



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Fiscalidad Española y Regímenes Fiscales Privilegiados en Derecho Comparado

Universidad para la Cooperación Internacional

# Presentación

Eduardo Orozco Martínez

Doctor por la Universidad de Salamanca.

Candidato Doctor Universidad de Messina y Universidad de Castilla  
La Mancha.

Máster en Fiscalidad Internacional y Europea- UCLM.

Máster en Asesoría Fiscal- Universidad Complutense.

Consultor Fiscal y Profesor: lo mejor de dos mundos.

[eorozco@caroz.es](mailto:eorozco@caroz.es) (dudas)

+34 625 671 522

# Índice

1. Introducción.
2. Ejes de la Planificación Fiscal Internacional
3. Régimen Fiscal Español.
4. Régimen de atracción de inversión - España.
5. Régimen de atracción de inversión - Portugal.
6. Régimen de atracción de inversión - Italia.
7. Régimen de atracción de inversión - Grecia.
8. Régimen de atracción de inversión - Países Bajos
9. Régimen de atracción de inversión - Luxemburgo.





**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Introducción

Subtítulo



# Planificación Fiscal Internacional

- Ausencia de definición legal en España.
- *Tax planning*: optimizar a carga tributaria siempre dentro **de la letra y el espíritu** de la norma tributaria.
  - *Australian Taxation Office*: “*Tax planning is legitimate when you do it within the letter and the spirit of the law*”.
  - IRC vs. Duke of Westminster (1936): “*cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea mas conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible*”.
- La planificación fiscal sería una actividad premeditada, sistemática y previa que tiene como objetivo, tras analizar el ordenamiento tributario, **optimizar la carga tributaria** de las operaciones, los actos y los negocios, **cumpliendo con la legalidad**.

# La planificación fiscal agresiva

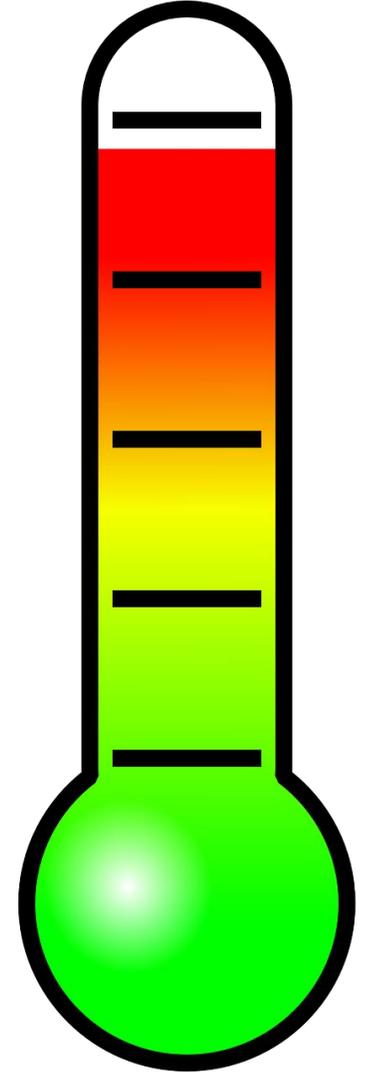
- Origen en Proyecto BEPS.
- Planificación que, siendo formalmente legal, produce efectos indeseados.
  - *Ejemplo: Apple* (EEUU-constitución- e Irlanda-sede de dirección efectiva-).
- Lagunas normativas, falta de armonización para conseguir que un mismo gasto se deduzca en varios países o que se declaren exentas rentas que no han tributado previamente

# La planificación fiscal agresiva

- Globalización económica estimula movimiento de los capitales:
  - Eliminación de controles.
  - Disponibilidad de nuevas tecnologías e información disponible.
  - Nuevas oportunidades de inversión por la desregulación de mercados, los procesos de privatización y la integración de mercados regionales.
- Causa:
  - Competencia fiscal (perniciosa) entre Estados.
  - Ciertas jurisdicciones buscan atraer capitales o bases imponibles ofreciendo una tributación reducida y cierta opacidad informativa.
- ¿Es ilícita la planificación fiscal agresiva?
  - Ilícita: aprovecha estructuras jurídicas de manera artificiosa para reducir la tributación global del grupo multinacional.
  - Agresiva: optimiza el pago de impuestos a nivel global aprovechando las alternativas de las que dispone fruto de las lagunas normativas.

# Planificación Fiscal Internacional

- Evasión Fiscal.
- Elusión Fiscal.
- Planificación Fiscal Agresiva.
- Economías de opción. – *“Posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales”.*



# Planificación Fiscal Internacional

Miércoles 28 agosto 2024 | Expansión | 15

## ECONOMÍA / POLÍTICA

### La Justicia europea obliga a los asesores a denunciar a sus clientes ante Hacienda

**SENTENCIA/** El Tribunal europeo responde a la Justicia belga tras el recurso del sector y confirma que están obligados a informar de las prácticas potencialmente abusivas de sus clientes. Solo se libran los abogados, por su secreto profesional.

**Ignacio Faes, Madrid**  
La Justicia europea ha establecido que los asesores fiscales -siempre que no sean abogados- están obligados a denunciar a sus propios clientes ante los servicios tributarios. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha respondido así a la cuestión prejudicial elevada por la Justicia belga tras el recurso de la Asociación Belga de Abogados Fiscalistas (BATL, por sus siglas en inglés) contra la polémica Directiva europea DAC 6, que obliga a los asesores fiscales a comunicar a las autoridades tributarias prácticas potencialmente abusivas de sus clientes.

El TJUE confirma así la obligación de los intermediarios no amparados por el secreto profesional de los abogados de comunicar mecanismos fiscales transfronterizos agresivos que pueden conducir a la elusión y la evasión fiscales. El fallo llega después del que el propio Tribunal europeo eliminara en diciembre de 2022 la obligación de los abogados de denunciar. El fallo aseguró que conculcaba el secreto profesional de los letrados.

Sin embargo, estaban pendientes todavía algunos asuntos...



El TJUE confirma la obligación de informar de prácticas potencialmente abusivas de los clientes, salvo a los abogados.

**“El objetivo de la norma no podría lograrse de manera eficaz por otros medios”, dice el fallo**

**Los magistrados subrayan la necesidad de luchar contra la planificación fiscal agresiva**

de la vida privada que pueda resultar de esa obligación de comunicar información debe limitarse a lo estrictamente necesario, en el sentido de que el objetivo perseguido no podría lograrse razonablemente de manera igualmente eficaz por otros medios menos atentatorios contra ese derecho, procede señalar que dicha obligación es un medio particularmente eficaz al servicio de la lucha contra la planificación fiscal agresiva y de la prevención de los riesgos de evasión y elusión fiscales”, señala la sentencia.

**El ciudadano, obligado**

“En efecto, al obligar a los intermediarios o, en otro caso, al contribuyente interesado, a transmitir a la Administra-

### ¿En qué casos dice la norma que hay que informar a la Administración?

# DAC 6

Directiva 2018/822/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC)

Las obligaciones de información que establece la normativa están dirigidas fundamentalmente a los intermediarios fiscales (asesores, abogados\*, gestores administrativos, o instituciones financieras) que serán los obligados a presentar la declaración ante la Agencia Tributaria. **Deberán informar de los mecanismos transfronterizos (operaciones, negocios jurídicos, esquemas, acuerdos) que realicen las partes en dos Estados miembros de la UE o un Estado miembro y un tercer Estado.**

# DAC 6

La Sentencia del TJUE de 29 de julio de 2024 (Asunto C-623/22) responde a una cuestión prejudicial planteada por la Justicia belga tras el recurso de la Asociación Belga de Abogados Fiscalistas (BATL). Esta asociación había cuestionado la aplicabilidad de la DAC-6, que obliga a los asesores fiscales a informar a las autoridades tributarias sobre esquemas de planificación fiscal transfronteriza que podrían considerarse agresivos.

**En su sentencia, el TJUE ha reafirmado que solo los abogados están exentos de esta obligación. Esto debido al secreto profesional.** Mientras tanto, los asesores fiscales, economistas, gestores o consultores fiscales sí deben cumplir con la normativa.

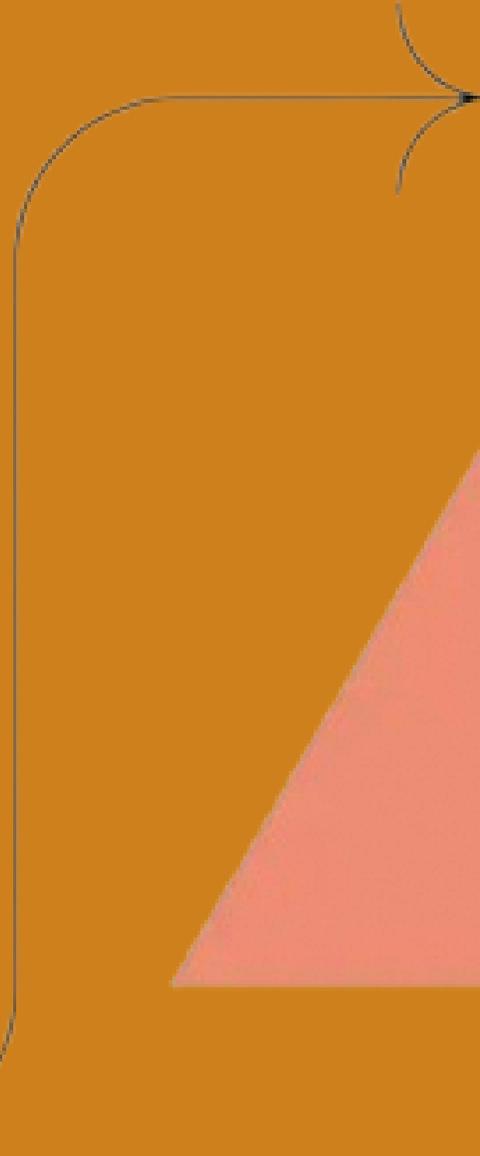


**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Ejes de la Planificación Fiscal Internacional

Subtítulo



# Objetivos de la planificación fiscal

- **Minimización de la carga tributaria**
  - Es la esencia de la planificación.
  - Instrumental.
  - Análisis coste-beneficio. Otros costes indirectos: inseguridad e incertidumbre cuando el contribuyente va a estar sometido a jurisdicciones en las que desconoce parte de su normativa y praxis administrativa.

# Licitud o legalidad de la operación

- Medios de planificación y resultados obtenidos compatibles con las legislaciones de los diferentes Estados.
- Puntos de conexión: fuente de la renta, situación del patrimonio, lugar de ejercicio de derechos, la residencia, nacionalidad persona física (EEUU).
- Elegir las posibilidades que da cada ordenamiento.

# Evitar la incertidumbre

- Toda inversión implica asumir incertidumbre sobre la interpretación de las normas y la posibilidad de que éstas cambien.
- Mayor volatilidad en la fiscalidad internacional. Cambios en los países implicados.
- CDI como herramientas que intentan dar cierta seguridad jurídica.
- Evitan situaciones de doble imposición internacional, mejorando la rentabilidad financiero-fiscal de la operación.

# Flexibilidad

- Estructura flexible que sea susceptible de acomodarse a los constantes cambios del entorno.
- Debe ser capaz de reorganizarse con un coste fiscal y administrativo mínimo.
- Si la reorganización generase ganancias de capital sujetas a gravamen, la reorganización no sería factible.
- Es recomendable que el Estado desde donde se centralicen las inversiones exima de gravamen o lo difiera y que cuente con una red de CDI amplia con los países destino de la inversión.

# Movilidad de los recursos

- Es necesario que la estructura internacional permita transferir recursos entre las diferentes empresas del grupo sin dificultades formales ni costes fiscales.
- Condicionada por los instrumentos que adopte la inversión para transferir los beneficios generados de una empresa a otra.
- Creación de una *holding* y de sociedades financieras (también de IP boxes).

# Maximizar beneficios después de impuestos para su reinversión o eventual repatriación

- Los rendimientos de la inversión internacional soportan:
  - Impuesto sobre los beneficios en el país de destino de la inversión.
  - Impuestos que gravan los dividendos por su distribución y repatriación.
  - Impuestos en el Estado de residencia del inversor.
- Necesidad de planificar nuestra inversión internacional de tal manera que la fiscalidad perjudique lo menos posible la asignación de recursos.



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# 1.- Régimen Fiscal Español

Subtítulo



# IRPF

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- Existen dos cajones de Renta: Base Geral y la Base del ahorro.
- El mayor recaudador de Hacienda.
- Modelo 100. Presentación abril-junio año vencido.

# IRPF- Base General

- Trabajo por cuenta ajena.
- Trabajo por cuenta propia.  
(Autónomo)
- Rendimientos de capital inmobiliario.
- Pensiones

Base imponible (€)		Tipos a aplicar
Desde	Hasta	
0	12.450	19%
12.450	20.200	24%
20.200	35.200	30%
35.200	60.000	37%
Más de 60.000		45%

# IRPF- Base General

Autónomo: Cuota de seguridad Social y retención en factura para el IRPF del 15%

TRAMOS	2024	
	Base de cotización mínima 2024	Cuota 2024
Hasta 670 €	735,29	230,15
Entre 670 y 900 €	816,99	255,72
Entre 900 y 1.166,70 €	872,55	273,11
Entre 1.166,70 y 1.300 €	950,98	297,66
Entre 1.300 y 1.500 €	960,78	300,72
Entre 1.500 y 1.700 €	960,78	300,72
Entre 1.700 y 1.850 €	1.045,75	327,32
Entre 1.850 y 2.030 €	1.062,09	332,43
Entre 2.030 y 2.330 €	1.078,43	337,55
Entre 2.330 y 2.760 €	1.111,11	347,78
Entre 2.760 y 3.190 €	1.176,47	368,24
Entre 3.190 y 3.620 €	1.241,83	388,69
Entre 3.620 y 4.050 €	1.307,19	409,15
Entre 4.050 y 6.000 €	1.454,25	455,18
6.000 € o más	1.732,03	542,13

# IRPF- Base del ahorro

- Intereses
- Dividendos
- Ganancias de Capital.
- C-V de Inmuebles, Acciones, Cryptomonedas

Del 19% al 28%

Tipo de gravamen estatal:

BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	PORCENTAJE
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000,00	11,5
200.000,00	22.440	En adelante	13,00

Tipo de gravamen autonómico:

BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE LIQUIDABLE	PORCENTAJE
0	0	6.000	9,5
6.000	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	En adelante	13,00

# IRNR

Real Decreto Legislativo 5/2004

Residente europeo: 19%

Residente no europeo: 24%

El CDI prima sobre la norma del IRNR. Sin embargo, lo completa.

# IS

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre.
- Ingresos- Gastos= Beneficio

Importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros= 23%

Tipo general:25%

# Fiscalidad internacional

España cuenta con 102 CDIs. El país europeo con mayor número de CDIs con con el el Continente Americano: La puerta de entrada a Europa.

[https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI\\_Alfa.aspx](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx)



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Régimen de atracción de inversión - España.

Subtítulo



# Régimen de impatriados (Ley Beckham)

## Principales notas. Art. 93 LIRPF

Aplicación durante 1º + 5 ejercicios de residencia fiscal

Rentas del trabajo sujetas a tipos fijos del 24% hasta 600.000 € (47% a partir de 600.000,01 €)

Rentas del ahorro: misma escala que contribuyentes ordinarios IRPF pero solo por rentas de fuente española

# Régimen de impatriados

## Condiciones para su aplicación

No haber sido residente fiscal en España durante los 5 periodos impositivos anteriores al ejercicio de desplazamiento

Que el desplazamiento se produzca consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

**contrato de trabajo** -salvo deportistas profesionales-, incluyendo la posibilidad de teletrabajadores (*nómadas digitales*);

adquisición de la **condición de administrador** de una entidad. Excepción de vinculación solo para entidades patrimoniales;

realización en España de una actividad económica calificada como **actividad emprendedora** (procedimiento art. 70 L 14/2013);

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

Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante EP

# Régimen de impatriados

## Familiares desplazados desde 2023

Posibilidad de aplicar el régimen a cónyuge e hijos menores de 25 años (o mayores si discapacitados) que se desplacen junto con el contribuyente principal o en un momento posterior dentro del primer periodo impositivo de aplicación del régimen;

- que no hubieran sido residentes fiscales en España en los 5 periodos impositivos anteriores al de desplazamiento ni obtengan rendimientos que puedan calificarse como obtenidos mediante EP;
- Que la suma de las bases liquidables de los familiares sea inferior a la base liquidable del contribuyente principal.

Pueden aplicar el régimen en los periodos en que, cumpliendo estos requisitos, también resulte aplicable al contribuyente principal.

# Régimen de impatriados

## Cuestiones formales

Plazo para el ejercicio de la opción (**Modelo 149**)

General: 6 meses desde fecha de inicio de actividad en la SS (o documentación que permita mantenimiento de SS origen) + documentación justificativa.

El Régimen de Impatriados es compatible con:

Cuota de autónomo durante el primer año de 86 euros

Empresa nueva creación: IS 15% dos primeros años con beneficio.

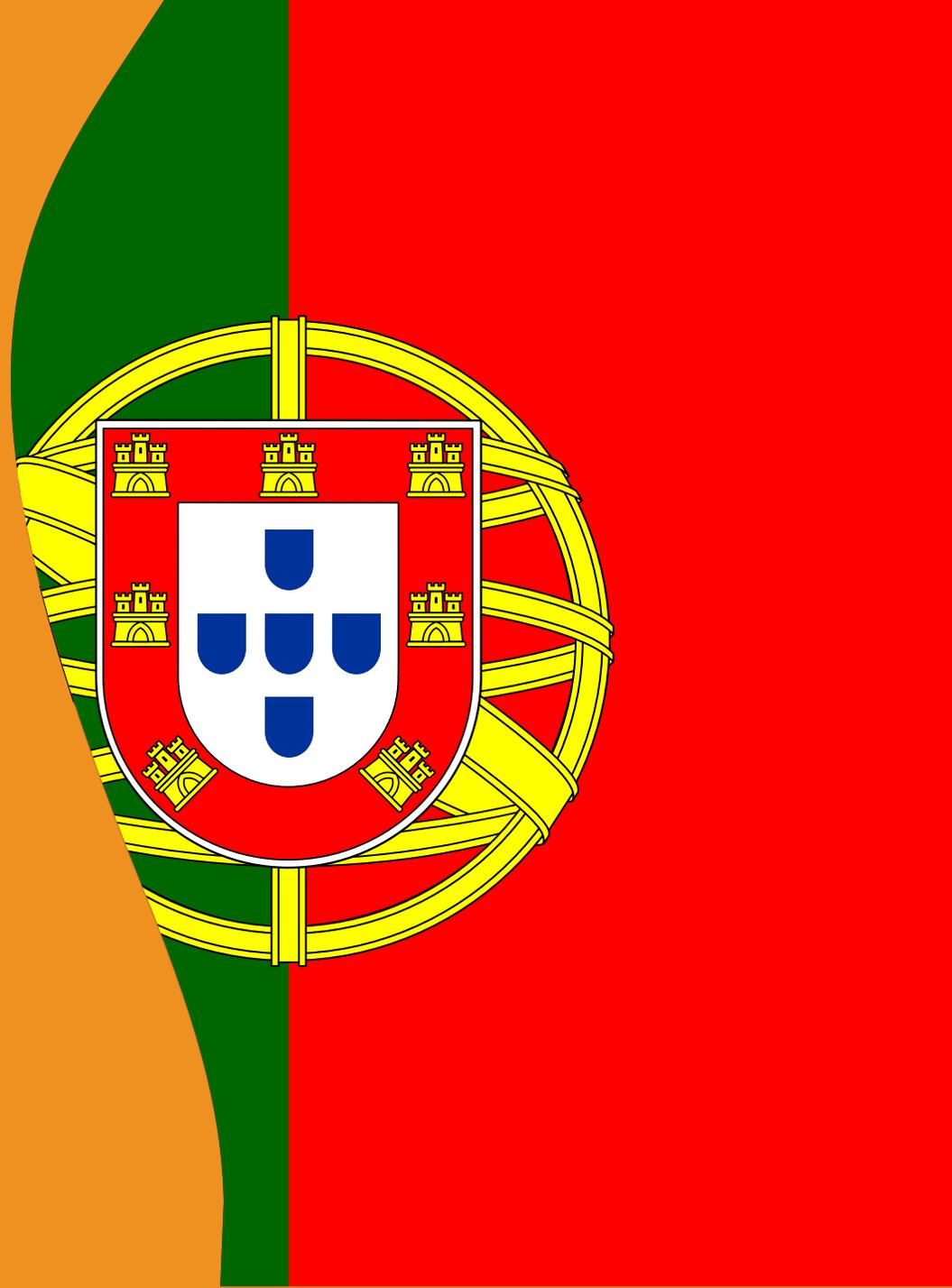


**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Régimen de atracción de inversión - Portugal

Subtítulo



# Régimen especial para los residentes no habituales NHR

Pensado para personas física que adquieren su residencia fiscal en Portugal y que no han residido allí en los últimos cinco años.

- Se aplican tipos impositivos inferiores a los que se aplican a residentes ordinarios una exención en los ingresos de fuente extranjera, siempre que exista una tributación en el país de origen.  
Las rentas del trabajo obtenidas en Portugal tributan a un tipo reducido del 20%, estando exentas las de origen extranjero. Esas rentas deben proceder de salarios, ingresos comerciales y profesionales de origen portugués derivados de actividades de alto valor añadido de carácter científico, artístico o técnico.
- Duración: 10 años.
- Dividendos, plusvalías y otras rentas del capital: exentas de tributación en Portugal, siempre y cuando provengan del extranjero, exista CDI y tributen en fuente.

# Régimen Criptoactivos

Residente fiscal portugués que holdea durante 365 días cryptomonedas, puede venderlas al cabo de un año exentas de tributación.





**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Régimen de atracción de inversión - Italia

Subtítulo

# Regímenes italianos

- Regímenes fiscales favorables pensados en la atracción de personas con patrimonios relevantes, empleados por cuenta ajena o propia y pensionistas.
1. **Régimen opcional especial de tributación única para no residentes.**
  2. **Régimen fiscal especial para los nuevos trabajadores residentes.**
  3. **Régimen de tributación fija para pensionistas.**

# Régimen opcional especial de tributación única para no residentes

- Diciembre de 2016.
- Facilitar el traslado de la residencia fiscal a Italia.
- Dirigido a personas con alto poder de inversión (*High Net Worth Individuals*) y extranjeros o nacionales italianos que regresan a Italia tras haber residido en otro país.
- **Requisito para solicitarlo:** no haber residido en Italia durante, al menos, nueve de los últimos 10 años.

# Contenido

- La llamada “tarifa plana” para rentas de origen extranjero.
  - Impuesto sustitutivo único de 100.000 € sobre rentas extranjeras.
- Se evita la tributación según la escala progresiva italiana aplicable a los residentes fiscales “ordinarios”.
- Más ventajas fiscales:
  - Eliminación del ISyD.
  - Eliminación de las obligaciones de información tributaria que afectan a los residentes “ordinarios”.
  - Eliminación de la transparencia fiscal internacional.
- Aplicable durante un máximo de 15 años.
- Existe posibilidad de obtener aprobación previa de la Administración tributaria y excluir del régimen determinadas rentas de fuente extranjera y así aplicarse la deducción por doble imposición.
- Extensible a familiares por un impuesto sustitutivo de 25.000 € por cada familiar.
- Italia considera residentes fiscales a los acogidos en este régimen a los efectos de los CDI. Expiden certificados de residencia fiscal.

## Régimen fiscal especial para los nuevos trabajadores residentes

- Otorga a las personas que se trasladan a Italia para realizar su actividad profesional una exención en el impuesto sobre la renta por sus rentas de origen italiano.
- Exención del 70%.
  - Del 90% si el trabajador residente se traslada al sur de Italia.
- Un trabajador que se traslade a Italia pagará el impuesto sobre la renta italiano solo sobre el 30% de sus ingresos.

# Contenido

- Podrá aplicarse durante 5 años.
  - Extensible a otros 5 años si se cumple alguna de estas situaciones:
    - El trabajador tiene al menos un hijo menor de edad.
    - Ha comprado una casa en Italia en los 12 meses anteriores o posteriores a su traslado a Italia.
    - La exención puede ampliarse al 90% en estos 5 años adicionales si el trabajador tiene, al menos, tres niños menores de edad.
- **Ámbito de aplicación subjetiva:**
  - Cualquier empleado, trabajador por cuenta propia o empresario que traslade su residencia a Italia siempre que:
    - Haya residido fuera de Italia durante los dos años anteriores.
    - Se comprometa a residir en Italia durante, al menos, dos años.
    - Realice su actividad laboral principalmente en Italia.

# Régimen especial de tributación fija para los pensionistas

- Requisitos:
  - Pensionistas italianos o extranjeros que trasladen su residencia al sur de Italia.
  - Que aporten los ingresos de las pensiones de origen extranjero
  - Que no haya tenido su residencia fiscal en Italia en los 5 años anteriores.
- Contenido:
  - Tributación abonando un impuesto sustitutivo ingresos de origen extranjero.
  - No tributan en el Impuesto sobre el Patrimonio
  - No tienen obligaciones de información tributaria.
- Duración: 6 años.



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Régimen de atracción de inversión - Grecia

Subtítulo

# Régimen fiscal para personas con alto patrimonio

- Se introduce un impuesto alternativo sobre los ingresos de fuente extranjera obtenidos por las personas (extensible a sus familiares) que trasladan su residencia fiscal a Grecia, si se cumplen acumulativamente las siguientes condiciones:
  - La persona no fuese residente fiscal griego durante los 7 de los 8 años anteriores al traslado.
  - Que la persona que se traslada o sus familiares o una empresa en la que posean la mayoría de las acciones invierta en bienes o activos muebles en Grecia, como mínimo de 500.000 euros.
- Pagan una tarifa fija de 100.000 euros anuales por ingresos de fuente extranjera. Extensible a familiares pagando 20.000 euros año por familiar
- Duración: máximo 15 años.

# Régimen fiscal para atraer trabajadores extranjeros a Grecia (2021)

- Para personas físicas que trasladen su residencia fiscal a Grecia en 2021.
- Requisitos:
  - La persona física no fuese residente fiscal durante cinco de los seis últimos años antes de su traslado.
  - Trasladar su residencia desde un país miembro de la UE o del EEE o cualquier país con el que Grecia tenga instrumentos de cooperación administrativa en materia fiscal.
  - Trabajar en Grecia como asalariados con una empresa griega o extranjera, pero con EP en Grecia.
  - Declarar la intención de permanecer en Grecia, al menos, 2 años.

# Régimen fiscal para atraer trabajadores extranjeros a Grecia (2021)

- Contenido:
  - Exentos el 50% de sus ingresos en el impuesto sobre la renta.
- Duración: 7 años.

# Régimen fiscal para pensionistas extranjeros

- Que la persona física no fuese residente fiscal en Grecia en los cinco de los últimos seis años anteriores al traslado de su residencia fiscal.
- Que el traslado se realice desde un país con el que Grecia tiene acuerdos de cooperación administrativa en materia fiscal.
- Tipo fijo del 7% sobre los ingresos totales de fuente extranjera. El impuesto se paga cada año.



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Régimen de atracción de inversión – Países Bajos

Subtítulo

# 30% reimbursement ruling. "30% facility"

- Busca atraer trabajadores extranjeros con experiencia específica escasa o no disponible en los Países Bajos.
- Pensado para migrantes altamente cualificados que vayan a trabajar a Países Bajos.
- El 30% del salario bruto holandés queda exento y no se incluye en la base imponible.

# 30% reimbursement ruling. "30% facility"

- **Requisitos:**

- Que el empleado trabaje por cuenta ajena. Quedan excluidos los autónomos.
- Trabajador y empresario deben acordar por escrito la aplicación de la reducción.
- Que el empleado sea contratado desde el extranjero. Debe demostrar que residía fuera de los Países Bajos antes de comenzar su empleo en territorio holandés y no haber vivido dentro de los 150 km de la frontera holandesa durante más de ocho meses de los últimos veinticuatro meses anteriores al inicio del empleo.
- Que el trabajador tenga habilidades específicas que escasean en el mercado laboral holandés.
- Que el salario neto supere los 37.743 euros o 28.690 euros para menores de 30 años que hayan cursado un Máster.

# 30% reimbursement ruling. "30% facility"

- El empresario paga al empleado el 30% de su salario libre de impuestos.
- Esta medida es una forma de reembolsar a los migrantes sus gastos por instalarse en el país.
- Duración: hasta un máximo de 8 años.



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional

# Régimen de atracción de inversión - Luxemburgo.

Subtítulo

# Particularidades que hacen atractivo a Luxemburgo para las inversiones

- El 90% de las empresas registradas en Luxemburgo están controladas por personas extranjeras.
- La inversión extranjera entrante multiplica por 58 su PIB.
- IS Luxemburgo:
  - 15% ingresos por debajo de 175.000 euros.
  - 26.250 euros + 31% sobre la base imponible que supere 175.000 euros para ingresos entre 175.000-200.000 euros.
  - 17% para ingresos superiores a 200.000 euros.
- No existe retención para intereses o royalties que realizan las filiales luxemburguesas a sus matrices en otros países.
- IVA: 17%



**UCI**

Universidad para la  
Cooperación Internacional



**Eduardo Orozco Martínez**

eorozco@caroz.es



**CAROZ**  
legal & tax