeorar.

¹⁰⁰ Comisión Europea, Estado de derecho, pág. 1

¹⁰¹ Comisión Europea, Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo: Nuevo marco de la UE para reforzar el Estado de Derecho, COM(2014) 158 final, 11 marzo 2014, pág. 6

¹⁰² Comisión Europea, Estado de Derecho, pág. 3

¹⁰³ Ibid, pág. 5

¹⁰⁴ Ibid, pág. 4

¹⁰⁵ <https://www.coe.int/en/web/portal/the-council-of-europe-at-a-glance>

¹⁰⁶ El TJUE se ha vuelto más diligente en sus acciones contra las infracciones del Estado de Derecho, como demuestran Laurent Pech y Dimitry Kochenov en *Respeto del Estado de Derecho en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia: Resumen de Sentencias Clave desde el Caso de los jueces portugueses* – SIEPS 2021-3. – https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3850308

Libre circulación

La legislación de la UE consagra las libertades fundamentales a las que tienen derecho todos los ciudadanos de la UE: la libre circulación de personas, capitales, mercancías y servicios y la libertad de establecimiento.

El trato dispensado a los *impatriados* por la AEAT parece, *prima facie*, infringir el derecho de los ciudadanos de la UE a circular libremente entre Estados miembros. Todo Estado miembro que adopte medidas que puedan tener por efecto restringir el derecho de libre circulación tiene la obligación de garantizar que estén estrictamente justificadas. El TJUE ha defendido sistemáticamente este principio, dejando claro que las excepciones a la libre circulación deben interpretarse de manera restrictiva y aplicarse únicamente en circunstancias excepcionales.

El TJUE rara vez acepta justificaciones adicionales para restringir las libertades fundamentales.¹⁰⁷ Incluso si una restricción entra dentro de una excepción reconocida, todavía debe pasar la prueba de proporcionalidad, asegurándose de que es necesaria, adecuada y no excede lo requerido para lograr su objetivo.

“... sólo podrá justificarse una medida nacional que pueda obstruir el ejercicio de la libre circulación de personas cuando sea compatible con los derechos fundamentales garantizados por la Carta, siendo tarea de la Corte velar por el respeto de esos derechos”¹⁰⁸.

La libre circulación de personas se aplica no solo a quienes ya tienen trabajo, sino que incluye el derecho a entrar en un país en busca de trabajo.¹⁰⁹ Este derecho subraya el alcance del compromiso de la UE de garantizar que las personas puedan desplazarse

libremente para vivir y trabajar dentro de sus fronteras sin interferencias injustificadas de las autoridades nacionales.

Los ciudadanos de la UE que llegaron a España como *impatriados* ejercían su derecho a la libertad de circulación. Las acciones de la AEAT han violado ese derecho fundamental. Además, la AEAT está creando inseguridad jurídica e imponiendo una carga injusta a quienes se fueron a vivir a España de buena fe.

En el asunto C-370/90 Surinder Singh¹¹⁰, el TJUE estableció claramente el principio de que los Estados miembros no pueden imponer medidas que desanimen a las personas a ejercer su derecho a la libre circulación. El tribunal dictaminó que las normas de inmigración del Reino Unido que restringen la capacidad de los ciudadanos de la UE de regresar con familiares de terceros países creaban un efecto disuasorio ilegal. Esta decisión subraya el principio de que cualquier medida nacional que desanime a las personas a circular libremente dentro de la UE es incompatible con el Derecho de la UE.

Las acciones actuales de la AEAT reflejan el tipo de medidas restrictivas e ilegales que el TJUE anuló en Surinder Singh. Al desafiar retroactivamente el estatus de quienes se han trasladado a España, e imponer obligaciones fiscales imprevisibles, está creando inseguridad jurídica y desalentando a las personas a irse a vivir a España. Las acciones de la AEAT no solo socavan la confianza en el régimen de *impatriados*, sino que también violan las protecciones fundamentales del Derecho de la UE, convirtiendo a España en una jurisdicción impredecible para los trabajadores transfronterizos y contradiciendo a los principios que sustentan el mercado interior de la UE.

La fiscalidad directa generalmente queda fuera del ámbito de aplicación de la legislación de la UE,

107 Caso 120/78 Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECLI:EU:C:1979:42, disponible en <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90055&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=28048747>.

108 C-673/16, Coman, EU:C:2018:385. Ver, por analogía, juicio del 13 de septiembre de 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, apartado 66

109 Caso C-292/89 The Queen v Immigration Appeal Tribunal, ex parte Gustaff Desiderius Antonissen ECLI:EU:C:1991:80, disponible en <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96732&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=28009062>

110 Caso C-370/90 The Queen v Immigration Appeal Tribunal and Surinder Singh ex parte Secretary of State for Home Department, ECLI:EU:C:1992:29 (ver apartados 19-23 del juicio), disponible en <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=97660&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=28009062>.

pero en la medida en que las autoridades fiscales tomen medidas o soliciten información que afecte –o pueda afectar– al ejercicio de los derechos y/o principios generales de la legislación de la UE, entonces el Derecho de la UE se debe involucrar, y ese es el caso aquí. Exigir a una persona que ejerce el derecho a la libre circulación que facilite información irrelevante para su obligación tributaria puede constituir una restricción injustificada de ese derecho.

España está utilizando sus normas para explotar y abusar de los derechos de libre circulación. Quienes ejercen sus derechos de libre circulación para trasladarse a España a trabajar, y que lo hacen en base a que pueden optar por ser gravados según la Ley Beckham (y luego se les concede un Certificado que confirma que pueden hacerlo adecuadamente, y posteriormente se les dan instrucciones y requisitos de presentación solo a los *impatriados* aceptados), ejercen su derecho a la libre circulación sobre la base de una promesa hecha por el gobierno español.

Por consiguiente, dentro del contexto del ejercicio de su derecho a la libre circulación en virtud del artículo 21 del TFUE (y del artículo 45 de la Carta), los *impatriados* tenían la esperanza legítima, al ser cuestión de derecho comunitario, de que tendrían derecho a beneficiarse de la Ley Beckham. De hecho, al promulgar el régimen fiscal especial, España indujo activa e intencionadamente a las personas a ejercer sus derechos de libre circulación y a convertirse en *impatriados*, exigiéndoles unos sencillos requisitos para determinar su admisibilidad, que se podían cumplir fácilmente al inicio de su residencia en España. Además, al expedir un Certificado, que confirma la aplicación de sus beneficios e imponer requisitos de presentación únicamente aplicables a los *impatriados*, la AEAT dejó claro que habían cumplido las condiciones pertinentes para acogerse a la Ley Beckham.

En ese contexto, pueden considerarse claramente abusivas las demandas de información extraordinarias y carentes de fundamento de las que han sido objeto muchos *impatriados*. España, a través de la

AEAT, está utilizando el ejercicio de los derechos de libre circulación de la UE para las personas físicas como premisa para llevar a cabo un rastreo intrusivo de información privada sobre la renta y los activos mundiales de los *impatriados*, al quedar dichos ingresos y activos, por elección propia del Gobierno, fuera del ámbito de la fiscalidad española.

Cuando, como hemos visto, la AEAT actúa como si tuviera derecho a tener acceso a prácticamente toda la información financiera de una persona, independientemente de si es relevante para su obligación tributaria en España, infringe su expectativa legítima y obstruye la libertad de circulación.

Una restricción del derecho a la libre circulación de las personas -cuando la restricción es independiente de la nacionalidad de las personas afectadas- puede justificarse si se basa en consideraciones objetivas de interés público y si está destinada a un objetivo legítimo exigido por la legislación nacional.¹¹¹ Sin embargo, para que se le facilite, además de ser adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido, no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo.¹¹²

Es difícil ver cómo las demandas de información de la AEAT sobre los asuntos financieros globales de los *impatriados* podrían cumplir sus requisitos. No puede justificarse que sea necesario para hacer frente a una “amenaza grave al interés fundamental de la sociedad”. La situación podría ser diferente si las autoridades fiscales alegaran que necesitan la información para determinar si se ha producido un delito de evasión fiscal. Pero esa no es generalmente la argumentación. La AEAT rara vez argumenta que están investigando la evasión fiscal. De hecho, si así fuera, la obligación impuesta a una persona de proporcionar la información solicitada constituiría una violación del derecho a no inculparse, garantizado por el Artículo 47 de la Carta y el Artículo 6 (1) del CEDH. Los *impatriados* tendrían derecho a negarse a facilitar información al considerar que ello vulneraría ese derecho.¹¹³

111 Ver, para ese efecto, los juicios del 14 octubre 2008, Grunkin and Paul, C-353/06, EU:C:2008:559, apartado 29; del 26 de febrero de 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, apartado 34; y de 2 de junio 2016, Bogendorff von Wolffersdorff, C-438/14, EU:C:2016:401, apartado 48

112 Ver juicio del 26 de febrero 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, apartado 34

113 J.B v Switzerland App. No. 31827/96, §§48, 63-66 y Artículos 47 y 48 de la Carta

Del “*Plan General de Control Tributario*” (Plan de auditoría) de la AEAT,¹¹⁴ se desprende claramente que sus dirigentes han dado prioridad a las investigaciones sobre los no residentes, muchos de ellos ciudadanos de la UE que ejercen su derecho a la libre circulación, centrándose particularmente en la verificación de sus ingresos a nivel mundial, con un

mayor escrutinio sobre los que han elegido ser gravados con arreglo a la Ley Beckham. Esto aumenta la probabilidad adicional de que la AEAT también viole el derecho fundamental de los ciudadanos de la UE a no ser discriminados en relación con los nacionales del propio Estado miembro, consagrado en el artículo 18 del TFUE.

Protección de datos

Los *impatriados* de la UE también quedan protegidos por el RGPD.

La propia AEAT reconoce que está sujeta y obligada a cumplir el RGPD.¹¹⁵

El RGPD se aplicará a la recopilación de información fiscal por parte de la AEAT en la medida en que no hayan declarado que están buscando esa información con el fin de entablar un proceso penal

¹¹⁶ En consecuencia, las autoridades fiscales deben cumplir con los principios de protección de datos establecidos en el Art. 5(1) del RGPD. En particular, las solicitudes y transferencias de datos deben ser necesarias dentro del contexto de los fines específicos para los que se recopilen [artículo 5, apartado 1, letras b) y c)]; y el período de tiempo al que se refiera la recopilación de dichos datos no debe exceder de la duración estrictamente necesaria para lograr ese objetivo [artículo 5, apartado 1, letra e)].¹¹⁷

«Las autoridades fiscales de un Estado miembro no podrán establecer excepciones a lo dispuesto en el Artículo 5... *a falta de una base jurídica clara y precisa en el Derecho de la Unión o en el Derecho nacional [en la medida en que lo permita el artículo 23, apartado 1, del RGPD], cuya aplicación sea previsible para las personas sujetas a la ley, previendo las circunstancias y condiciones*

en las que el alcance de las obligaciones y derechos previstos en dicho artículo 5 pueda verse limitado»¹¹⁸.

El artículo 5, apartado 1, del RGPD establece, entre otras cosas, que los datos personales deberán:

- procesarse de forma legal, justa y transparente en relación con el interesado («licitud, equidad y transparencia»);
- ser recopilados para fines específicos, explícitos y legítimos y no tratados ulteriormente de manera incompatible con dichos fines; ...
- ser adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que se tratan («minimización de datos»).

El artículo 5 (2) dispone: “*El controlador (la AEAT) será responsable y podrá demostrar el cumplimiento del párrafo 1 (responsabilidad)*”

Dado que el RGPD es un instrumento del Derecho de la UE, cualquier interferencia con los datos personales debe respetar el marco más amplio de derechos fundamentales establecido por la legislación de la UE.

La AEAT tiene la obligación de comprobar que, en conformidad con el artículo 25 (2) del RGPD, ha tratado de minimizar en la medida de lo posible la cantidad de datos personales que se van a recopilar.

¹¹⁴ Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2024. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2024-3876>

¹¹⁵ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/condiciones-uso-sede-electronica/datos-personales/informacion-sobre-proteccion-datos.html

¹¹⁶ Caso C-175/20 SIA ‘SS’ v Valsts ieņēmumu dienests, 24 febrero 2022, §§42-47

¹¹⁷ SIA ‘SS’ §§46-47. §74 otros estados: *Dice además: «De ello se desprende que el responsable del tratamiento, incluso cuando actúe en relación con una tarea que se le ha encomendado llevar a cabo en interés público, no puede proceder, de manera general e indiferenciada, a la recopilación de datos personales y debe abstenerse de recopilar datos que no sean estrictamente necesarios en relación con los fines del tratamiento».*

¹¹⁸ *ibid* §57

Las solicitudes de información enviadas por la AEAT tienen que superar la prueba de «previsible relevancia» siguiendo los criterios establecidos en el caso *Berlioz*.¹¹⁹ En muchos casos, es evidente que las solicitudes de información realizadas por la AEAT, incluidas las realizadas a otras autoridades fiscales, van mucho más allá de lo necesario o previsiblemente relevante, y potencialmente infringen los derechos de terceros que no tienen nexo con España.

Seguridad jurídica

Toda la justificación del ataque de la AEAT contra la comunidad de *impatriados* se basa en un estado de inseguridad jurídica no resuelto (y en su interpretación, irresoluble) relacionado con la elección del contribuyente de la Ley Beckham, dando peso a la idea de que los arreglos son “vacíos por ambigüedad”. La AEAT alega que el Certificado emitido a quienes eligen el Estatuto de *impatriado* no reconoce que el contribuyente ha sido admitido. La AEAT no proporciona ninguna otra certificación en ningún momento y ninguna resolución sobre la opción elegida. En muchos casos, nunca ha planteado una sola pregunta sobre el derecho del contribuyente a la solicitud de estatus según la Ley Beckham -incluso si ha habido otra correspondencia- hasta que el contribuyente haya asegurado el empleo en España y abandonado su país. Esto normalmente ocurre después de cinco o seis años. A menudo las consultas surgen incluso más tarde debido a la posibilidad de inspección durante cuatro años.

Por lo tanto, es perfectamente posible que el estado de incertidumbre (según la AEAT) se mantenga durante al menos once años. Si esto fuera permisible, crearía un nivel de incertidumbre completamente inaceptable en virtud de los principios

Las visitas de Inspectores de la AEAT a las escuelas a las que asisten los hijos pequeños de los *impatriados*, la obtención, retención y uso de información sobre las habilidades lingüísticas de los niños y el compromiso de sus padres con la escuela, son un incumplimiento claro y reprochable por parte de la AEAT de los requisitos del artículo 5 (1) del RGPD.

consagrados en la Carta. Según la Comisión Europea, la seguridad jurídica “*exige, entre otras cosas, que las normas sean claras y previsibles y no puedan modificarse retrospectivamente*”.¹²⁰ En palabras de la Comisión de Venecia, “*la seguridad jurídica exige que las normas jurídicas sean claras y precisas y tengan por objeto garantizar que las situaciones y las relaciones jurídicas sigan siendo previsibles*”.¹²¹ La aplicación de la Ley Beckham de la AEAT no permite prever los resultados a los contribuyentes.

Esto forma parte de un problema mucho más amplio en España: la falta de seguridad jurídica en materia tributaria y los efectos perniciosos que genera.¹²² Ha suscitado preocupación entre interlocutores, incluidos abogados y académicos.

119 TJUE, *Berlioz Investment Fund SA v Directeur de l'administration des contributions directes*, Caso C-682/15, 16 mayo 2017

120 Comisión Europea, Marco para el Estado de Derecho, Anexo 1, pág. 1

121 Comisión Europea para la Democracia por Ley (Comisión de Venecia), *Informe sobre el Estado de Derecho*, 2011, CDL-AD(2011) 003rev, apartado 46

122 Ana P. Alarcos, “La inseguridad jurídica es el mayor problema en materia fiscal de España, según la Aedaf”, *Idealista*, 14/03/2025; Clemente Juan Checa González, “La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera”. (2020). *Anuario De La Facultad De Derecho Universidad De Extremadura*, 36, 165-218. <https://doi.org/10.17398/2695-7728.36.165>; Instituto Coordinadas, “El Instituto Coordinadas denuncia la inseguridad jurídica generada por la Agencia Tributaria”, *Instituto Coordinadas de Gobernanza y Economía Aplicada*, 24/05/2023

Trato justo e imparcial

El comportamiento de la AEAT constituye también una violación del derecho de los contribuyentes a la protección contra una intervención arbitraria o desproporcionada por parte de las autoridades públicas dentro del ámbito de sus actividades privadas, que constituye un principio general del Derecho en la UE ¹²³.

El aparente interés de la AEAT en maximizar los ingresos a través de inspecciones e investigaciones agresivas centradas principalmente en los *impatriados*, tal como se muestra en el Plan de Auditoría, es una violación del derecho a un trato justo e imparcial en virtud del Derecho de la UE, según se describe en el Artículo 41 de la Carta (el derecho a una buena administración) y el derecho a la no discriminación en el Artículo 18 del TFUE.

De hecho, el plan de incentivos para la maximización de ingresos de la AEAT viola los requisitos de equidad e imparcialidad, lo que da lugar a un abuso arbitrario del poder ejecutivo. Este enfoque de ejecución «basada en ingresos» genera un entorno de inseguridad jurídica y representa un trato injusto para los extranjeros *impatriados*.

Se trata también de una cuestión que afecta a los derechos fundamentales garantizados por la Carta, incluido el derecho a un trato justo e igualitario

(Artículo 20) y el derecho a un recurso efectivo (artículo 47). Además, las mejores prácticas en materia de administración tributaria, tal como han sido descritas por autoridades como la OCDE y la OMC, reconocen la necesidad de procedimientos justos y transparentes en la gestión de asuntos fiscales, lo que las prácticas de la AEAT parecen contravenir.

Los principios de la UE, incluido el derecho a un juicio justo en virtud del Artículo 47 de la Carta y el principio de proporcionalidad, exigen que los *impatriados* no sean objeto de auditorías excesivas, prácticas desleales de administración tributaria y la posible incautación de activos para la recaudación de impuestos evaluados, pero bajo apelación.

Es evidente que las autoridades españolas interfieren en el derecho de los *impatriados* de la UE a la libertad de circulación y les niegan una solución efectiva respecto de ese derecho, garantizado en el Artículo 47 de la Carta.

Además, el trato dispensado a los *impatriados* por la AEAT parece infringir el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 6 del CEDH, incluida, en algunos casos, la presunción de inocencia (artículo 6, (2)), que está manifiestamente ausente en los argumentos de «simulación» que sus inspectores consideran que han presentado.

No discriminación

Las acciones de la AEAT contra los trabajadores extranjeros, incluidos los *Impatriados*, son discriminatorias. Incumplen el artículo 18 del TFUE, el artículo 21 de la Carta y el artículo 14 del CEDH y suponen una aplicación desproporcionada a la que se enfrentan los residentes extranjeros, lo que socava el compromiso de España con el respeto de los principios de la UE, incluidos el principio de no discriminación y el principio de proporcionalidad. Los residentes extranjeros a los que corresponden incentivos fiscales, como los reconocidos en la Ley

Beckham, no deben enfrentarse a acciones coercitivas indebidas o desproporcionadas basadas en su estatus.

123 Caso C-682/15 Berlioz Investment Fund SA [2018] 1 CMLR 1, §51, citando Hoechst AG v Commission (46/87 & 227/88) [1991] 4 C.M.L.R. 410 en §19, y Roquette Frères v Directeur General de la Concurrence, de la Consommation et de la Repression des Fraudes (C-94/00) EU:C:2002:603; [2003] 4 C.M.L.R. 1 en §27, y Minoan Lines v Commission (C-121/04 P) en §30

Privacidad, reputación y disfrute pacífico de la propiedad

Existe un claro argumento de que, al exigir información excesiva a los *impatriados* bajo la amenaza de sanciones, tales como sanciones financieras significativas, la AEAT es culpable de injerencia en los derechos de los *Impatriados* en virtud de los artículos 8 y 1 del Protocolo nº 1 del CEDH (y/o las disposiciones análogas de la Carta).

Además, el requisito de facilitar información en esas circunstancias es posiblemente una injerencia en la vida privada de los *impatriados* y en su derecho a la intimidad de sus comunicaciones, según lo dispuesto en el Artículo 7 de la Carta y el Artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Toda injerencia en el derecho a la intimidad debe basarse en leyes claras y accesibles que sean suficientemente seguras para que los individuos puedan regular su conducta, es decir, debe ser previsible. Esta prueba de certeza no la aplica la AEAT en relación con la Ley Beckham. De hecho, si los

futuros *Impatriados* hubieran sabido que al residir en España y haber optado acogerse a la Ley Beckham, habían permitido que se investigara su situación financiera global y a la fiscalidad inesperada por parte de la AEAT, incluso en circunstancias en las que se hubiera certificado que cumplían los requisitos del régimen fiscal especial, es muy probable que la mayoría no hubiera aceptado trasladarse a España o se hubiera ido de España inmediatamente al enterarse. Sabemos que los *impatriados* lo afirman directa e inequívocamente.

7

¿QUÉ RECURSOS HAY DISPONIBLES?

Los contribuyentes *impatriados* probablemente pensarán con razón que no tiene remedio su difícil situación. Han hecho todo lo que debían por ley, pero

aun y así sus prudentes asesores les recomiendan llegar a un acuerdo. Y no es así.

Creemos que hay tres vías principales a través de las cuales se puede lograr solucionarlo:

Intervención del gobierno español

El propio gobierno, liderado en este tema por el Ministerio de Hacienda, debería ver que el ataque de la AEAT a la comunidad *impatriada* es jurídicamente erróneo, completamente contraproducente y que dañará gravemente a la posición internacional de España. Constituirá una vergüenza para ellos en muchos foros internacionales, incluido el Grupo del Código de Conducta de la UE (Fiscalidad de las empresas) que España preside actualmente. Detendrá el flujo futuro de talento e inversión en España precisamente lo que la Ley Beckham fue diseñada para fomentar.

El principio de legalidad y el Estado de Derecho deben restablecerse inmediatamente en España. Se trata de una cuestión de la máxima importancia y, si es necesario, se debería otorgar al Ministro de Finanzas facultades adicionales para hacer cumplir la lista de recomendaciones formuladas aquí en relación con la AEAT.

El gobierno, a través del Ministerio de Hacienda, debe exigir a la AEAT que

- abandone su ataque a la condición de *impatriado* para toda persona a la que haya expedido un Certificado en el pasado,
- acepte formalmente que los Certificados existentes son prueba fidedigna de derecho bajo la *Ley de impatriados*.

Además de eso, hay una larga lista de cuestiones que deben abordarse en la AEAT. Aquí mencionamos solo algunos de los puntos más relevantes:

- La AEAT necesita una reforma. Se requiere una investigación exhaustiva e independiente del plan de incentivos de bonificación para erradicar las irregularidades históricas. No debe haber un plan de incentivos para los auditores fiscales vinculado a los resultados de la auditoría. Se deben suprimir los incentivos que fomentan la mala administración e incluso la malversación. De nuevo, el Ministerio de Hacienda debería liderar esta reforma.
- El uso generalizado y desacreditado del argumento de la “*simulación*» *debe controlarse, si es necesario, con la amenaza de sanciones penales contra aquellos que hagan, o hayan hecho, una acusación a sabiendas de que es falsa o ficticia. Esto es especialmente importante a la luz de las características del sistema de incentivos que aplica actualmente la AEAT, el Ministerio de Hacienda debería liderar esta reforma.*
- El uso generalizado de la amenaza de sanciones penales también ha de contar con un control adecuado y disminuir radicalmente. El uso de amenazas deberá exigir la aprobación del Director o Jefe de Departamento correspondiente, que se encargará personalmente de validar que se ha demostrado una intención delictiva. Esto debe hacerse constar en un registro y debe publicarse la estadística de su uso. Cualquier persona contra la que se dirija esta amenaza, debe obtener una declaración clara de sus derechos desde el momento en

que se utilice. La ley debe modificarse para asegurar estas reformas administrativas.

- Debe exigirse a los inspectores que establezcan la base jurídica precisa para una impugnación de la declaración del contribuyente antes de exigir la presentación de información financiera detallada, respetando el principio de que antes debe buscarse la causa que la cantidad.
- No se permite que las solicitudes internacionales de información sean “expediciones de pesca”.¹²⁴ La AEAT deberá demostrar que ha agotado sus vías internas de obtener la información antes de presentar una solicitud de intercambio internacional de información¹²⁵. Deberá acreditar, en la solicitud, las razones legales detalladas por las que se requiere información en ese momento, y una conexión racional demostrada entre la información solicitada y la cuestión a resolver. Esta práctica no se sigue en la actualidad. No está claro si se debe simplemente al desconocimiento de si los funcionarios subalternos pueden ser responsables de redactar las solicitudes, o a fallos en un nivel superior. En cualquier caso, el cumplimiento de todas y cada una de las solicitudes deberá ser verificado de forma independiente por el equipo de Dirección de la Autoridad Competente en España. La OCDE tiene un papel importante que desempeñar en la prevención de las acciones de la AEAT que desacreditan el sistema de EOL.

Todos estos son temas de considerable importancia en el contexto de la campaña en curso de la AEAT contra los *impatriados*.

A un nivel superior, el gobierno, por medio del Ministerio de Hacienda, debe velar para que el Estado de Derecho sea respetado por la AEAT. El Ministerio debería establecer un examen independiente y sistémico de la AEAT, reconociendo la importancia de las cuestiones relativas al Estado de Derecho, con un compromiso pleno de aplicar sus recomendaciones.

Este será un primer paso necesario en un largo proceso de restablecimiento de la confianza pública en esta importante institución. Alternativamente, tal examen podría llevarse a cabo bajo los auspicios de la Comisión Europea, haciendo referencia a su marco del Estado de Derecho.

Una vez que se haya emprendido la reforma y se haya corregido el mal funcionamiento, la AEAT tendrá derecho a:

- reforzar su investigación sobre los futuros solicitantes del estatus de *impatriados* desde el momento de su solicitud, posiblemente antes de que el solicitante se vaya a vivir al país realmente, si Hacienda tiene preocupaciones sobre abuso; Debería haber cambiado hace muchos años las disposiciones de investigación de antecedentes, incluido el plazo para hacer indagaciones, si hubiera dificultades; y
- capacitar adecuadamente a sus inspectores y centrarse en hacer su trabajo, que consiste en auditar la integridad y exactitud de las declaraciones de los contribuyentes que se presentan y certificando que respetan la Constitución, actuando con objetividad, neutralidad e imparcialidad, respetando los principios de igualdad ante la ley y seguridad jurídica, y defendiendo los derechos fundamentales y las libertades públicas, como recoge el Código de Ética de la AEAT.

Es crucial que el gobierno español demuestre ser lo suficientemente fuerte para aplicar todas estas reformas. Hoy en día, la AEAT actúa como si el Estado de Derecho realmente fuera el sueño de otros, y como si tuviera carta blanca para hacer lo que quiere. El gobierno, a través del Ministerio de Hacienda, debe actuar ahora para impedir que se produzcan mayores daños.

124 OECD (2019), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital 2017 (versión completa), Publicación OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Comentario al artículo 26 relativo al intercambio de información, 5

125 *Ibid.* 9 “las fuentes de información ordinarias disponibles dentro del marco del procedimiento tributario interno en primer lugar deben tener una base antes de solicitar información al otro Estado”

Acciones ante los tribunales españoles

Una fuente alternativa de soluciones es potencialmente el sistema judicial nacional de España, a pesar de que los tribunales españoles están sobrecargados de trabajo y, en consecuencia, son notoriamente lentos, por lo que un caso fiscal puede tardar ocho o nueve años en resolverse. Lamentablemente, muchos no se decidirán a usarlos debido a ello y a que, en la práctica, el acceso a la justicia está gravemente restringido por los factores que hemos citado.

Como los asesores y abogados saben muy bien, según los estándares internacionales, ha habido relativamente pocos casos fiscales denunciados en España. Algunos argumentan que la predilección de la AEAT por llegar a un acuerdo basada en bonificaciones predomina, en vez de que los casos complejos sean debidamente examinados en los tribunales, como lo es en otros países, para que pueda crearse jurisprudencia y poder seguirlo.

Es un hecho de que los casos con frecuencia no se publican.¹²⁶ Por consiguiente, es muy difícil para los profesionales y contribuyentes averiguar qué se ha argumentado exactamente y cuál ha sido la base de cualquier sentencia. Ello obstaculiza inevitablemente el desarrollo de un corpus de jurisprudencia

coherente y utilizable. Esto tiene un impacto particularmente negativo para los contribuyentes. La AEAT puede estar representada en cada caso y tendrá sus propias notas, se denuncie el caso o no, pero los contribuyentes no tienen ese acceso. Existe, por tanto, una asimetría de información entre la Administración, en este caso la AEAT, los ciudadanos y otros.

No obstante, los tribunales nacionales han demostrado que pueden poner fin a la arrogancia de la AEAT. De hecho, cuando finalmente se llevan las cuestiones a los tribunales, la AEAT a menudo pierde y debe reintegrar el impuesto que ha exigido indebidamente que pague el contribuyente.¹²⁷ Algunos calculan que el porcentaje de casos que hacienda pierde puede llegar al 40-50 %. Este sería considerado un resultado tremendamente malo para el gobierno español según los estándares internacionales.¹²⁸ Una encuesta de países con datos de fácil acceso muestra que Alemania y el Reino Unido tienen tasas de éxito muy superiores al 80 % y más del 70 % en Australia y Corea del Sur. Se sabe que la AEAT ha perdido 255 casos solo en 2024.¹²⁹ El coste de estas repetidas sentencias perdidas corre a cargo de los contribuyentes españoles en general. Las cifras no se publicitan, pero

126 Se nos ha informado que en el TEAC se resolvieron más de 12 000 casos en 2023, de los cuales más de 4000 se referían al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pero sólo se han publicado 265. En principio, estos asuntos son vinculantes para la AEAT, pero, cuando los contribuyentes y asesores no tienen acceso a estos asuntos, les resulta imposible presentar argumentos basados en asuntos anteriores o asegurar la conformidad. La AEAT, por supuesto, tiene pleno acceso, lo que demuestra que el acceso asimétrico a la información y al conocimiento se ha convertido en un factor del sistema fiscal español. <https://serviciotelematico-sext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/>

127 Hay publicados numerosos informes en los medios de comunicación, entre ellos: Ramón Muñoz, “Hacienda pierde otro pleito con Telefónica y tendrá que devolverle más de 1000 millones en impuestos”, *El País*, 18/11/2021; Fernán González, “Hacienda pierde 1.174 juicios contra ciudadanos y ha tenido que pagar 5 millones en costas en 5 años”, *OKDiario*, 14/03/2022; Fran Serrato, “Hacienda paga 750 000 euros cada año por sus derrotas judiciales ante los contribuyentes”, *The Objective*, 05/05/2022; Fran Serrato & Isabel Acosta, “Hacienda pierde en los tribunales la mitad de las reclamaciones que hacen los contribuyentes”, *The Objective*, 10/12/2022; Redacción Europa Press, “Los tribunales vuelven a enmendar a Hacienda absolviendo a empresarios multados por fraude al fisco”, *Europa Press*, 01/01/2023.

128 Redacción Guada News, “Hacienda pierde en los tribunales el 50 % de los pleitos que plantea el contribuyente”, *Guada News*, 13/10/2022; Beatriz García, “El abuso al contribuyente: Hacienda pierde el 40 % de los casos con los ciudadanos que se atreven a ir a los tribunales”, *Libertad Digital*, 14/03/2024.

Casi al mismo tiempo en el Reino Unido, HMRC tuvo una tasa de éxito del 86% en el Tribunal de Primer Nivel, 83% en el Tribunal Supremo y 83% en el Tribunal de Apelaciones (cifras de 2021).

129 Elsa Pacios, escribiendo en *The Objective* el 6 de abril de 2025, afirma que, sobre la base de la información obtenida a través de su Portal de Transparencia, la AEAT ha perdido 2.912 casos entre 2015 y 2024. «Este número de procedimientos judiciales perdidos por la Agencia Tributaria, tal y como señala la entidad, son únicamente aquellos en los que la institución fue parte directa en el proceso, es decir, que no incluye la mayoría de los litigios tributarios, ya que los juicios contencioso-administrativos (que tratan controversias sobre la legalidad de las decisiones administrativas, como las que gestiona este órgano), que son los más comunes, en su mayoría no implican directamente a la administración tributaria». <https://theobjective.com/espana/tribunales/2025-04-06/agencia-tributaria-perdido-2900-juicios/>

un comentarista las cifró en 1000 millones de euros al año de promedio.¹³⁰

El Tribunal Supremo español dictó una importante sentencia el 7 de enero de 2025, relativa al uso excesivo de las facultades de información por parte de la AEAT para recabar información que estaba fuera de su alcance. Se trataba de una causa penal, y el sistema español establece una distinción inusual entre lo que corresponde a causas civiles y lo que corresponde a causas penales. Sin embargo, parece que va a tener grandes repercusiones. Los derechos de información de la AEAT, recogidos en el Real Decreto 1065/2007, en el artículo 115 del Código General Tributario (Ley 58/2003) y levemente restringidos por los artículos 66 y 66 bis de la misma Ley, son asombrosamente amplios para un país que normalmente se considera hoy una democracia.

El principio de confianza legítima es un punto clave para los tribunales nacionales. El Certificado es

de particular importancia a este respecto. Como hemos señalado, la emisión del Certificado al contribuyente, con su impacto en terceros, junto con toda una serie de otros formularios e instrucciones que la AEAT ha diseñado y emitido, crea una expectativa legítima y completamente razonable por la que la persona puede acogerse en el régimen de la Ley Beckham. No puede haber otro significado. Nada más es necesario por ley, o requerido en la práctica, para legitimar el estatus de contribuyente bajo la Ley Beckham. Por lo tanto, la AEAT no puede impugnar el estatus del contribuyente. Ha tenido la oportunidad de examinar los hechos subyacentes. En nuestra opinión, independientemente de que esa revisión se haya realizado bien o mal, la AEAT no tiene derecho general a volver a examinarlo.

En el Apéndice 3 hemos elaborado el sistema de aplicación del principio de expectativas legítimas a las cuestiones de la Ley Beckham. Este es un tema que los tribunales españoles necesitan explorar más a fondo.

Acción en los tribunales europeos

El tercer recurso es a través de los tribunales europeos: el TJUE y el TEDH. Los casos judiciales en España podrían llevar a un recurso.

Como hemos demostrado, hay muchos ámbitos en los que las acciones de la AEAT contra los *impatriados* de la UE violan los derechos de ellos en virtud de las leyes y principios de la UE, incluido el derecho a la libre circulación de personas, la seguridad jurídica, la protección de datos, el derecho a un trato justo e imparcial, el derecho a la intimidad, a la reputación y al disfrute pacífico de la propiedad y el derecho a un proceso justo y a un recurso efectivo. La Carta es un factor importante para todo esto.

La doctrina de expectativas legítimas también es una consideración significativa para el TJUE, al igual que para los tribunales nacionales de España.

Lamentablemente, la búsqueda de apelaciones a través del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del TJUE puede implicar un largo proceso que deja a los *impatriados* que siguen esa vía injustamente

expuestos a las obligaciones de recaudación de la AEAT una vez emitida una evaluación.

Sin embargo, los recursos que aceptan los tribunales europeos son accesibles en última instancia. La Comisión ya ha establecido un indicador con su reciente remisión de España al TJUE en relación con el trato dado por España a los contribuyentes no residentes, lo que refleja una preocupación más amplia sobre el sistema fiscal español. Más allá de ello, hay una serie de recursos potenciales por violación sistemática del Estado de Derecho, incluido el uso final del artículo 7 del TUE. Nada queda fuera del tablero.

Por eso, la comunidad de *impatriados* cuenta con algunas posibilidades de reparación.

Para facilitar el proceso, también puede recurrirse al tribunal de la opinión pública. Este tribunal carece de legitimidad jurídica, pero se sabe que influye en los encargados de adoptar decisiones a todos los niveles.

¹³⁰ Blanca Martínez Mingo, “Las sentencias judiciales desfavorables para el Estado suponen un coste medio de 1000 millones al año”, *El Economista*, 13/03/2025

Nada asusta más a los inversores que el uso impredecible del poder estatal y la falta de respeto al Estado de Derecho.¹³¹ Los inversores ya han tomado nota de las actitudes hostiles de la AEAT tanto a nivel corporativo como personal y su flagrante inobservancia de la ley, incluidos los casos en que han infligido daños a la reputación del contribuyente. Esto supone una constante preocupación.¹³²

Hemos escuchado a muchas personas que han tomado una decisión basada en lo que han visto y observado. Ahora no se dirigirán a España. Invertirán en otros países y enviarán a sus mejores empleados a otros lugares. La economía española se verá afectada y seguirá registrando un rendimiento inferior al de sus vecinos y al de su propio potencial. El PIB per cápita quedará por detrás del de muchos de los competidores naturales de España. Estos son resultados reales. Las personas y las empresas siguen teniendo la posibilidad de elegir y optarán por entornos más favorables, donde se respete la legalidad y el Estado de derecho sea más seguro.

Lo que hemos visto y oído al llevar a cabo esta investigación ha sido bastante impactante, incluso para observadores acostumbrados al comportamiento del Gobierno. La AEAT, aparentemente respaldada hasta ahora por el Gobierno español, se ha convertido en una organización paria: su trato a los *impatriados* ha quedado muy por debajo de los estándares internacionales esperados.

Al redactar este documento, no eludimos dirigirnos al Tribunal de la Opinión Pública, pero esperamos y deseamos que los responsables de la toma de decisiones en otros círculos y tribunales también escuchen y presten atención.

Es una ironía muy triste que todo esto esté sucediendo en el contexto de una iniciativa del Gobierno español para atraer a las personas más cualificadas, las mentes más brillantes, personas con un historial de éxito, con el fin de impulsar la economía española. Gracias a la AEAT, tendrá el efecto contrario. Los *impatriados* actuales se marcharán y no volverán nunca más. Solo se beneficiarán los competidores de España.

131 Los inversores ya están nerviosos con España. En términos de cumplimiento con los laudos arbitrales según el Tratado de Inversiones, en noviembre de 2024 España tenía el peor historial en cuestión de cantidad de laudos en contra no pagados. “Al igual que el año pasado, España ocupa el primer lugar en el mundo en cuanto al número de indemnizaciones impagadas, por delante de Venezuela y Rusia. De hecho, en los últimos 12 meses, los tribunales arbitrales han emitido 9 nuevos laudos adversos definitivos contra España, elevando el número de 15 a 24 laudos impagados, que España sigue negándose a pagar”. <https://www.international-lawcompliance.com/wp-content/uploads/2022/08/FULL-Report-2024-DEF-1-Nov-2024.pdf> p3

132 Un claro ejemplo es la sentencia del Tribunal Nacional dictada el 18 de abril de 2025, en la que se determinó que Marillion, una empresa andaluza vinculada al sector de los hidrocarburos, fue incluida en la lista negra de la Agencia Tributaria porque las deudas por las que fue incluida no eran definitivas. «La resolución, a la que ha tenido acceso El Confidencial, se basa explícitamente en la doctrina del **Tribunal Supremo**, con hasta cuatro sentencias dictadas a principios de 2023, sobre el **daño reputacional** que supone incluir a empresas en esta lista sin que el resultado de las inspecciones sea definitivo, y la necesidad de actuar con extrema cautela en su aplicación». EL Confidencial La Justicia echa por tierra el criterio de Hacienda para publicar su lista de morosos en-GB.pdf. https://www.elconfidencial.com/juridico/2025-04-18/justicia-hacienda-empresas-lista-negra-deudas_4109866/

APÉNDICE 1

RESUMEN DE LA AEAT SOBRE LA LEY BECKHAM

Nota: El sitio web de la *Agencia Tributaria* contenía la siguiente información a 27 de enero de 2025. El sitio web utiliza negrita en algunos lugares. Lo hemos reproducido aquí.

Régimen especial para expatriados, art. 93 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Normativa: Artículo 93 y Disposición Transitoria 17 de la Ley IRPF; artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 151 y 149, y Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 151 y 149.

(Con efecto a partir del 1 de enero de 2023, el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que regula el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, empresarios e inversores trasladados al territorio español, ha sido modificado por la disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de start-ups (BOE de 22 de diciembre). La citada modificación reduce el periodo previo de no residencia en España a cinco años y amplía la posibilidad de optar por el régimen especial a nuevos colectivos, teletrabajadores, empresarios y profesionales, así como a los miembros de su unidad familiar, bajo determinadas condiciones. En consecuencia, en la nueva regulación del régimen especial habrá dos figuras, un contribuyente principal y otros contribuyentes asociados a él, procedentes de su núcleo familiar, vinculados al contribuyente principal en lo que se refiere a los periodos de aplicación del régimen.

Las personas físicas que adquieran la residencia fiscal en España como consecuencia de su traslado al territorio español pueden optar por **tributar por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) como no residentes**, manteniendo su condición de contribuyentes del IRPF, durante el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia

y durante los cinco periodos impositivos siguientes, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- **Hasta el 31 de diciembre de 2022:**

- a. Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores al periodo en el que se trasladaron a España.
- b. Que la transferencia a España se haya producido como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1. Como resultado de un contrato de trabajo, **con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.**

Esta condición se considerará cumplida cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, distinta de la indicada anteriormente, o legal, con un empleador en España, o cuando el traslado sea ordenado por el empleador y exista una carta de traslado del empleador.

2. **Como consecuencia de adquirir la condición de director** de una entidad en cuyo capital no participa o, en su defecto, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- c. Que no obtiene ingresos que puedan calificarse como obtenidos a través de un PE situado en territorio español.

- **A partir del 1 de enero de 2023** (la nueva normativa del régimen se aplica a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España a partir de 2023 e incluye a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal

en España en 2023 como consecuencia de un traslado al territorio español en el segundo semestre de 2022):

- a. Que no hayan sido residentes en España durante los cinco periodos impositivos anteriores al periodo en el que se trasladan al territorio español.
- b. Que el traslado al territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Esta condición se considerará cumplida cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, distinta de la indicada anteriormente, o legal, con un empleador en España. Del mismo modo, se considerará que se cumple esta condición cuando el traslado sea ordenado por el empleador y exista una carta de traslado del empleador o cuando, sin haber sido ordenado por el empleador, la actividad laboral se realice a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicaciones. En particular, se considerará que esta circunstancia se cumple en el caso de los trabajadores que dispongan del visado para teletrabajo internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización.

2. Como consecuencia de adquirir la condición de administrador de una entidad. En el caso de que la entidad sea considerada una entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el

administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto de Sociedades.

3. Como resultado de la **realización en España de una actividad económica calificada como actividad empresarial**, de conformidad con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre.
4. Como resultado del **desempeño en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que presta servicios a empresas emergentes** en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, **o que realiza actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación**, recibiendo por ello una remuneración que representa en total más del 40 % de todos los ingresos empresariales, profesionales y personales.
- c. Que no obtenga ingresos que puedan calificarse como obtenidos a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el caso previsto en la letra b). 3.º y 4.º de este apartado.

El cónyuge del contribuyente mencionado en el apartado anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o de cualquier edad en caso de discapacidad, o en caso de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de dichos hijos, también podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que viajen al territorio español con el contribuyente mencionado en el apartado anterior o en un momento posterior, siempre que no

- haya finalizado el primer período impositivo en el que se aplica el régimen especial al contribuyente.
2. Que adquieran su residencia fiscal en España.
 3. Que cumplan las condiciones mencionadas en las letras a) y c) del apartado anterior.
 4. Que la suma de las bases imponibles de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que se les aplica este régimen especial sea inferior a la base imponible del contribuyente a que se refiere el apartado anterior.

El régimen especial será aplicable durante los períodos impositivos sucesivos en los que, si se cumplen estas condiciones, también será aplicable al contribuyente previsto en el apartado anterior.

Los contribuyentes que elijan esta opción no se consideran residentes a efectos de la aplicación de un convenio de doble imposición, ya que solo están sujetos a tributación por los ingresos que obtengan de fuentes situadas en España.

La **opción**, renuncia o exclusión del régimen especial se realiza mediante el **formulario 149**. La comunicación de la opción deberá ir acompañada de la documentación prevista en el artículo 119 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A partir del 16 de diciembre de 2023, fecha de entrada en vigor de la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, el nuevo modelo 149, aprobado en la

citada Orden, sustituye al anterior aprobado en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre.

Los contribuyentes que opten por el Régimen Especial deberán presentar una **declaración especial del IRPF en el formulario 151**, adaptado al contenido del régimen.

El nuevo formulario 151 de «Declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas». El «Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, empresarios e inversores trasladados al territorio español», aprobado en la Orden HPF/1338/2023, de 13 de diciembre, se utilizará por primera vez para la presentación de la declaración correspondiente al período impositivo 2023 que deberá presentarse en 2024. Las declaraciones correspondientes a los períodos impositivos anteriores a 2023 seguirán utilizando el formulario 151 aprobado en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre.

Retención y pago a cuenta

Las retenciones y los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas se efectuarán de conformidad con la normativa sobre el impuesto sobre la renta de los no residentes.

Sin embargo, **el porcentaje de retención o pago a cuenta por ingresos del trabajo será del 24 %**. Cuando la remuneración pagada por el mismo pagador de ingresos del trabajo durante el año natural supere los 600 000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el vigente en función del año de devengo (véase tabla).

| Porcentaje de retención aplicable al exceso de 600 000 euros: | | | |
|---|------|-------------|-----------------|
| Año del retorno | 2015 | 2016 a 2020 | 2021 y más allá |
| Porcentaje de retención | 47 | 45 | 47 |

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/regimenes-opcionales/regimen-especial-impatriados.html

APÉNDICE 2

EL PROGRAMA DE INCENTIVOS DE LA AEAT PARA INSPECTORES TRIBUTARIOS

*“Esto es lo que reciben los inspectores
fiscales como bonificaciones”.¹³³*

¹³³ Noticias de idealista citando Expansion https://inspectoresdehacienda.es/wp-content/uploads/filr/4335/20220927_Expansion_Bonus_IHE_%20Ranses%20.pdf?utm_source=chatgpt.com

27 de septiembre de 2022, 10:40

El pasado mes de julio, la Sala Cuarta de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó un recurso interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf) que exigía la divulgación de los incentivos salariales de los inspectores de Hacienda. Ahora, el complejo sistema de remuneración variable es público, y exige un número mínimo de acciones anuales para cobrar la bonificación, que varía en función de la agilidad, la calidad y la complejidad de las acciones. La variable representa el 25 % del salario total, pero el importe liquidado solo representa el 1,4 % de cada 100 euros de su remuneración total.

Según el periódico Expansión, el sistema de bonificaciones está regulado por la resolución del 27 de abril de 2018, firmada por la Dirección General de la Agencia Tributaria. Cada año, esta resolución es modulada por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. La cantidad variable que recibe el inspector fiscal proviene de un fondo cerrado de suma cero cuyo importe se fija cada año y se distribuye por equipos, por lo que el importe dependerá del rendimiento del equipo.

El 70 % del fondo depende del trabajo y el rendimiento de cada inspector, que se evalúa en función de su rendimiento, dedicación horaria, trabajo en equipo o personal a cargo. En otras palabras, esta evaluación es subjetiva, ya que la realizan los superiores de cada inspector.

El 30 % restante de la bonificación se basa en la denominada escala de inspección, que intenta medir de forma objetiva el trabajo del inspector. Esta escala requiere el cumplimiento de un número específico de

“acciones programadas valoradas”, asignadas en función del tamaño y la complejidad de los contribuyentes que se van a analizar, o de los años que se van a evaluar, dada la diferencia entre una auditoría parcial de un contribuyente y la revisión exhaustiva del pago de impuestos de un grupo multinacional, por ejemplo.

El resultado son cuatro grupos de variables que determinan el acceso a la bonificación por productividad y su cuantía. ¿Cuáles son los cuatro grupos de variables?

El coeficiente de calidad en el procesamiento del procedimiento de inspección: modula la bonificación al alza o a la baja en función de la agilidad de las acciones. Por ejemplo, se premian las inspecciones realizadas con seis meses de antelación respecto al plazo máximo legal (18 meses en general y 27 para las grandes empresas).

El coeficiente que mide la calidad del desempeño mediante el uso de técnicas que permiten detectar operaciones desconocidas en la economía sumergida.

El tercer coeficiente está relacionado con la recaudación de actos de liquidación y la reducción de conflictos, y premia el porcentaje de expedientes que se cierran con un acuerdo entre el inspector y el contribuyente, lo que fomenta el pago puntual y evita litigios.

El cuarto coeficiente evalúa tanto el importe regularizado como el descubrimiento de bases impositivas ocultas, o la mejora en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de la persona investigada y su entorno.

El salario medio de un inspector puede rondar los 60 000 euros al año, de los cuales el 25 % corresponde a remuneración variable. Un inspector jefe gana ahora 80 000 euros, lo que eleva la media total.

APÉNDICE 3

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y LA DOCTRINA DE LA PRECLUSIÓN

Principios fundamentales

En este apéndice, resumimos cómo el principio de confianza legítima y la doctrina de los actos propios son relevantes para las cuestiones relacionadas con la Ley Beckham. El impedimento legal es un concepto del derecho consuetudinario, pero que también se ha incorporado a las leyes y prácticas de las jurisdicciones de derecho civil, donde se entiende mejor como el principio de las expectativas legítimas.

Comenzamos, brevemente, con la doctrina de los actos propios, con la que estarán familiarizados muchos de los afectados por la AEAT en Estados Unidos y el Reino Unido. El principio de impedimento legal tiene varias formas. En la forma de impedimento promisorio, que es el caso que nos ocupa, se aplica en una situación en la que no existe un contrato formal entre dos partes que pueda hacerse cumplir, pero en la que una de las partes ha sido inducida a seguir un curso de acción concreto por una declaración o una acción de la otra parte que tiene el carácter de una promesa o compromiso inequívoco. Se ha confiado en la “promesa”.

Esto podría darse, por ejemplo, en una situación en la que una empresa haya decidido mantener a un empleado en España durante cinco años como resultado de la oferta incluida en el artículo 93 y de una comunicación inequívoca de la AEAT de retener el impuesto al tipo más bajo sobre su salario, lo que solo se permite cuando la persona se encuentra en el régimen del artículo 93 (*impatriados*). La comunicación de la AEAT confirma que la elección no ha sido rechazada y permite al empleador estar seguro de que no será necesario realizar costosos ajustes fiscales en la remuneración del empleado. La empresa confía en él. Según el principio jurídico de impedimento legal, la segunda parte no puede “deshacer” la promesa.

134 ECLI:ES:TS:2013:244

135 (ECLI:EU:C:2006:563) [COMPROBAR ESTA REFERENCIA Ha sido cuestionada por un revisor externo. No puedo validar la referencia. No tengo acceso]

Del mismo modo, en virtud del principio de confianza legítima, la parte que ha creado esas expectativas —en este caso, el Gobierno español— no puede actuar posteriormente de manera contraria a ellas. No puede incumplir su promesa porque la primera parte tenía una expectativa razonable y legítima basada en las acciones y declaraciones («*actos propios*») de la segunda parte y ha actuado en consecuencia.

Nos centramos aquí en las ‘expectativas legítimas’ debido a su especial relevancia para los tribunales españoles y europeos.

El Tribunal Supremo español

El Tribunal Supremo español ha adoptado el principio de confianza legítima en relación con las actuaciones de la Administración. En su sentencia de 28 de enero de 2013¹³⁴, *Concluyó que “la Administración puede estar obligada a observar en el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, por los que se crea, define, establece, fija, modifica o extingue una determinada relación jurídica, y ello en la medida en que la seguridad que debe regir el tráfico jurídico (artículo 9. 3 de la Constitución (EDL 1978/3879)) y en aras del principio de buena fe, encaminado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última está obligada a llevar a cabo la conducta que esos actos anteriores hacían previsible, sin poder llevar a cabo otras que los contradigan, los contravengan o los rectifiquen”*.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también ha analizado el concepto de confianza legítima en diversas sentencias, concluyendo en su sentencia de 14 de septiembre de 2006¹³⁵ que:

“31. A este respecto, según la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico comunitario. Por ese motivo, deben ser respetados por las instituciones comunitarias y también por los Estados miembros en el ejercicio de las competencias que les confieren las directivas comunitarias (véanse, entre otras, asuntos C-398/99, Belgocodex, Rec. 1998, p. I-8153, apartado 26, y C-3445/99, Goed Wonen, Rec. 2005, p. I-3445, apartado 32). De ello se desprende que las autoridades nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima de los operadores económicos.

32. En lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima del beneficiario del acto favorable, debe determinarse en primer lugar si los actos de las autoridades administrativas han suscitado expectativas razonables por parte de un operador económico prudente y diligente (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de diciembre de 1975, Unión Nacional de Cooperativas Agrícolas de Cereales y otros contra Comisión y Consejo, .../74 a .../74, .../75 y .../75 [1975] Rec. 1615, apartados 43 a 45, y el asunto .../77 Lührs [1978] Rec. 169, apartado 6). Si la respuesta a esta pregunta es afirmativa, sería necesario, como segundo paso, determinar la naturaleza legítima de esa confianza”...

De la jurisprudencia nacional y de la Unión Europea se desprende que, si las actuaciones de la Administración han llevado a otras partes, de manera razonable y legítima, a esperar un determinado comportamiento por su parte, dicho comportamiento no puede ser diferente. La “promesa” no se puede romper.

La aplicación del principio de confianza legítima a los casos de impatriados

Teniendo en cuenta la jurisprudencia pertinente, se plantea la cuestión de si alguna de las actuaciones de la AEAT, antes de iniciar un proceso de auditoría

de investigación y verificación, incluidas las declaraciones realizadas y las medidas adoptadas, que implicaban el establecimiento de requisitos específicos por parte de ella o del aparato gubernamental en general, podía y debía considerarse que creaba o reforzaba una expectativa razonable y legítima de que el contribuyente había sido aceptado como beneficiario del régimen de *impatriados*, de tal manera que la AEAT no tenía derecho a denegarlo.

Examinamos aquí las pruebas.

Artículo 93 de la Ley de 2006.

El artículo 93 representa una oferta realizada por el Gobierno español. No tiene aplicación obligatoria. Solo entra en vigor si un empleado opta por su aplicación y dicha elección no es rechazada por la AEAT. Proporciona un incentivo destinado a inducir al empresario a trasladar a uno o varios trabajadores a España.

El artículo 93 ofrece, y está diseñado para ofrecer, a los empleadores la posibilidad de trasladar a España a trabajadores altamente cualificados y con experiencia a un coste inferior al que tendrían que pagar en otras circunstancias. Ese es el núcleo del incentivo.

Al transferir al empleado, el empleador acepta el acuerdo que le ha ofrecido el Gobierno español a través del artículo 93. El empleador está obligado por su oferta al empleado y por las consecuencias económicas. El empleado queda vinculado al acuerdo por su elección, la estructura jurídica y los efectos del incentivo. El Gobierno español está obligado por el artículo 93 y se beneficia económicamente.

El empleador espera naturalmente que el empleado tome la decisión. Si, por cualquier motivo, no pudiera hacerlo, el empleador tendría normalmente que retirar su oferta o asumir la carga financiera que supone aumentar considerablemente el salario bruto del empleado trasladado para ofrecerle una remuneración equivalente y competitiva. En la práctica, sin el artículo 93, no se produciría ninguna transferencia ni contratación, lo que privaría a España de conocimientos especializados adicionales.

Certificado

El acuerdo tripartito entre el gobierno, el empleador y el contribuyente se formaliza mediante la emisión

de un certificado por parte de la AEAT: ‘*Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*’.

Este certificado es un documento de gran importancia. Es el único documento que la AEAT expedirá al empleado que tenga relación con su situación en virtud del artículo 93. Antes de emitirlo, la AEAT revisa la elección del empleado, transmitida a través del Formulario 149, y la documentación adjunta. El texto del Certificado refleja dicha revisión. La AEAT formula todas las preguntas que considere necesarias para asegurarse de que el empleado cumple los criterios de cualificación. La naturaleza de los criterios es tal que la calificación puede determinarse en el momento en que se presenta la candidatura. En teoría, la AEAT solo dispone de 10 días para hacerlo, pero en la práctica puede tardar más de cinco meses, independientemente de que haya o no cuestiones por resolver. Este retraso no tiene consecuencias para la AEAT. Por lo tanto, dispone de todo el tiempo necesario para realizar comprobaciones exhaustivas.

El hecho de que la AEAT rechace las elecciones realizadas por algunos contribuyentes, como hemos comentado anteriormente en este documento, es muy significativo. Esto demuestra que la AEAT efectivamente lleva a cabo una revisión de la elección y de la documentación proporcionada. También establece una línea clara entre el rechazo y la aceptación. Los argumentos de la AEAT se basan en que el resultado de la elección será o bien el rechazo o bien una situación indeterminada para el individuo que no es ni la aceptación ni el rechazo. Esto es obviamente ilógico, por las razones expuestas en la sección 5. Tanto el empleador como el empleado entienden que, cuando la elección no ha sido rechazada, esta ha sido aceptada y la expedición del Certificado confirma sus expectativas razonables y legítimas de que así ha sido.

El certificado en sí mismo

- está diseñado explícitamente para ser proporcionado como prueba a terceros, principalmente al empleador.¹³⁶

¹³⁶ Es más que curioso que la AEAT utilice esta forma tan indirecta de notificar al empleador. Tienen el nombre y la dirección del empleador que figuran en el contrato de trabajo. Pueden comunicarse fácilmente entre ellos, ya que es obligación del empleador retener los impuestos.

- exige a la persona que lo presente a terceros que estén obligados a retener impuestos sobre sus ingresos, “*justificando así ante las personas o entidades obligadas a retener el impuesto sobre la renta como contribuyente de la renta personal en virtud de este régimen especial de tributación de la renta de los no residentes*”, es decir, el certificado es una autorización al empleador para retener el impuesto a un tipo reducido de conformidad con la ley y el reglamento.
- indica que es válido para el año de llegada especificado de la persona y los cinco años siguientes, a menos que el empleado notifique a la AEAT un cambio en las circunstancias que ponga fin a su derecho al régimen de *impatriados*.
- conduce al contribuyente, a su empleador y a la propia AEAT directamente a los requisitos de presentación específicos y únicos, legalmente vinculantes, que se aplican únicamente a los *impatriados*. A continuación lo explicamos con más detalle.
- no plantea ninguna cuestión ni advertencia sobre la validez de la elección.
- no sugiere que sea, ni que pueda representar, una evaluación provisional de la situación del empleado.
- No propone ninguna medida adicional para verificar el derecho o la cualificación del empleado para obtener la condición de *impatriado*.
- no sugiere que estará sujeto a una revisión anual o posterior.
- no establece que, a pesar de su emisión, la situación del contribuyente, y no solo sus declaraciones, esté sujeta a auditoría.

Es comprensible que la AEAT esté muy interesada en mantener la atención centrada, de forma estricta y precisa, en lo que dice el Certificado, y haya convencido a muchos asesores de que deben hacer lo mismo, pero las expectativas legítimas de

los contribuyentes no se basan únicamente en lo que dice el Certificado, sino también en una serie de factores adicionales, entre ellos el hecho de que se haya expedido, así como en lo que no dice y en otras medidas adoptadas por la AEAT.

En una sentencia reciente del Tribunal Supremo, se afirma que *“el factor decisivo reside en que, independientemente de la forma en que se exprese, la voluntad debe aparecer inequívoca y definitiva, de modo que, dada la certeza que debe regir los actos jurídicos (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, encaminado a proteger a quienes actuaron creyendo que ese era el criterio de la Administración, esta última está obligada a llevar a cabo la conducta que esos actos anteriores hacían previsible, sin poder realizar otros que los contradigan o los rectifiquen (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, rec. 3262/2012, FJ 2).”*¹³⁷

Esto deja claro que lo que es determinante es la *apariencia* (para la persona afectada, el contribuyente) del carácter inequívoco y definitivo de las actuaciones y declaraciones de las autoridades públicas. No es relevante la forma en que se expresan ni siquiera la intención de la autoridad pública.

La AEAT es consciente desde hace muchos años de que los contribuyentes tienen expectativas basadas en el Certificado y que, desde su punto de vista, este puede prestarse a interpretaciones erróneas. Sin embargo, no ha tomado ninguna medida para abordar el problema. La redacción del párrafo clave, incluso después de 20 años, sigue siendo confusa tanto en español como en inglés. La AEAT podría haberlo redactado de otra manera.¹³⁸ Podría haber dejado clara su propia interpretación en su sitio web.

La AEAT ha decidido no hacerlo. No es casualidad. La conclusión es obvia. A la AEAT le gusta tal y como está. Esto deja al contribuyente en una situación potencialmente vulnerable.¹³⁹ Las acciones y la inacción de la AEAT constituyen mala fe.

Los efectos financieros, económicos y jurídicos de la emisión del Certificado

La emisión del Certificado por parte de la AEAT afecta a varias partes. Tiene efectos financieros, económicos y jurídicos reales que el Gobierno ha creado y que la AEAT ha puesto en práctica. Sirven para reforzar las expectativas legítimas de las partes:

- Para el empleador, el certificado establece la obligación de retener el impuesto al tipo especial reducido para la parte de los ingresos anuales del empleado hasta 600 000 euros, y a un tipo más elevado a partir de ese importe, una obligación legal que el empleador está obligado a cumplir. Por lo tanto, el empleador tiene una expectativa razonable y legítima, derivada del Certificado, de que se ha concedido al empleado la condición de *impatriado*, ya que se le ha indicado de forma inequívoca y definitiva que aplique una tasa de retención más baja al salario del empleado, que solo se aplica a los *impatriados*. Por lo tanto, el empleador puede estar seguro de que no tendrá que compensar al empleado por ningún impuesto español adicional que pudiera derivarse de la aplicación de la legislación general española en materia de impuesto sobre la renta.
- Para cualquier otro tercero que deba retener impuestos sobre los ingresos de la persona

¹³⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2025 (Recurso de casación n.º 906/2020) Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 25 Feb. 2025, Rec. 906/2020. ECLI: EN:AN:2025:1074.

¹³⁸ Hemos examinado, en español y en su traducción al inglés, las versiones del Certificado utilizadas históricamente por la AEAT, a saber, la versión de 2005, la versión de 2008, la versión de 2015 y la versión de 2023. No se han producido cambios sustanciales en la redacción del Certificado, solo modificaciones menores, en su mayoría de carácter técnico, como consecuencia de cambios específicos en la base jurídica.

¹³⁹ La AEAT no publica directrices detalladas sobre el régimen de la Ley Beckham, lo que contrasta notablemente con otros países. Publica unas guías introductorias muy breves, incluso más cortas que el texto del apéndice 1. https://administracion.gob.es/pag_Home/en/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/ciudadanos/trabajo-jubilacion/fiscalidad/impuesto-renta.html#-5caab634b701 En el Reino Unido, la HMRC publica orientaciones sobre las normas de residencia y no residencia, incluyendo ejemplos prácticos, de modo que existe un grado mucho mayor de certeza sobre el funcionamiento de la ley y su aplicación. <https://www.gov.uk/government/publications/residence-domicile-and-remittance-basis-rules-uk-tax-liability/guidance-note-for-residence-domicile-and-the-remittance-basis-rdr1>

física, se aplica un análisis similar. El certificado crea una expectativa legítima de que se ha concedido a la persona el estatus de *impatriado*, ya que también se le ha indicado, de forma inequívoca y definitiva, que se aplique el tipo especial de retención sobre sus ingresos.

- Para el contribuyente, a quien va dirigido el certificado, este tiene fuerza de ley por razones similares, ya que contiene una instrucción inequívoca y definitiva a su empleador de retener el impuesto al tipo especial al que solo tienen derecho los *impatriados*.
- Para la AEAT, el Certificado también tiene, de manera inequívoca y definitiva, fuerza de ley. Esto da lugar a una serie de requisitos de presentación de documentos que el Gobierno español impone a través de leyes, reglamentos y la propia AEAT, que son obligaciones legales y exclusivas de los *impatriados*.

Los requisitos de presentación

Los requisitos de presentación para empleados y empleadores confirman la condición del empleado como persona *sujeta a tributación* como *impatriado*, de conformidad con el artículo 93, y no simplemente como alguien que ha *solicitado o elegido* esa base de tributación.

El artículo 96(6) de la Ley de 2006 otorga al Ministro amplios poderes para dictar reglamentos que regulen la aplicación de la propia Ley, incluidas las disposiciones del artículo 93 relativas a los *impatriados*. El Ministro ha dictado dicho Reglamento, cuya última versión es la Orden HAC/56/2024, de 25 de enero de 2024.¹⁴⁰ Dichas Normas establecen los requisitos de presentación para los *impatriados*. El Reglamento, las instrucciones de la AEAT y los propios formularios fiscales son bastante claros sobre la situación de las personas afectadas. No se refieren a los contribuyentes que *simplemente han optado* por el régimen de *impatriados*. Bastarán unos pocos ejemplos:

- HAC/56/2024 se refiere únicamente a las personas físicas que *tributan* en virtud del régimen del artículo 93. No se refiere a ninguna persona que haya *‘optado por tributar’* en virtud del régimen de *impatriados*.
- Las instrucciones actuales para completar el Formulario 149, en el que se realiza la elección del artículo 93, establecen de manera inequívoca que “los contribuyentes a los que se aplica este régimen especial deberán presentar la **declaración** del impuesto sobre la renta de las personas físicas en un formulario especial (formulario **151**)”.¹⁴¹ Una vez más, no se hace mención alguna a las personas que simplemente han optado por el estatus de *impatriado*.
- El Boletín Oficial, que publica la última versión del formulario 151, utiliza el término ‘aplicable’: “El artículo 114.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que los contribuyentes *a los que se aplique este régimen especial* estarán obligados a presentar y firmar una declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el formulario especial aprobado por el titular de la Secretaría de Hacienda y Función Pública, que establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación”.¹⁴²
- El formulario 151 ha sido diseñado *específica y exclusivamente para impatriados*. El encabezado del formulario lo confirma: *Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*. Está claramente destinado a ser presentado por los contribuyentes a los que se les ha expedido un certificado y *solo por* estas personas: personas que han sido aceptadas en el régimen de *impatriados*. Nadie más puede ni debe presentarla.
- Del mismo modo, el empleador del *impatriado* está obligado a presentar formularios especiales (formularios 216 y 296) con respecto a

¹⁴⁰ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2024-1772>

¹⁴¹ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/todas-gestiones/impuestos-tasas/impuesto-sobre-renta-personas-fisicas/mod-elo-149-irpf-comunicacion-opcion-exclusion_/instrucciones-cumplimentar-comunicacion.html Traducción y énfasis de la AEAT.

¹⁴² Traducción automática

cualquier empleado que sea “contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas en virtud del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, empresarios e inversores trasladados al territorio español, tal y como se establece en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. [Énfasis añadido] Los empleadores están obligados a presentar estas declaraciones mensualmente o trimestralmente (dependiendo del tamaño de la empresa) mediante el formulario 216, además de presentar anualmente el formulario 296. Estos son los únicos formularios que pueden utilizarse legalmente. Por lo tanto, queda claro que la condición del empleado objeto de estas declaraciones es la de una persona ya aceptada por la AEAT como *impatriado*.

La AEAT ha dado mucha importancia al hecho de que el título del certificado solo hace referencia a la *solicitud* del individuo por el estatus de *impatriado*, en lugar de indicar directamente que se trata de un certificado que *confirma* dicho estatus. Esta aparente ambigüedad no se aprecia en el resto de la documentación emitida por la AEAT en relación con la tributación en virtud del artículo 93. En relación con el Certificado, las afirmaciones de la AEAT no son más que una cortina de humo creada y perpetuada por la propia AEAT. Por el contrario, los formularios y las instrucciones que emite la AEAT no dejan lugar a dudas de que el contribuyente ha sido aceptado como *impatriado*.

La importancia particular del diseño del formulario 151

El diseño del formulario 151 es incomprensible en el contexto de la declaración de la AEAT de que la expedición del certificado no constituye la aceptación

de una persona en la condición de *impatriado* y es incompatible con esa afirmación.

Esto plantea una serie de preguntas importantes:

¿Quién debe presentarla?

El formulario 151 ha sido claramente diseñado para personas a las que se les ha concedido el estatus de *impatriado*, tal y como indica su título. La AEAT afirma que el Certificado no confiere ese estatus, pero, si fuera así, nunca habría ningún individuo o grupo de individuos que pudiera presentar legítimamente el Formulario 151. La absurda negación de la AEAT de que el Certificado acredita la aceptación en el régimen de *impatriados* significa que, en su opinión, nadie está formalmente incluido en él en ningún momento. En la práctica, por supuesto, la AEAT no solo acepta, sino que exige que el formulario 151 sea presentado por aquellos (y solo aquellos) a quienes se les haya expedido un certificado,¹⁴³ lo que convierte en absurda su propia afirmación.

¿Por qué no exige la declaración de activos en el extranjero y de los ingresos por inversiones?

El formulario 151 no exige que se revele ninguna información sobre los activos no españoles ni los rendimientos de inversiones del contribuyente. El formulario 100, presentado por residentes que no sean *impatriados*, exige que se introduzcan dichos datos, si procede, y que se presente el formulario 720, si corresponde. Si el formulario 151 se hubiera diseñado para personas que hubieran optado por el régimen de *impatriados*, pero aún no hubieran sido aceptadas en él, habría sido necesario declarar los activos no españoles y los rendimientos de inversiones, a fin de garantizar que la AEAT dispusiera de la información necesaria para evaluar su obligación tributaria, en caso de que posteriormente se determinara que no reunían los requisitos.¹⁴⁴ No requiere esa información, ni siquiera en la última versión. Está claramente diseñado para ser presentado

¹⁴³ Tenga en cuenta que el sitio web de la AEAT contiene la siguiente instrucción inequívoca: Los contribuyentes que opten por el Régimen Especial deberán presentar una declaración especial del IRPF en el formulario 151, adaptado al contenido del régimen. (Énfasis de la AEAT) Véase el Apéndice 1.

¹⁴⁴ En principio, no hay ninguna razón por la que la AEAT no deba solicitar esta información. En muchos países, las empresas que se benefician de exenciones fiscales temporales están obligadas, no obstante, a presentar declaraciones de impuestos. En el sistema español, los residentes de Comunidades Autónomas que tienen un impuesto sobre el patrimonio neto del 0 % siguen estando obligados a presentar una declaración en la que figuren todos sus activos cada año.

por personas (*impatriados* confirmados) que no están sujetas a impuestos en relación con sus activos extranjeros y sus ingresos por inversiones, una categoría de personas que, según la AEAT, no existe.

¿Por qué se creó el formulario 151?

Si la AEAT cree sinceramente que el Certificado no ofrece certeza al contribuyente sobre su situación, no hay necesidad alguna de presentar el Formulario 151. Se podría exigir a todo el mundo que utilizara simplemente los formularios normales 100 y 720. Esto permitiría recopilar, de forma simultánea, toda la información que pudiera ser necesaria. El hecho de que exista el formulario 151 y que haya sido diseñado específicamente para los *impatriados*, como lo demuestra su título, es una clara indicación de que el argumento de la AEAT sobre el efecto del certificado es espurio y artificial. Se hace de mala fe.¹⁴⁵

Argumento de la AEAT

No obstante, la AEAT sostiene que el artículo 93 y la entrega del Certificado al contribuyente y a su empleador no crean ni deben crear ninguna expectativa razonable o legítima de que el contribuyente haya sido aceptado como *impatriado*.

En resumen, la perspectiva de la AEAT es que

- El certificado es meramente informativo
- no tiene efecto legal
- no se pretende ni se transmite ninguna certeza
- los requisitos de presentación y las instrucciones son irrelevantes
- el individuo y el empleador deben ser conscientes de que nada se considera acordado hasta que se haya realizado una auditoría.

La lógica de este argumento significaría que la gran mayoría de las personas que han optado por el

régimen de *impatriados* no sabrían, durante todo el período de su residencia en España y durante algún tiempo después, si cumplían los requisitos y habían sido aceptadas en dicho régimen. Este período de incertidumbre suele durar 11 años o más (la duración del régimen para una persona física más el plazo de auditoría de cuatro años y el período de auditoría).

Desde el punto de vista de los conceptos de seguridad jurídica tanto españoles como de la UE, esto parecería problemático.

Opinión contraria

Un punto de vista alternativo al de la AEAT sería el siguiente:

- la expedición del certificado reviste importancia sustancial y no tiene carácter “meramente informativo”
- el Certificado, junto con los formularios y las instrucciones de presentación también emitidos por la AEAT, confirma que la solicitud de la persona no ha sido rechazada y ha entrado en vigor.
- esta documentación genera expectativas legítimas (y, de hecho, son las únicas expectativas que pueden generarse) de que la solicitud del régimen de *impatriados* por parte del individuo ha sido aceptada y da lugar a acciones por parte de terceros que no son correctas ni legales, salvo en relación con aquellos que tienen la condición de *impatriados*, incluyendo
 - la aplicación del tipo reducido de retención por parte de los empleadores
 - la presentación trimestral o mensual del formulario 216 por parte de los empleadores con respecto a la remuneración y las

¹⁴⁵ La AEAT podría, si lo desea, ayudar a las personas a comprender cómo interpreta la legislación sobre *impatriados* mediante la publicación de directrices. Esto debería cubrir, como mínimo, lo siguiente:

¿Cómo se define un empleo a efectos del artículo 93?

¿Qué problemas laborales (comunes) provocan la denegación del estatus de *impatriado*?

¿Cómo debe documentarse una transferencia de empleo para garantizar el cumplimiento?

¿Qué se entiende exactamente por no residencia en los últimos 10/5 años?

¿Qué se requiere de los certificados de residencia fiscal de períodos anteriores para demostrar el cumplimiento?

¿Qué es exactamente la norma PE y qué pretende evitar, desde el punto de vista normativo?

retenciones de los empleados, en lugar del formulario 111 habitual

- la presentación anual del formulario 296 por parte de los empleadores en relación con la remuneración anual de los empleados, en lugar del formulario 190 habitual.
- la expedición del Certificado por parte de la AEAT da lugar a requisitos para el contribuyente que no son correctos ni legales, a menos que este tenga la condición de *impatriado*, entre los que se incluyen:
 - la presentación del formulario 151 como declaración anual
 - la no presentación del formulario 720
 - la no presentación de la declaración del Impuesto de Solidaridad a lo que la AEAT no pone objeciones

En conjunto, las medidas adoptadas por las autoridades públicas, incluida la AEAT, demuestran de manera inequívoca y definitiva que la AEAT ha aceptado al individuo como *impatriado*, de modo que no puede negar posteriormente que así sea. Estas acciones crean expectativas legítimas para el individuo y su empleador que deben mantenerse en aras del principio de buena fe y de la certeza que debe regir las transacciones legales, tal y como exige el artículo 9.3 de la Constitución.

Esta es una perspectiva que parece estar mejor respaldada por los hechos.

En conclusión

La expedición del Certificado y la documentación y requisitos relacionados impuestos por la AEAT son claramente una confirmación inequívoca y definitiva de que la persona ha sido aceptada en el régimen de *impatriados*, y las expectativas tanto del empleador como del empleado que se derivan de ello son razonables y legítimas.

APÉNDICE 4

LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978: EXTRACTOS CLAVE

La Constitución española de 1978 establece los derechos y obligaciones fundamentales de las instituciones y personas sujetas a su jurisdicción.

En el preámbulo se destacan los principios en los que se basa. Entre ellos se incluyen los siguientes:

Preámbulo

La Nación Española, deseosa de establecer la justicia, la libertad y la seguridad, y de promover el bienestar de todos sus miembros, en ejercicio de su soberanía, proclama su voluntad de:

Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y las leyes, de acuerdo con un orden económico y social justo.

Consolidar un Estado de derecho que garantice el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular.

[.....]

Cooperar en el fortalecimiento de las relaciones pacíficas y la cooperación efectiva entre todos los pueblos de la tierra.

Los siguientes artículos son de especial relevancia para las preocupaciones sobre la gestión del régimen de *impatriados* por parte de la AEAT.

Artículo 1

- (1) *Se establece que España es un Estado social y democrático, regido por el imperio de la ley, que se fundamenta en la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político como valores supremos de su ordenamiento jurídico.*

Artículo 9

- (1) *Los ciudadanos y las autoridades públicas están sujetos a la Constitución y a todas las demás disposiciones legales.*
- (2) *Es responsabilidad de las autoridades públicas promover las condiciones que garanticen la libertad y la igualdad reales y efectivas de las*

personas y de los grupos a los que pertenecen, eliminar los obstáculos que impidan o dificulten su pleno disfrute y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

- (3) *La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía de las normas jurídicas, la publicidad de las leyes, la irretroactividad de las disposiciones penales que no sean favorables o restrictivas de los derechos individuales, la certeza de que prevalecerá el imperio del derecho, la responsabilidad de las autoridades públicas y la prohibición de la arbitrariedad de las autoridades públicas.*

Artículo 10

- (1) *La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son el fundamento del orden político y de la paz social.*
- (2) *Las disposiciones relativas a los derechos y libertades fundamentales reconocidos por la Constitución se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre la materia ratificados por España.*

Artículo 24

- (1) *Todas las personas tienen derecho a obtener una protección efectiva de los jueces y los tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, y en ningún caso podrá faltar la defensa.*
- (2) *Del mismo modo, todos tienen derecho a un juez ordinario previamente determinado por la ley; a la defensa y asistencia de un abogado; a ser informados de los cargos que se les imputan; a un juicio público sin demoras indebidas y con*

todas las garantías; a la utilización de pruebas adecuadas para su defensa; a no declarar contra sí mismos; a no declararse culpables; y a la presunción de inocencia. La ley determinará los casos en los que, por razones de parentesco o secreto profesional, no será obligatorio declarar sobre hechos presuntamente delictivos.

Artículo 31

- (1) *Todos contribuirán al sostenimiento del gasto público en función de su capacidad económica, mediante un sistema tributario equitativo y que se base en los principios de igualdad y de progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.*

Artículo 103

- (1) *La Administración Pública servirá al interés general con espíritu de objetividad y actuará de conformidad con los principios de eficiencia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, y en plena subordinación a la ley.*
- (2) *Los órganos de la Administración del Estado se establecen, dirigen y coordinan de conformidad con la ley.*
- (3) *La ley establecerá el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública con arreglo a los principios de mérito y capacidad, las particularidades del ejercicio de su derecho de afiliación sindical, el régimen de incompatibilidades y las garantías de imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.*

De la Constitución se desprende claramente que

- España será un país en el que
 - el orden económico y social debe ser justo
 - prevalece el estado de derecho
 - se reforzará la cooperación efectiva con otros pueblos
 - las autoridades públicas están sujetas a la Constitución.
- garantiza la certeza de que prevalecerá el estado de derecho, la rendición de cuentas de las autoridades públicas y la prohibición de la actuación arbitraria de las autoridades públicas

Esto proporciona un contexto importante y significativo para las acciones de la AEAT con respecto a la Ley Beckham.

APÉNDICE 5

CERTIFICADO DE LEY DE *IMPATRIADOS*

CERTIFICADO DE HABER EJERCITADO LA OPCIÓN POR EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

N.I.F.¹⁴⁶:

Nombre

Referencia:

Concepto tributario: **IRPF¹⁴⁷. Régimen especial para trabajadores desplazados.**

EL JEFE DE LA DEPENDENCIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICA: Que el contribuyente ha presentado con fecha [...], ante esta oficina de la Agencia Tributaria la comunicación de su opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a que se refiere el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.¹⁴⁸

A la vista de la comunicación y documentación justificativa presentadas y conforme al artículo 119.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se expide el presente certificado a los efectos de justificar ante las personas o entidades obligadas a retener la condición de contribuyente del IRPF por este régimen especial de opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Esta opción, salvo renuncia o exclusión, abarcará los períodos impositivos 20XX a 20XX.

*Documento firmado electrónicamente (Real Decreto 1671/2009, artículo 21.c), por [...], la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria por suplencia Art.13 Ley 40/2015, [...]. Autenticidad verificable mediante **Código Seguro Verificación** [...] en www.agenciatributaria.gob.es*

¹⁴⁶ NIF: número de identificación fiscal. En este caso, en realidad un NIE (expedido a personas no españolas).

¹⁴⁷ El IRPF es el sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas.

¹⁴⁸ El IRPF es el sistema de impuesto sobre la renta de las personas físicas.

APÉNDICE 6

LA EVOLUCIÓN DE LA LEY DE *IMPATRIADOS*, 2003-25

| | 1. Texto vigente desde el 1 de enero de 2004 | 2. Texto vigente desde el 1 de enero de 2007 | 3. Texto vigente desde el 1 de enero de 2010 | 4. Texto vigente desde el 1 de enero de 2015 |
|---|---|---|--|---|
| Características del régimen: | <p>Aplicable en el año del cambio de residencia y los cinco años siguientes (seis años en total). Sujeto al impuesto sobre la renta de los no residentes, que por lo general establece un tipo impositivo considerablemente inferior al del impuesto sobre la renta de las personas físicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por empleo: 25 % (ingresos de origen español, solo se aplica al trabajo realizado físicamente en España). • Ganancias de capital: 15 % | <p>Aplicable en el año del cambio de residencia y los cinco años siguientes (seis años en total). Sujeto al impuesto sobre la renta de los no residentes, que por lo general establece un tipo impositivo considerablemente inferior al del impuesto sobre la renta de las personas físicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por empleo: 24 %. • El trabajo debe realizarse efectivamente en España. Se introduce un límite para los trabajos realizados en el extranjero (15 % o 30 % para los trabajos en favor de grupos de empresas). • Ganancias de capital: 18 % | <p>Aplicable en el año del cambio de residencia y los cinco años siguientes (seis años en total). Sujeto al impuesto sobre la renta de los no residentes, que por lo general establece un tipo impositivo considerablemente inferior al del impuesto sobre la renta de las personas físicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por empleo: 24 %. • -El trabajo debe realizarse efectivamente en España. Se introduce un límite para los trabajos realizados en el extranjero (15 % o 30 % para los trabajos en favor de grupos de empresas). • Nivel de remuneración inferior a 600 000 €. • Ganancias de capital: 19 % | <p>Aplicable en el año del cambio de residencia y los cinco años siguientes (seis años en total). Tributa en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con normas especiales, tributación progresiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por empleo: se consideran obtenidos en España todos los ingresos por empleo desde la fecha de llegada hasta la fecha de salida. • Hasta 600 000 euros → 24 % • Más de 600 000 euros → 45 % • Se eliminan las restricciones sobre (i) el nivel de remuneración y (ii) los servicios prestados fuera de España. • Las ganancias de capital pasan del 19 % al 23 %. |
| | Obligación de pagar el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de una obligación real (por los bienes situados en España). | Obligación de pagar el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de una obligación real (para los bienes situados en España). | Obligación de pagar el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de una obligación real (para los bienes situados en España). | Obligación de pagar el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de una obligación real (para los bienes situados en España). |
| | No haber residido en España durante los 10 años anteriores al traslado. | No haber residido en España durante los 10 años anteriores al traslado. | No haber residido en España durante los 10 años anteriores al traslado. | - No haber residido en España durante los 10 años anteriores al traslado. |
| Requisitos para la aplicación del régimen: | <ul style="list-style-type: none"> • El traslado a España debe deberse a un contrato de trabajo. • El trabajo debe realizarse efectivamente en España. • El trabajo debe realizarse para una empresa con domicilio social en España o para un establecimiento permanente de una entidad extranjera en España. • Los ingresos por empleo derivados de este trabajo no deben estar exentos del impuesto sobre la renta de no residentes. | <ul style="list-style-type: none"> • Traslado debido a un contrato de trabajo local español o por asignaciones internacionales dentro de un grupo (carta de traslado). • Trabajo realizado en España (hasta un 15-30 % puede ser en el extranjero). • El trabajo debe realizarse para una empresa residente en España o un establecimiento permanente de una entidad extranjera en España (los servicios deben beneficiar a estas entidades). • Los ingresos por empleo derivados de este trabajo no deben estar exentos del impuesto sobre la renta de no residentes. | <ul style="list-style-type: none"> • Traslado debido a un contrato de trabajo o por asignaciones internacionales dentro de un grupo (carta de traslado). • Trabajo realizado en España (hasta un 15-30 % puede ser en el extranjero). • El trabajo debe realizarse para una empresa residente en España o un establecimiento permanente de una entidad extranjera en España (los servicios deben beneficiar a la entidad española). • Los ingresos por empleo derivados de este trabajo no deben estar exentos del impuesto sobre la renta de no residentes. • La indemnización derivada del contrato de trabajo no podrá superar los 600 000 € por período impositivo. | <ul style="list-style-type: none"> • Traslado a España debido a: • Un contrato de trabajo firmado con un empleador español. (excluyendo expresamente deportistas profesionales) o por misiones internacionales dentro del Grupo (carta de traslado temporal). • Nombramiento como miembro del consejo de administración de una sociedad sin participación en el capital social o con una participación que no se considera entidad vinculada (inferior al 25 %). • No obtener ingresos que puedan calificarse como obtenidos a través de un establecimiento permanente en España.. |

| | 5. Texto vigente desde el 1 de enero de 2021 | 6. Texto vigente a partir del 1 de enero de 2023 | 7. Texto vigente a partir del 1 de enero de 2025 |
|-------------------------------------|---|---|---|
| Características del régimen: | <p>Solo se modifican los tipos impositivos aplicables:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por empleo: <ul style="list-style-type: none"> • Hasta 600 000 € → 24 % • Más de 600 000 € → 47 % • Las ganancias de capital pasan del 19 % al 26 % | <p>Aplicable en el año del cambio de residencia y los cinco años siguientes (seis años en total). Tributa en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes con normas especiales, tributación progresiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por empleo: se consideran obtenidos en España todos los ingresos por empleo desde la fecha de llegada hasta la fecha de salida. <ul style="list-style-type: none"> • Hasta 600 000 euros → 24 % • Más de 600 000 euros → 47 % • Las ganancias de capital pasan del 19 % al 28 %. <p>Posible ampliación a familiares (cónyuge e hijos).</p> | <p>Solo los tipos impositivos aplicables sobre las ganancias de capital se modifican: del 19 % al 30 %.</p> |

Obligación de pagar el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de una obligación real (para los bienes situados en España).

Requisitos para la aplicación del régimen:

No haber residido en España durante los últimos 5 años.
Traslado a España debido a

- Un contrato de trabajo con un empleador español (quedan expresamente excluidos los deportistas profesionales) o mediante asignaciones internacionales dentro de un grupo (carta de traslado temporal).
- Teletrabajadores (nómadas digitales).
- Nombramiento como miembro del consejo de administración de una sociedad, independientemente del porcentaje de participación (si lo hubiera), salvo que la sociedad sea una sociedad de cartera.
 - Actividad empresarial reconocida oficialmente.
- Profesionales altamente cualificados que trabajan en startups o en I+D+i.
- - No obtener ingresos que puedan considerarse obtenidos a través de un establecimiento permanente en España (excepto empresarios y profesionales altamente cualificados).

APÉNDICE 7

EL IMPACTO FINANCIERO DE LA DENEGACIÓN DEL ESTATUS DE *IMPATRIADO*

El régimen fiscal español para los *impatriados* —la Ley Beckham— se diseñó como un plan de incentivos para atraer a ciudadanos extranjeros a trabajar en España y animar a los emigrantes españoles a largo plazo a regresar.

Los programas de incentivos solo funcionan si ofrecen certeza. El régimen de la Ley Beckham ha quedado en evidencia por su catastrófico fracaso a la hora de cumplir ese objetivo. Para las víctimas de la AEAT, tras seis años, puede haber una gran diferencia entre la deuda tributaria que esperaban tener que pagar en virtud del artículo 93 y la deuda que la AEAT afirma que deben pagar.

Según los hechos expuestos a continuación, en lugar de una factura fiscal total de 1 297 656 €, Erik, el contribuyente de nuestro ejemplo, que vive en Madrid, tendría que pagar 4 561 497 € más intereses.

Incluso antes de añadir los intereses, la factura es de 3 263 841 € más de lo que esperaba. Equivale al 56 % del patrimonio total de Erik.

Nadie viene a España con la intención de arriesgar tanto para poder acogerse a la Ley Beckham. Es evidente que el programa de incentivos del Gobierno para los trabajadores extranjeros es gestionado por la AEAT como un señuelo y una trampa. Es posible que el Ministerio de Hacienda no sea consciente de esta situación.

Datos:

| Ingresos de Erik: | |
|---|-----------|
| Salario | 750 000 € |
| Rendimientos por inversiones (España) | 5 000 € |
| Rendimientos por inversiones (en todo el mundo, excepto España) | 250 000 € |

| Activos de Erik: | |
|---|-------------|
| Inmobiliarios en España | 1 000 000 € |
| Inversiones españolas | €100 000 € |
| Inmobiliarios en todo el mundo (excepto España) | 2 000 000 € |
| Inversiones mundiales (excluyendo España) | 5 000 000 € |
| Activos totales | 8 100 000 € |

La hipótesis:

Como se ha demostrado en este Libro Blanco, muchos *impatriados* son objeto de una inspección de la AEAT en una fase muy avanzada de su misión en España o después de haber sido trasladados a otro país.

El análisis que figura a continuación sigue ese patrón típico y supone que Erik es auditado en un momento en el que los inspectores de la AEAT pueden examinar sus seis años de historial financiero.

| Factura fiscal de Erik | |
|--|------------------|
| La deuda tributaria anual de Erik en España | |
| Régimen de <i>impatriados</i> | 216 276 € |
| Excluido del régimen de <i>impatriados</i> | <u>458 042 €</u> |
| Diferencia anual en la obligación tributaria | <u>241 766 €</u> |

| Impacto acumulativo de la exclusión en Erik | |
|---|--------------------|
| Diferencia acumulada en la obligación tributaria durante 6 años | |
| (6 x 241 766 €) | 1 450 596 € |
| Sanciones típicas: 125% del 'impuesto impagado'. | <u>1 813 245 €</u> |

| | |
|--|---------------------------|
| Responsabilidad adicional (sin incluir intereses) | <u>3 263 841 €</u> |
|--|---------------------------|

ACERCA DE LOS AUTORES

Robert Amsterdam

Robert Amsterdam es un abogado internacional y defensor público con 45 años de experiencia en litigios de alto perfil. Su bufete, Amsterdam & Partners LLP, opera desde Londres y Washington D. C., y está especializado en litigios complejos, arbitrajes y casos de defensa de delitos de cuello blanco con dimensiones políticas.

Ámsterdam ha estado involucrada en numerosos casos políticos, a menudo relacionados con líderes mundiales destacados. Entre los mandatos recientes se incluyen la representación de la República Democrática del Congo contra Apple Inc., así como la representación en curso de la Iglesia Ortodoxa Ucraniana en su resistencia contra su desestablecimiento a manos de las autoridades políticas. Ámsterdam desempeñó un papel importante en el caso Yukos, relacionado con la defensa de acusaciones penales por delitos fiscales.

En 2013, Ámsterdam recibió el premio Global Pro Bono Dispute Award de American Lawyer por un juicio que dio lugar a la sanción de importantes figuras de las Naciones Unidas. En 2025, pronunció la conferencia Lloyd N. Cutler sobre el estado de derecho en Washington, D.C. Sus artículos han aparecido en publicaciones como el New York Times, el Financial Times, el Wall Street Journal y el Washington Post, y ha aparecido en cadenas de noticias como CNN, BBC y Fox News.

Miembro de la Asociación Internacional de Abogados, Amsterdam está habilitado como abogado litigante en Inglaterra y Gales. Tiene un máster en Derecho estadounidense por la Facultad de Derecho Antonin Scalia de la Universidad George Mason, una licenciatura en Derecho por la Universidad Queen's y una licenciatura por la Universidad Carleton. Amsterdam es un abogado colegiado en el Colegio de Abogados de Ontario.

Christopher John Wales

Chris Wales es asesor independiente para gobiernos y clientes del sector privado. Ha trabajado con primeros ministros y ministros de finanzas de numerosos países en materia de política económica y fiscal, instituciones fiscales, administración tributaria, cuestiones relacionadas con el mercado laboral y política de pensiones. Fue miembro del Consejo de Asesores Económicos del Gobierno del Reino Unido (1997-2003), donde tuvo la responsabilidad general del desarrollo de la política fiscal del Reino Unido. Participó activamente en las negociaciones que condujeron al paquete fiscal de la UE de 2003 y fue uno de los principales impulsores del Código de Conducta de la UE (fiscalidad de las empresas). Ha trabajado en y para gobiernos de Europa, los Estados del Golfo, África subsahariana, Asia Central, el Pacífico Sur y el Caribe.

Chris también cuenta con una amplia experiencia en el sector privado. Dirigió el Equipo Global de Fiscalidad y Gobernanza de PwC (2012-16). Fue socio del departamento fiscal de Arthur Andersen (1990-97). Fue director general de Goldman Sachs y, posteriormente, director general de una compañía de seguros de vida.

Chris ha sido presidente de la Junta de Seguridad Social de Ruanda, investigador asociado sénior en el ODI y asesor sénior de investigación en el Centro Internacional para la Fiscalidad y el Desarrollo. También ha sido miembro del Consejo Asesor del Centro de Fiscalidad Empresarial de la Universidad de Oxford, en cuya fundación desempeñó un papel fundamental, y miembro del Consejo del Instituto de Estudios Fiscales. Ha trabajado extensamente con grupos de expertos y la sociedad civil.

Chris tiene un máster y un doctorado por la Universidad de Cambridge. También es contador público (ICAEW). Es autor de numerosos artículos sobre fiscalidad y cuestiones de política pública.