

PCS

Newsletter Octubre



Susíbete

Si desea recibir las actualizaciones sobre PSC que elabora el equipo de Andersen puede suscribirse a través de **este formulario**.

Index

→ Andersen in Spain

**FLEXIBILIDAD EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN
BECKHAM SÍ;** 03

Pero cuidado con el concepto de EP y calificación de rentas

IMPUTACIÓN DE RENTA INMOBILIARIA 07

En el régimen de impatriados

LA DEUDA “PEGADA” AL INMUEBLE 09

Resta base en ISD

HERENCIA DE TRUST EXTRANJERO: 11

ISD por obligación personal para el residente

TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LAS RENTAS 13

Imputadas por el Transition tax estadounidense

**EL COVID JUSTIFICA EL RETRASO,
NO LA RESIDENCIA:** 15

El TEAC marca el límite



Flexibilidad en la aplicación del régimen Beckham sí;

Pero cuidado con **el concepto de EP y calificación de rentas**



Jesús Alemany

Counsel

✉ jesus.alemany@es.andersen.com

El pasado 3 de julio de 2025, la Dirección General de Tributos (en adelante, “DGT”) publicó dos Consultas vinculantes, **V1207-25** y **V1208-25**, que abordan cuestiones de enorme interés para contribuyentes acogidos -o que pretendan acogerse- al conocido **régimen especial de trabajadores desplazados a España** (artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [en adelante, “LIRPF”]). Ambas resoluciones clarifican hasta qué punto se mantiene el beneficio fiscal cuando cesa la relación laboral inicial y se inicia una nueva etapa como **administrador de una sociedad española**, ya sea de reciente constitución o preexistente.



El régimen especial: contexto y finalidad

El artículo 93 IRPF, en la redacción reforzada por la Ley 28/2022 de fomento del ecosistema de empresas emergentes, permite que quienes adquieran residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento puedan optar por tributar como no residentes durante seis años (año de llegada más cinco adicionales).

Ello supone aplicar un tipo fijo del 24% hasta 600.000 euros, sin obligación de declarar rentas mundiales, lo que lo convierte en un incentivo clave para atraer talento internacional.

Para acogerse a este régimen especial, se exige que el desplazamiento derive de un **contrato de trabajo** o de la **adquisición de la condición de administrador** de una entidad, con ciertos límites cuando se trate de sociedades patrimoniales. Además, el contribuyente no puede haber residido en España en los cinco años previos ni obtener rentas por establecimiento permanente en territorio español.

El interrogante habitual surge cuando se interrumpe o finaliza la relación que justificó la aplicación inicial del régimen: ¿se pierde automáticamente el beneficio o puede mantenerse si se inicia de inmediato otra relación válida?

Consulta V1208-25: de empleado a administrador de sociedad operativa

El caso planteado en la Consulta vinculante **V1208-25** parte de un ciudadano irlandés que llegó a España en septiembre de 2023 para trabajar en una sociedad A. Su relación laboral terminó el 31 de diciembre de 2024, pero unos días antes (23 de diciembre) había sido nombrado administrador mancomunado de otra sociedad española (B), cuya inscripción registral se produjo en enero de 2025. La sociedad B, dedicada a la intermediación inmobiliaria, contaba con unos 30 empleados y era propiedad indirecta de la esposa del consultante.

El interesado preguntaba si, pese al cese en A y el solapamiento de cargos, podía seguir acogido al régimen especial.

La DGT recuerda que la normativa permite que el desplazamiento derive de un contrato de trabajo o del acceso al cargo de administrador. Aunque una interpretación estricta podría conducir a la exclusión en situaciones de desempleo transitorio, la finalidad del régimen es atraer talento y capital a España. Por ello, una breve discontinuidad, o incluso un solapamiento de fechas, **no debe implicar automáticamente la exclusión.**

Conclusión: al haber asumido el cargo de administrador en una sociedad española operativa y siempre que se cumplan el resto de los requisitos del artículo 93 LIRPF, el consultante **puede seguir beneficiándose del régimen especial.**



Consulta V1207-25: constitución de sociedad propia y remuneración como administrador

El segundo caso, **V1207-25**, aborda una situación ligeramente distinta. El consultante llegó a España en 2021 y se acogió al régimen especial. En junio de 2024 finalizó la relación laboral que justificó su desplazamiento, y en noviembre de ese año constituyó en España una sociedad en la que inicialmente ostentaba el 95% de participación.

Posteriormente redujo su cuota con la entrada de un inversor, y en febrero de 2025 la sociedad ya había contratado a su primer empleado. El consultante ejercía como administrador retribuido y deseaba confirmar dos cuestiones:

Naturaleza fiscal de la retribución como administrador.

La DGT señala que, por regla general, las retribuciones derivadas del cargo de administrador son rendimientos del trabajo (art. 17.2.e LIRPF). Sin embargo, si el socio-administrador presta además servicios profesionales coincidentes con el objeto social, y cumple con la obligación de alta en el RETA o en una mutualidad alternativa, tales retribuciones podrían calificarse como **rendimientos de actividades económicas, lo que supondría la imposibilidad de aplicar el régimen especial.**

En este sentido, cabe recordar que la propia DGT, por el ejemplo, en su Consulta vinculante V0619, de 9 de abril de 2024, ya advirtió que el artículo 27 LIRPF establece una regla objetiva para la calificación de los rendimientos percibidos por un socio de una sociedad (que constituyen el objeto social de la misma), en cuyo capital participa, siendo el elemento determinante el régimen de cotización aplicable de la Seguridad Social o mutualidad alternativa.

No obstante, para que resulte de aplicación dicha regla objetiva deben cumplirse una serie de requisitos acumulativos:

☰ Tanto las actividades realizadas por el socio para la sociedad como por la sociedad para sus clientes deben ser aquellas susceptibles de incluirse en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE (con independencia de si el socio o la sociedad están dados de alta o no en las mismas). En caso contrario, debería entenderse que se trata de un rendimiento del trabajo personal.

☰ Será necesario igualmente que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, y tal y como ha desarrollado la DGT en diferentes consultas vinculantes, *“se entenderán incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional”*.

Por tanto, en ausencia de dichos elementos, con independencia de la participación en la sociedad y del régimen de seguridad social en el que se encuadre el socio, los rendimientos obtenidos por el socio, distintos de los derivados de su condición de administrador, deberán ser considerados como rendimientos del trabajo y, por tanto, no se incumpliría este requisito del régimen especial.

La calificación dependerá de los hechos concretos, que deberán ser verificados por los órganos de gestión e inspección.

Continuidad en el régimen especial tras la constitución de la sociedad.

Al igual que en la consulta anterior, la DGT recuerda que una interrupción breve en la relación inicial no excluye por sí misma el régimen, siempre que se inicie después otra relación que cumpla con los requisitos del artículo 93. Así, al haber asumido un cargo de administrador retribuido en una sociedad operativa, el consultante puede seguir beneficiándose del régimen Beckham.

Eso sí, se advierte que, si las rentas se calificaran como actividades económicas obtenidas mediante establecimiento permanente, se incumpliría el requisito y se perdería el régimen.

Relevancia para contribuyentes en situaciones similares

Las dos consultas publicadas en paralelo ofrecen una orientación clara y coherente en escenarios muy frecuentes para expatriados, emprendedores e inversores internacionales:

☰ Flexibilidad ante cambios laborales.

La DGT confirma que el régimen no se pierde por cesar en la relación laboral inicial, siempre que se produzca una transición rápida hacia otra relación laboral o un cargo de administrador válido. Esto aporta seguridad a profesionales que cambian de empresa o que deciden emprender en España.

☰ Administradores de sociedades operativas.

Se reconoce expresamente que la condición de administrador en una sociedad española operativa es título suficiente para mantener el régimen, reforzando su utilidad para directivos y gestores de proyectos empresariales.

☰ Emprendedores extranjeros.

El caso de la Consulta vinculante V1207-25 es especialmente relevante para quienes constituyen su propia sociedad en España: podrán seguir en el régimen siempre que la sociedad sea operativa y no patrimonial, y que se cumplan los límites de participación.

☰ Calificación de rentas.

La DGT reitera que las retribuciones de administradores son rendimientos del trabajo salvo que concurren las condiciones para calificarlas como actividades económicas. Este matiz puede tener un impacto significativo en la fiscalidad global del contribuyente.

Las consultas **V1207-25** y **V1208-25** refuerzan la idea de que el régimen Beckham debe interpretarse con un enfoque finalista, evitando exclusiones automáticas que desincentiven la atracción de talento y capital extranjero. Para los contribuyentes desplazados, constituyen un respaldo importante a la continuidad del régimen en situaciones de transición laboral o de emprendimiento.

En definitiva, la DGT envía un mensaje claro: **los expatriados que, tras su llegada a España, asuman cargos de administración en sociedades operativas o constituyan sus propios proyectos empresariales, podrán mantener el régimen especial, siempre que cumplan con el resto de requisitos establecidos al efecto.**



Imputación de renta inmobiliaria

En el régimen de **impatriados**



Pablo Álvarez de Linera Granda

Of Counsel

✉ pablo.alvarezdelinera@es.andersen.com

El régimen especial previsto en el artículo 93 LIRPF, se diseñó para atraer a profesionales extranjeros a España mediante un esquema fiscal más favorable. La idea es que estos contribuyentes, aunque adquieran la condición de residentes fiscales, tributen en buena parte como si fueran no residentes, aplicando las reglas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, “IRNR”) salvo en lo que respecta a los rendimientos del trabajo. Ahora bien, este sistema híbrido de tributación mediante la coexistencia de dos regímenes distintos no está exento de problemas interpretativos. Uno de los más relevantes ha sido aclarado por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, “TEAC”) procedimiento 00-03697-2025-00, de 17 de julio de 2025, que aborda la cuestión de si los impatriados deben imputar rentas inmobiliarias respecto de su vivienda habitual.

El caso se deriva de una contribuyente acogida al régimen que residía en una vivienda de su propiedad en Madrid. La Administración entendió que, de acuerdo con los artículos 13.1.h) y 24.5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, “TRLIRNR”), debía imputársele una renta inmobiliaria por ese inmueble, al no estar arrendado ni afecto a actividad económica. La interesada sostenía lo contrario: invocó el artículo 85 LIRPF, que excluye expresamente de la imputación la vivienda habitual. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid le dio la razón, pero la Administración tributaria llevó el asunto al TEAC en un recurso de unificación de criterio.



La decisión de dicho tribunal ha sido tajante: los impatriados deben tributar por la imputación de rentas inmobiliarias de los inmuebles urbanos que posean en España, aunque sean su vivienda habitual. El argumento principal es que la remisión que hace el artículo 24.5 TRLIRNR al artículo 85 LIRPF tiene un alcance limitado: sirve únicamente para calcular la cuantía de la renta imputada (porcentajes y bases catastrales), pero no para importar las exclusiones del régimen general del IRPF. Por ello, no cabe trasladar por analogía el beneficio fiscal de excluir la vivienda habitual cuando se está bajo un régimen especial que no lo prevé expresamente.

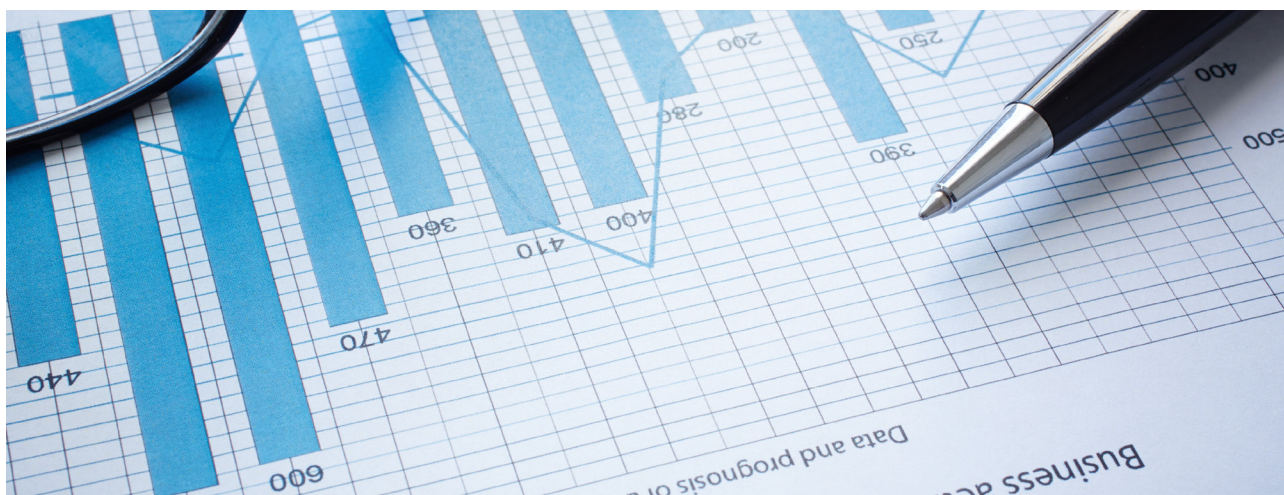
El pronunciamiento tiene dos caras. Por un lado, aporta seguridad jurídica, porque la cuestión estaba generando resoluciones contradictorias en distintos tribunales económico-administrativos. También refuerza el principio de legalidad tributaria: no se reconocen exenciones o beneficios que no estén previstos expresamente en la norma. Por otro lado, supone una carga adicional para el contribuyente,

que ve cómo su vivienda habitual queda sometida a una imputación que no existe para los residentes ordinarios. Esto plantea dudas sobre la igualdad de trato y la coherencia del sistema, ya que al final todos son contribuyentes residentes en España, aunque con regímenes diferentes.

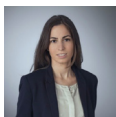
En la práctica, la consecuencia es clara: al presentar su declaración, el impatriado tendrá que añadir la renta imputada de su vivienda en España, calculada aplicando el 2 % o el 1,1 % del valor catastral, según proceda. No se trata de una cifra desorbitada, pero sí de un ajuste que puede restar atractivo al régimen, especialmente en viviendas de alto valor. Conviene que asesores y contribuyentes tengan presente

este efecto, en ciertos casos, antes de optar por el régimen del artículo 93, pues puede influir en el balance entre ventajas e inconvenientes.

La Resolución del TEAC de 17 de julio de 2025 aclara definitivamente la cuestión y fija criterio vinculante para la Administración. La decisión es jurídicamente sólida, pero deja abierta la discusión política y técnica: ¿tiene sentido que un residente fiscal en España, aunque sea impatriado, tribute por una renta ficticia de su vivienda habitual cuando al resto de residentes se les dispensa de esa obligación? Quizá el legislador deba revisar esta diferencia, si lo que se pretende es seguir atrayendo talento extranjero sin generar agravios comparativos.



La deuda “pegada” al inmueble resta base en ISD



Andrea Quiles

Asociada Fiscal

✉ andrea.quiles@es.andersen.com

La Resolución del TEAC n.º 6868/2024, de 27 de junio de 2025, reitera criterio en relación con la deducibilidad, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, “ISD”), del saldo vivo de un préstamo garantizado con hipoteca -inicialmente instrumentado como crédito puente- que recae sobre un inmueble transmitido por herencia cuando la tributación se efectúa bajo la modalidad de obligación real.

Conviene recordar que se tributa por obligación real cuando los causahabientes son no residentes en España, de manera que solo se somete a gravamen la adquisición lucrativa de bienes o derechos situados en territorio español o que puedan ejercitarse o deban cumplirse en él.

Antecedentes y normativa

El TEAC ya había abordado esta cuestión en su Resolución n.º 1930/2019, de 26 de octubre de 2021, en la que sostuvo que cualquier gasto o deuda territorialmente vinculada a un bien sujeto a imposición en el ISD por obligación real debía admitirse como deducible, siempre que cumpla los requisitos de fehicencia del artículo 13 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, “LISD”).

Además, precisó que en estos casos resulta imprescindible advertir un punto: la vinculación directa de la deuda con el bien radicado en España, criterio que se refleja en diversos convenios de doble imposición suscritos por España.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha reforzado esta línea interpretativa. La sentencia n.º 167/2023, de 13 de febrero (ECLI:ES:TS:2023:418), relativa al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, “IP”), concluyó que, en supuestos de obligación real, solo son deducibles las cargas y deudas directamente vinculadas a los bienes radicados en España o contraídas para su adquisición o inversión. En cambio, aquellas deudas no relacionadas con la adquisición del bien determinante de la sujeción no resultan deducibles.

Caso práctico de la Resolución TEAC 6868/2025

Sobre esta base, el TEAC insiste en que en los supuestos de obligación real la deducibilidad de deudas requiere acreditar su conexión inmediata con el inmueble transmitido en España. En consecuencia, cuando el préstamo hipotecario se destina a financiar la adquisición de dicho inmueble, el saldo pendiente debe considerarse deducible al calcular la base imponible del impuesto.



En el caso concreto, unos cónyuges residentes en Dinamarca adquirieron un inmueble en España recurriendo inicialmente a un crédito puente facilitado por una entidad bancaria danesa, sustituido cinco meses más tarde por un préstamo hipotecario formalizado con la misma finalidad. Tras el fallecimiento de uno de los cónyuges, la viuda declaró como deuda deducible la mitad del saldo pendiente del préstamo, en cuanto afecto al inmueble transmitido “mortis causa”.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria había rechazado la deducción basándose en la escritura de compraventa, en la que constaba que la adquisición se realizó sin financiación externa, concluyendo que el préstamo hipotecario suscrito meses después no tenía por objeto la compra del inmueble. Sin embargo, la aportación de un certificado bancario permitió acreditar que el crédito puente y la hipoteca estuvieron directamente vinculados a la adquisición, por lo que el TEAC reconoce la deducibilidad de la deuda.

No obstante, la reclamación fue solo parcialmente estimada, pues el Tribunal desestimó la pretensión de aplicar el régimen de usufructo propio de las sustituciones fideicomisarias puras. En este caso, al tratarse de una sustitución fideicomisaria de residuo que permitía a la fiduciaria disponer del bien, procedía liquidar el impuesto por el pleno dominio, conforme a lo previsto en el artículo 53.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Conclusiones y relevancia práctica

En definitiva, esta resolución consolida un criterio de gran relevancia práctica para herencias internacionales con bienes en España: la deuda hipotecaria pendiente vinculada a la adquisición del inmueble puede deducirse de la base imponible del ISD bajo obligación real, siempre que quede acreditada su conexión directa con el bien transmitido. Al mismo tiempo, subraya la importancia de una adecuada documentación de la finalidad del préstamo, en especial en escenarios de no residentes.

Herencia de trust extranjero:

ISD por obligación personal para el residente



Manuel Álvarez

Asociado Sénior Fiscal

✉ manuel.alvarez@es.andersen.com

La Consulta vinculante 0986-25, emitida por la DGT el pasado 10 de junio de 2025, aborda distintos aspectos referidos a la tributación en el IP y en el ISD de los activos contenidos en un *trust*.

Los hechos analizados por el órgano directivo obedecen a la siguiente estructura de *trust*: el *settlor* (padre), residente fiscal en Panamá, constituyó varios *trusts* en los que **él mismo es el trustee y el único beneficiario mientras viva**. Tras su fallecimiento, la consultante (hija) y sus descendientes pasan a ser los beneficiarios. La consultante es residente fiscal en España (Comunidad de Madrid) y **tributa bajo el régimen especial para trabajadores desplazados (Artículo 93 LIRPF)**.

Las cuestiones centrales planteadas en la consulta se refieren a los siguientes aspectos:

- Si, en vida del *settlor*, la consultante (beneficiaria) deberá incluir los bienes del *trust* en sus declaraciones del IP y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, "ITSGF").
- Si el fallecimiento del *settlor*, mientras la consultante tribute bajo el régimen especial de IRPF para trabajadores desplazados a territorio español, generaría una obligación de declarar en el ISD.



Pues bien, la Consulta vinculante V0986-25 reitera un criterio que ha sido asumido y ratificado, entre otros organismos, por la propia DGT y por el TEAC. Dado que el *trust* es una institución jurídica originaria del derecho anglosajón que **no tiene un equivalente legal en el ordenamiento jurídico español**, y España no ha firmado el Convenio de La Haya de 1985, a efectos fiscales, **el *trust* se tiene por no constituido**.

Esto implica la **transparencia fiscal** del *trust*: las relaciones y transmisiones se consideran realizadas **directamente entre el *settlor* o *grantor* y el beneficiario**, como si el *trust* no existiera.

Sobre la base de lo anterior, en su respuesta, la DGT aplica la doctrina de la transparencia fiscal, para determinar la titularidad de los bienes:

📄 Titularidad:

Al ignorarse la constitución del *trust*, se considera que **el *settlor* sigue manteniendo la titularidad de los bienes** aportados al patrimonio del *trust*.

📄 Implicación para el Beneficiario:

Dado que los bienes no forman parte del patrimonio neto de la consultante (beneficiaria) mientras el *settlor* viva, **ella no debería incluir dichos bienes en sus declaraciones de IP o ITSGF**.

Esta conclusión sigue el criterio de otras consultas evacuadas en el pasado, como la Consulta vinculante V2033-22, que determinó que los activos del *trust* tributan en el IP del *settlor* (si es residente fiscal en España).

En caso de fallecimiento del *settlor*, la DGT concluye que la adquisición de los bienes por parte de la consultante tiene la consideración de **transmisión mortis causa**.

A pesar de que la consultante tribute bajo el régimen de impatriados, esta optativa no altera su condición de **residente fiscal en España** a efectos del IRPF. Por lo tanto, el ISD se le exigirá por **obligación personal** (Artículo 6 LISD), gravando todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia de su situación geográfica (dentro o fuera de España).

Finalmente, la consulta aborda la complejidad de la normativa aplicable en este supuesto de adquisición mortis causa, de un causante no residente:

Regla de Conexión:

Dado que el *settlor* (causante) no es residente fiscal en España, la consultante tendrá derecho a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma (CA) donde se encuentre **el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España**.

Caso Específico:

Si, como se plantea en los hechos, **no hubiera ningún bien o derecho situado en España** y el caudal relicto se compusiera íntegramente de bienes en el extranjero, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde resida el sujeto pasivo (consultante), que es la Comunidad de Madrid.

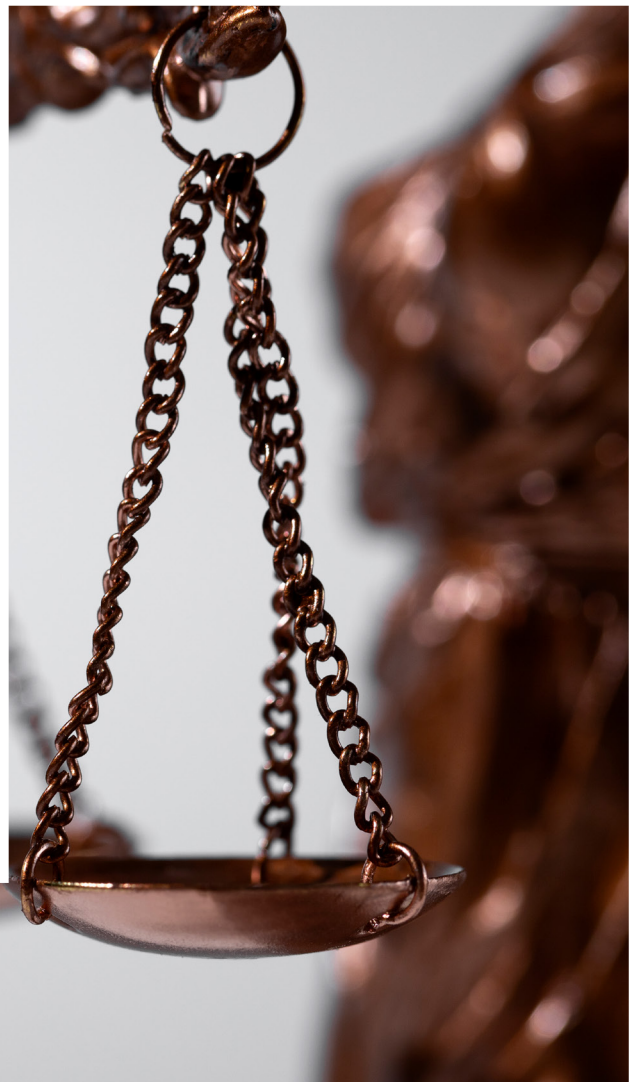
Administración Competente:

La DGT especifica que, al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma y no existir un punto de conexión autonómico claro basado en la residencia del causante (Artículo 32 de la Ley 22/2009), el organismo competente para la exacción del impuesto es la **Administración Central del Estado**.

Bonificaciones Autonómicas:

Finalmente, el órgano directivo se declara incompetente para pronunciarse sobre la aplicación de bonificaciones, reducciones o coeficientes multiplicadores específicos de la normativa de la Comunidad de Madrid, ya que esto corresponde a las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias (Artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009).

En resumen, a través de este pronunciamiento, la DGT consolida y aplica los **criterios administrativos** respecto a la transparencia fiscal del trust a los efectos del IP y el ISD, y clarifica el régimen de sujeción (obligación personal) y normativa autonómica aplicable en sucesiones de no residentes cuyos beneficiarios son residentes fiscales en España conforme al régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español incluido en la LIRPF.



Tributación en España de las rentas

Imputadas por el **Transition tax** estadounidense



Alexandra González

Asociada Sénior Fiscal

✉ alexandra.gonzalez@es.andersen.com



La DGT ha analizado los efectos del mantenimiento de la doble nacionalidad cuando uno de los Estados grava por razón de la ciudadanía, como sucede en **Estados Unidos (EE. UU.)**. Lo ha hecho en la **Consulta vinculante V0948-25**, de 29 de mayo de 2025, a propósito de un contribuyente de nacionalidad española, residente fiscal en España desde hace años y cumplidor de sus obligaciones por el IRPF y por el IP, que además ostenta la ciudadanía estadounidense.

La fuente del conflicto radica en la participación del consultante, directa o indirectamente, como principal socio y administrador en varias sociedades mercantiles españolas.

Debido a su ciudadanía estadounidense, el consultante está sujeto a la **Sección 965 del Internal Revenue Code (IRC)** de EE. UU., que impone el denominado “*Transition tax*”.

Este impuesto grava, incluso a ciudadanos que no son residentes fiscales en EE. UU., las reservas no distribuidas de las compañías extranjeras -en este caso, las entidades españolas- si el ciudadano posee, al menos, un **10%** de participación. El impuesto afecta a los beneficios no repartidos y acumulados como reservas entre 2001 y 2017.

El tipo aplicable del *Transition tax* es del **17,5%**, pudiendo reducirse al **9,1%** si se cumplen ciertas condiciones. El monto total es pagadero en ocho plazos, cuyo último vencimiento es en 2025.

Además, la normativa posterior a 2017 establece un sistema similar, el “*Gilti Tax*”, que también grava los beneficios no distribuidos de entidades extranjeras cuando el socio es ciudadano estadounidense y posee un determinado porcentaje de participación.

El consultante, al estar sometido a tributación por las rentas imputadas de las reservas no distribuidas de las sociedades españolas, planteó a la DGT las siguientes cuestiones relativas a la eliminación de esta doble imposición:

- ☞ Cómo debe España eliminar la doble imposición generada por el *Transition tax* pagado en EE. UU.
- ☞ Si el *Transition tax* podría ser considerado una pérdida patrimonial a efectos del IRPF español.
- ☞ Si el impuesto pagado en EE. UU. podría ser objeto de deducción por doble imposición en el momento del reparto futuro de las reservas imputadas o si pudiera considerarse un gasto deducible.

La DGT parte de la premisa de que el consultante es residente fiscal en España a efectos del **Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, “CDI”)** entre España y EE. UU., sin ser al mismo tiempo residente fiscal en EE. UU. a efectos del mismo. Como residente español, el consultante está sometido a imposición en España por su renta mundial conforme a la **LIRPF**.

En principio, y dado que la renta surge de reservas de sociedades españolas, solo España tendría potestad tributaria para gravar estas rentas imputadas. No obstante, el análisis se ve radicalmente alterado por la aplicación de la cláusula de reserva del CDI (artículo 1, apartado 3).

Esta cláusula faculta a EE. UU. a gravar a sus ciudadanos por la imputación de las reservas no distribuidas de las entidades españolas, basándose únicamente en la ciudadanía.

Una vez confirmada la potestad de EE. UU. para exigir el *Transition tax* por razón de ciudadanía, la DGT analiza el mecanismo para evitar la doble imposición en España (artículo 24 CDI).

El artículo 24, apartado 1, letra a), establece que España solo permitirá la deducción del impuesto pagado en EE. UU. cuando la renta pueda someterse a imposición en dicho Estado **“en base a criterios distintos del de ciudadanía”**.

Dado que el *Transition tax* se exige precisamente por la condición de ciudadano de EE. UU., el consultante no tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional en su IRPF por el impuesto pagado en dicho país.

La DGT concluye que es responsabilidad **de dicho Estado (EE. UU.)** eliminar la doble imposición que se produzca, de acuerdo con su normativa interna.

En cuanto a un posible reparto futuro de las reservas ya imputadas (dividendos), la DGT aclara que, al tratarse de un reparto satisfecho por una sociedad española a un accionista residente en España, esta renta estará sometida a tributación en España conforme a la LIRPF. Si EE. UU. también gravara ese reparto futuro, seguiría siendo este Estado el que deba corregir la doble imposición internacional aplicando su normativa.

Respecto a la consideración del *Transition tax* como pérdida patrimonial o gasto deducible, la DGT es clara:

Clasificación de la renta:

Los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios (reservas y dividendos) se califican en España como rendimientos íntegros del capital mobiliario, según el artículo 25.1 LIRPF.

No es pérdida patrimonial:

Al ser calificados como rendimientos del capital mobiliario, no pueden ser considerados como ganancia o pérdida patrimonial.

No es gasto deducible:

La LIRPF limita los gastos deducibles de los RCM exclusivamente a los “gastos de administración y depósito de valores negociables”, no siendo considerado como tal el *Transition tax*.

En definitiva, la DGT confirma que la **naturaleza excepcional del gravamen estadounidense, basada en la ciudadanía, impide al residente español beneficiarse de los mecanismos de mitigación de la doble imposición en España.**

1099
forms (see
es 25a thro
stimulated tax p
income credit (t
nal child tax credit.
an opportunity credit
ry rebate credit. See in
t from Schedule 3, line 13
es 27 through 31. These are

TAX

Are blind
(2) Social security
number
956
Form(s) W-2
2a
3a
4a
5a
6a
b Taxable interest
b Ordinary dividends
b Taxable amount
b Taxable amount
b Taxable amount
This is your total income
See instruction
income

El COVID justifica el retraso, no la residencia:

El TEAC marca el límite

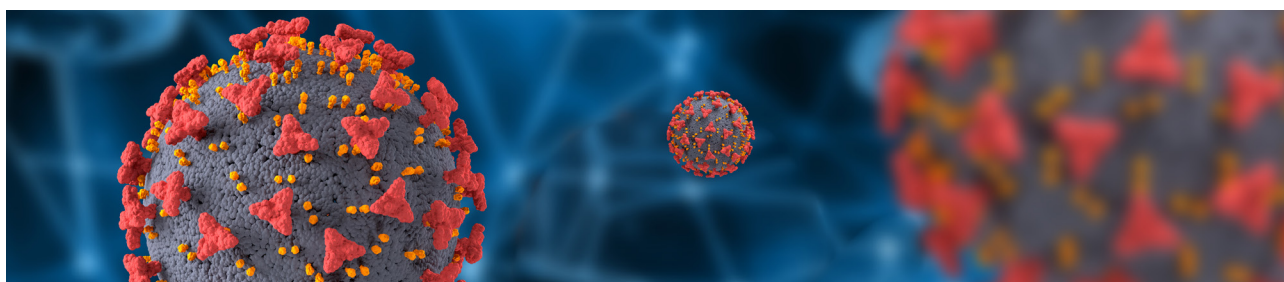


Claudia Cascant

Asociada Sénior Fiscal

✉ claudia.cascant@es.andersen.com

La Resolución del TEAC de 31 de marzo de 2025, R.G. 5948/2021, ha abordado un asunto relevante en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes: la “eventual” aportación tardía del certificado de residencia fiscal y su eficacia probatoria para el derecho a deducir gastos en rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.



Hechos y contexto

La interesada presentó el Modelo 210 correspondiente al ejercicio 2019, declarando que era residente fiscal en Alemania, y solicitando la devolución por los rendimientos del arrendamiento de un inmueble en España. En curso del procedimiento de comprobación limitada, la Administración solicitó la aportación del certificado de residencia fiscal de Alemania para 2019, pero este no fue aportado en el plazo requerido. En la fase administrativa posterior, la contribuyente alegó que la situación derivada del COVID 19 había dificultado la obtención del certificado y, -al presentar la reclamación económica-administrativa-, aportó el certificado.

Pues bien, el TEAC ha confirmado el criterio sostenido en resoluciones previas, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, de admitir la aportación tardía del certificado fiscal, salvo que exista mala fe o comportamiento malicioso por parte del contribuyente. En este caso, el Tribunal considera que no hay indicios de mala fe, máxime dada la concurrencia del contexto derivado de las restricciones de movilidad por la pandemia. Así

pues, admite la aportación tardía. Sin embargo, pese a admitir el certificado aportado, la resolución concluye que dicho documento no sirve para probar que la contribuyente era residente en Alemania en 2019 (el año de los rendimientos) y, por tanto, no resulta procedente aplicar la deducción de gastos conforme al artículo 24.6 del TRLIRNR. Finalmente, la reclamación se desestima.

Aspectos jurídicos de interés

📄 Admisión de aportación tardía del certificado de residencia.

El TEAC mantiene un enfoque equilibrado, reconociendo que la aportación extemporánea debe ser admitida salvo que existan indicios de mala fe o conducta dolosa por parte del contribuyente. El Tribunal matiza que la eficacia probatoria no debe depender exclusivamente del cumplimiento formal de los plazos, siempre que no haya una intención fraudulenta. Este enfoque protege al contribuyente ante situaciones extraordinarias (como la pandemia) que afecten el cumplimiento documental.

Carga de la prueba sobre la residencia fiscal en el año objeto de comprobación.

Que se admita el certificado tarde no implica que automáticamente quede acreditada la residencia en el ejercicio correspondiente. En este caso, el certificado estaba expedido en 2021, y no acredita de forma fehaciente que la contribuyente fuera residente en Alemania en 2019. Esta distinción temporal cobra especial importancia porque la normativa exige que la residencia fiscal en estado extranjero concorra en el ejercicio por el que se solicita la deducción de gastos.

Relación con el artículo 24.6 del TRLIRNR y el requisito documental.





La normativa permite deducir gastos en el IRNR para no residentes de otros estados miembros de la Unión Europea si acreditan residencia y que los gastos estén vinculados económicamente a los rendimientos obtenidos. Pero para ello es imprescindible aportar el certificado de residencia conforme a la Orden EHA/3316/2010. Esta resolución resalta que la mera aportación tardía no exime de la exigencia de acreditar la residencia en el período correspondiente.

Contexto de pandemia como circunstancia atenuante.

El TEAC valora el contexto del COVID 19 como factor justificativo de la demora, y considera que ello implica una ausencia de reproche de mala fe. Esta consideración puede tener trascendencia práctica para casos similares en que los plazos documentales se vieran afectados por restricciones externas.

Conclusiones

La resolución recuerda que, aunque es posible que el TEAC admita documentos aportados fuera de plazo, esto no implica que estos documentos sean suficientes para acreditar los requisitos sustantivos exigidos por la norma (como la residencia en el periodo objeto). Por ello, es aconsejable:

-  Aportar la documentación exigida dentro del plazo, siempre que sea posible.
-  Si la aportación se hace tardía, acompañarla con una explicación razonada de las causas (y que no exista indicio de mala fe).
-  Verificar que el certificado de residencia fiscal corresponde al ejercicio objeto, y que efectivamente acredita la residencia en ese año.
-  En situaciones extraordinarias (como pandemias, restricciones, dificultades administrativas), valorar su impacto probatorio ante la Administración o Tribunal fiscal.

Esta es una cuestión que los contribuyentes deben tener en cuenta cuando se vean en la situación de presentar documentos fuera de plazo, como el certificado de residencia fiscal. Aunque el TEAC pueda admitir la aportación extemporánea, es importante que dichos documentos estén correctamente justificados y acrediten los requisitos sustantivos exigidos, como la residencia en el periodo correspondiente.





Andersen Global is a Swiss verein comprised of legally separate, independent member firms located throughout the world providing services under their own names. Andersen Global does not provide any services and has no responsibility for any actions of the Member Firms or collaborating firms. No warranty or representation, express or implied, is made by Andersen Global, its Member Firms or collaborating firms, nor do they accept any liability with respect to the information set forth herein. Distribution hereof does not constitute legal, tax, accounting, investment or other professional advice.

© 2025 Andersen Global. All rights reserved