



FACULTAD DE CIENCIAS
SOCIALES Y JURÍDICAS
CAMPUS ELCHE

UNIVERSITAS
Miguel Hernández



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

Trabajo Fin de Máster

Curso Académico 2023-2024

**RÉGIMEN ESPECIAL DE IMPATRIADOS EN ESPAÑA: LUCES Y
SOMBRAS**

Alumno: Joaquín Beltrán Joaquín

Tutora: Aurora Ribes Ribes

Cotutora: Eva Aliaga Agulló

RESUMEN

Este TFM se ha realizado para dar una visión global del régimen especial de trabajadores desplazados también conocido como el “régimen de impatriados” o como “la Ley Beckham”. Se ha intentado establecer una guía para su correcta aplicación por parte de los contribuyentes, analizando los diferentes aspectos tanto formales como legales atribuibles al régimen.

Se ha analizado a fondo el artículo 93 de la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas analizando los diferentes requisitos, así como los diferentes modelos y documentación que hay que aportar por parte del sujeto que pretenda optar por la opción de acogerse al régimen especial.

Debido a la complejidad para determinar la residencia fiscal se ha optado por hacer un análisis detallado de ésta, abarcando conceptos como la residencia habitual los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.

Atendiendo a la competencia fiscal a la baja existente entre los diferentes países miembros se ha hecho una comparativa con regímenes especiales de diferentes países de nuestro entorno.

Se ha atendido a la problemática de la aplicación del régimen tratando aspectos como la justicia fiscal, la progresividad en los tributos o la no aplicación de los CDI.

Se han analizado los diferentes impuestos a los que afecta el acogimiento al Régimen, tales como IRPF, IP o el ITSGF, percatándonos de que algunos de ellos tributarían por obligación Real dejando de esta forma el contribuyente residente en España de tributar por sus rentas mundiales.

Como conclusión se ha hecho un análisis crítico de diversos aspectos tales como la verdadera finalidad del régimen, la apreciación del actual residente fiscal y contribuyente de IRPF acerca del régimen, la información aportada por la Administración... del mismo modo que se han intentado aportar propuestas de mejoras a todas estas cuestiones.

ABSTRACT

This Master's Thesis has been conducted to provide a comprehensive overview of the special regime for expatriate workers, also known as the "impatriate regime" or the "Beckham Law." An attempt has been made to establish a guide for its correct application by taxpayers, analyzing the different formal and legal aspects attributable to the regime.

Article 93 of the Income Tax Law for Individuals has been thoroughly analyzed, examining the various requirements and the different forms and documentation to be submitted by those who wish to opt for the special regime.

Due to the complexity of determining tax residency, a detailed analysis has been conducted covering concepts such as habitual residence and more complex topics like Double Taxation Avoidance Agreements.

Given the existing fiscal competition among different member countries, a comparison has been made with special regimes from various neighboring countries.

The issues surrounding the application of the regime have been addressed, dealing with aspects such as tax justice, the progressivity of taxes, and the non-application of DTAs.

The different taxes affected by opting for the Regime, such as Personal Income Tax (IRPF), Wealth Tax (IP), or the Tax on the Increase in Value of Urban Land (ITSGF), have been analyzed. It was noted that some of these taxes would be levied based on Real Obligation, thus the taxpayer residing in Spain would cease to be taxed on their worldwide income.

In conclusion, a critical analysis has been made of various aspects such as the true purpose of the regime, the appreciation of the current tax resident and Personal Income Tax (IRPF) taxpayer regarding the regime, the information provided by the Administration... Likewise, proposals for improvements on all these issues have been attempted.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	2
1-INTRODUCCIÓN	5
2-FINALIDAD DEL RÉGIMEN DE DESPLAZADOS	6
3-CONCEPTO LEGAL DE IMPATRIADOS	7
4-REQUISITOS LEGALES	8
5-REQUISITOS FORMALES: MODELOS Y COMUNICACIONES	22
6-FISCALIDAD	32
7-COMPARATIVA CON OTROS REGÍMENES EUROPEOS	37
8-PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN	41
9-CONCLUSIONES	44
BIBLIOGRAFÍA	47
WEBGRAFÍA	51

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
BL	Base liquidable.
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional.
CE	Constitución Española.
DGT	Dirección General de Tributos.
ENISA	Empresa Nacional de innovación S.A.
EP	Establecimiento Permanente.
HPF	Ministerio de Hacienda y Función Pública.
IP	Impuesto sobre el patrimonio.
IRNR	Impuesto de la renta de no residentes.
IRPF	Impuesto de la renta de las personas físicas.
ITSGF	Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.
LIP	Ley del impuesto sobre patrimonio.
LIRPF	Ley del Impuesto de la renta de las personas físicas.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
RAE	Real Academia de la Lengua Española.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo.
TFM	Trabajo fin de máster.
TRIRNR	Texto refundido del impuesto de la renta de no residentes.
UE	Unión Europea.

1-INTRODUCCIÓN

El tema elegido para el TFM es el Régimen español de Impatriados por ser un tema de plena actualidad debido a la creciente demanda de personas de la Unión Europea (EU) así como de terceros países de acogerse a los beneficios fiscales (o no) que puede ofrecer el régimen de impatriados recogido en el artículo 93 de la ley de IRPF y los artículos 113 al 120.

El régimen de impatriados plantea una amplia problemática de difícil entendimiento para las personas físicas que pretenden optar por el acogimiento a la “Ley Beckham” planteándose diversos problemas como la residencia o los criterios que la Administración, quien es en última instancia quien ratifica la opción, tiene en cuenta a la hora de la aplicación del régimen. Por todo ello se ha pretendido hacer un análisis 360° abarcando desde los aspectos fiscales, formales y legales para poder optar al régimen especial.

Este TFM se plantea con un enfoque tanto práctico como teórico ya que su finalidad es que pueda ser usado, como se ha mencionado, dando una visión completa al sujeto que quiera acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados. Para el estudio de los distintos puntos planteados se procederá al análisis de los diferentes textos legales, consultas con la DGT, así como de la propia experiencia y casuística presentada.

2-FINALIDAD DEL RÉGIMEN DE DESPLAZADOS.

El objetivo principal del legislador al introducir el régimen de trabajadores desplazados fue el de atraer talento a España, en concreto contribuyentes desplazados al país como resultado de una relación laboral, permitiendo que dichas personas físicas (contribuyentes) al adquirir la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento al territorio español pudiesen tributar por IRNR en lugar de por el IRPF con el objetivo de hacer más competitiva la economía española en su conjunto.

Este régimen se inició con la Ley 62/2003 de medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social que introdujo un nuevo apartado 5 en el artículo 9º de la antigua Ley 40/1998 del IRPF¹ y entró en vigor el 01/01/2004. En él se establecían las condiciones que se debían cumplir para acogerse al régimen, a saber:

- 1) No haber sido residente fiscal durante los 10 años previos.
- 2) Que el desplazamiento se produzca por un contrato de trabajo.
- 3) Que el trabajo se realice efectivamente en España.
- 4) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- 5) Que los rendimientos no estén exentos en el IRNR.

Hay que destacar que en esta primera versión no había límite cuantitativo en lo que se refiere a las rentas ni al tipo de relación laboral. Esto permitió que, por ejemplo, los futbolistas extranjeros vinieran a España contratados por los clubes de fútbol y se aplicasen los beneficios fiscales del régimen. Uno de los primeros en aplicarlo fue el futbolista David Beckham y de ahí que coloquialmente al régimen especial de Impatriados se le llame la Ley Beckham²

La primera modificación se publicó el 24/12/2009 y entró en vigor el 13/01/2010. En ella se añaden modificaciones referentes a trabajos realizados en el extranjero, los

¹ ABELLA GARCÍA, M. Luisa: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Trabajo presentado en el VII Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 1/21, Volumen 27/2021.pag 5.

² ABELLA GARCÍA, M. Luisa: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Trabajo presentado en el VII Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 1/21, Volumen 27/2021.pag 5.

cuales no podían superar al 15% del total y a las retribuciones máximas que no podían superar los 600.000€ en cada ejercicio.

La segunda modificación se produce el 28/11/2014 entrando en vigor el 01/01/2015. Esta modificación es a mi parecer de las más importantes. Como aspectos principales para tener en cuenta sería la aparición de las tablas para determinar la cuota líquida y sobre todo la excepción de acogerse al régimen de los deportistas profesionales. Creo importante también mencionar que para la condición de administrador este no debe ser participe en la entidad ya que esta condición va a cambiar en la última reforma.

En la tercera y cuarta modificaciones publicadas el 31/12/2020 y el 22/12/2022 se hace principalmente referencia a la cuota líquida, aunque hay que hacer especial mención a la modificación de 10 a 5 años sin haber sido residente fiscal en España.

En la última reforma se establece reglamentariamente que la persona física que obtenga la residencia fiscal, como consecuencia de adquirir la condición de administrador de una sociedad, podrá acogerse el Régimen independientemente del grado de participación en ella. Este aspecto, a mi parecer, es de los más importantes pues basándome en mi experiencia, numerosos extranjeros solicitan crear una entidad en España y poder acogerse al régimen especial por lo que ahora les sería posible y les facilitaría este trámite.

Analizando las diferentes modificaciones podemos decir que el legislador ha ido modificando el texto con la finalidad de acercarse a una mayor “Justicia Fiscal” ya que el régimen permite tributar a un tipo reducido en comparación con los contribuyentes sujetos a IRPF sobre todo si hablamos de rentas altas como pueden ser las de los deportistas de élite. No parece muy “justo” que un contribuyente de IRPF que obtenga rendimientos del trabajo de 500.000€ tribute al 47% y en cambio un contribuyente de IRPF acogido al régimen especial de desplazados tribute al 24%.

3-CONCEPTO LEGAL DE IMPATRIADOS

No existe una definición en la RAE del término impatriado, así como tampoco he encontrado ningún concepto legal de dicho término

En el artículo 93 LIRPF nos encontramos, en primer lugar, con el término trabajadores desplazados. Según las Fichas temáticas de la UE “Un «trabajador

desplazado» es un trabajador enviado por su empresa a ofrecer un servicio en otro Estado miembro de la Unión con carácter temporal”, por otro lado, encontramos conceptos como profesionales, emprendedores e inversores y, por último, encontramos una condición que reza de la siguiente forma: “Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español”.

Teniendo en cuenta todos estos conceptos podemos decir inicialmente que un Impatriado es la persona física trabajadora, profesional o inversora que ha sido enviada por su empresa a prestar un servicio a España y que por esta razón adquiere la condición de residente fiscal en España.

Si continuamos con el análisis, nos encontramos que para considerarse Impatriados se tiene que dar la circunstancia de que siendo contribuyente de IRPF pueden optar por ser contribuyente de IRNR y para ello tienen que darse ciertas condiciones. Nos vamos a centrar en las condiciones laborales y personales tales como: No haber residido en España durante 5 años anteriores, inicio de una relación laboral con un empleador en España, desplazamiento ordenado por el empleador, desplazamiento sin ser ordenado por el empleador se pueda ejercer la actividad a distancia, adquirir la condición de administrador, empezar una actividad emprendedora y por último ser un profesional altamente cualificado que trabaja para una empresa emergente.

Teniendo en cuenta todos estos términos podemos definir a un Impatriado como la persona física que no ha sido residente fiscal español durante los 5 periodos impositivos previos al desplazamiento a España y que el desplazamiento es como consecuencia de un contrato de trabajo con un empleador en España, o como consecuencia de ser ordenado por el empleador y que exista una carta de desplazamiento, o sin ser ordenado el empleador que el trabajo se pueda realizar por medios telemáticos, o como la adquisición de condición de administrador, o para realizar en España una actividad emprendedora, o como profesional altamente cualificado adquiere su residencia fiscal en España pudiendo tributar por IRNR en lugar de IRPF.

4-REQUISITOS LEGALES

A. Requisitos generales para acogerse al régimen especial:

Los requisitos generales para acogerse al Régimen fiscal especial están recogidos en el artículo 93 de la ley del IRPF y desarrollados en los artículos 113 y siguientes del reglamento del IRPF, centrándose básicamente en la residencia fiscal y en la naturaleza del desplazamiento:

En primer lugar, nos vamos a centrar en la parte de la residencia fiscal. Para poder acogerse al régimen de impatriados la persona física debe ser contribuyente del IRPF y para ello debe ser residente fiscal en España y se considera (salvo excepciones) que se tiene la residencia fiscal en España cuando su residencia habitual se encuentra en territorio español. Para que se entienda que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español se tienen que cumplir alguna de las siguientes condiciones, establecidas en la Ley de IRPF, concretamente en el artículo 9 de dicha ley:

- a) Que el contribuyente permanezca en territorio español más de 183 días durante el año natural. Para determinar este periodo se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económico de forma directa o indirecta. Se considerará cumplida esta condición cuando resida de forma habitual en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Vamos a detenernos en este punto ya que el texto nos especifica que el contribuyente para acogerse al régimen debe adquirir su residencia fiscal en España. En concreto este concepto no se encuentra en la Ley de IRPF, lo más próximo que podemos encontrar es el concepto de “residencia habitual”. Para analizar estos aspectos debemos acudir a los artículos 8 y 9 de la LIRPF. En el artículo 8 nos indican que los contribuyentes por IRPF serán las personas físicas que tenga su residencia habitual en territorio español, posteriormente en el artículo 9 desarrolla los criterios para determinar lo que se considera residencia habitual.

Hay diversas consultas vinculantes de la DGT que relacionan directamente los criterios de la residencia habitual como los mismos criterios para determinar la residencia fiscal, por ejemplo en la consulta vinculante 1280-02 se dice textualmente “*El primer criterio para **determinar** la **residencia fiscal** en territorio español de un contribuyente es*

*el de su permanencia por más de 183 días en España, durante un año natural, según lo dispuesto en el artículo 9.1.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre)”*³ o la consulta vinculante V0006-22 en la que se establece que *“En relación con el requisito previsto en la letra a) del artículo 93.1 de la LIRPF, se deberá estar a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 de la LIRPF, el cual regula la residencia fiscal en España de las personas físicas, disponiendo lo siguiente:*

*“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:”*⁴

Llegados a este punto podemos concluir que, aunque en el texto de la Ley de IRPF no aparezca el concepto de residencia fiscal, ésta se determina con los criterios de residencia habitual. Llegados a esta conclusión procedemos a ahondar en los dos criterios para que un sujeto se considere residente fiscal en España:

PERMANENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL MÁS DE 183⁵

El principal escollo que nos podemos encontrar a la hora de determinar la permanencia en territorio español son las llamadas, por el legislador, “ausencias esporádicas”. En el artículo 9 de la ley de IRPF se determina que *“para determinar la estancia no se computarán las ausencias esporádicas...”*⁶ ahora bien, ¿qué entendemos por ausencias esporádicas? Almagro Martín nos dice que *“tendrán la consideración todas aquellas salidas de España, por muy frecuentes y duraderas que sean, que realice cualquier persona que no esté en condiciones de acreditar su residencia fiscal en otro país”*.⁷

Con la finalidad de acreditar que las ausencias no son esporádicas la persona física deberá hacerlo mediante un certificado de residencia fiscal en otro país, de lo contrario

³ N.º de consulta 1280-02, Órgano SG de Tributación de no Residentes, Fecha de salida 10/09/2002, Normativa CDI-ITALIA, Ley 40/1998, Art 9

⁴ N.º de consulta V0006-22, Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 04/01/2022, LIRPF, 35/2026, Art 93. RIRPF, RD 439/2007, Arts. 113 a 120.

⁵ ALMAGRO MARTÍN, C.: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF (2019)”, Dykinson, Madrid, 197 pp.

⁶ÁLVAREZ BARBEITO, P y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. NETBIBLO SL,2010. Pág. 26-36

⁷ ALMAGRO MARTÍN, C.: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF (2019)”, Dykinson, Madrid, 197 pp.

toda ausencia será considerada esporádica siempre y cuando no se superen los 183 días fuera del territorio español.

Al parecer el tema de las ausencias esporádicas ha sido bastante complejo y el Tribunal Supremo ha tenido que pronunciarse varias veces sobre ello, por ejemplo, la STS 4306/2017 en la que se desestima el recurso por considerar a la persona física residente fiscal y denegar a este las devoluciones pagadas al fisco español. El TS en dichas sentencias determina, como hemos mencionado anteriormente, que las ausencias esporádicas no pueden dilatarse en el tiempo, y nunca superar los 183 días ya que de lo contrario el término vivienda habitual “quedaría completamente privado de sentido y razón pues no habría en ese caso permanencia alguna que completar con ausencias esporádicas”.

Por otro lado, concluye que por el mero hecho de que la persona tenga la intención de volver a España la ausencia pueda ser considerada esporádica.

NÚCLEO PRINCIPAL O LA BASE DE SUS ACTIVIDADES O INTERESES ECONÓMICOS

Para determinar el centro de interés económico se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- Donde se generen la mayor parte de su renta
- Donde se sitúe la mayor parte de su patrimonio mobiliario o inmobiliario
- Donde se manifieste más significativamente su capacidad económica

CUANDO RESIDA DE FORMA HABITUAL EN ESPAÑA EL CÓNYUGE NO SEPARADO LEGALMENTE.

Por último, nos encontramos con una presunción legal “*iuris tantum*” que completa los dos criterios previstos en la LIRPF, para poder certificar la residencia fiscal es que el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores sean residentes fiscales en España. Esto en mi opinión desemboca en dos cuestiones, primero los familiares deben acreditar ser residentes fiscales en territorio español por lo que nos iríamos a la primera problemática de acreditar los 183 días de permanencia. Por otro lado, el texto nos habla tan solo de cónyuge no separado legalmente por lo que dejaríamos fuera de la ecuación cualquier otro tipo de uniones.

Una vez se ha determinado que el sujeto es residente fiscal en España y por lo tanto contribuyente de IRPF, éste no puede haber sido residente fiscal durante los 5 periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca el desplazamiento a territorio español. Esta última condición fue modificada con fecha 1 de enero de 2023 ya que anteriormente el periodo previo era de 10 años en lugar de 5.

A continuación, nos vamos a centrar en las circunstancias del desplazamiento a territorio español. El desplazamiento debe haber sido a causa de:

1- Contrato de trabajo:

El desplazamiento deber ser consecuencia de un contrato de trabajo con la excepción de la relación laboral especial de los deportistas. Esta relación laboral se encuentra recogida en el Real decreto 1006/1985 de 25 de junio.

Se considerará que el desplazamiento ha sido por razones de contrato de trabajo cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial con un empleador en España, es decir, el contribuyente se desplaza por ser contratado por una empresa española. También se entenderá cumplida la condición cuando exista una carta de desplazamiento y sea ordenado por parte del empleador. Y, por último, y no menos importante cuando el trabajo se pueda realizar a distancia por medios exclusivos telemáticos y de telecomunicaciones.

Quiero hacer hincapié en este último punto ya que el reglamento se establece que pueden acogerse al régimen los trabajadores por cuenta ajena que cuenten con visado para el teletrabajo. Como novedad para 2023 se añade una nota que indica que “podrán aplicar este régimen a los teletrabajadores que se desplacen a España para trabajar a distancia”.

Sí acudimos a la definición de Teletrabajadores de carácter internacional que aparece en el artículo 74 bis. De la ley 28/2022 estos teletrabajadores se definen como que “Se halla en situación de residencia por teletrabajo de carácter internacional el nacional de un tercer Estado, autorizado a permanecer en España para ejercer una actividad laboral o profesional a distancia para empresas radicadas fuera del territorio nacional, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.”

En esta definición nos aparece el término Actividad Profesional, para aclarar el concepto de actividad profesional podemos acudir al manual práctico de IVA, en el que

se define a un profesional como quienes realicen actividades empresariales o profesionales, además se define el concepto de actividad empresarial o profesional como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” esta definición coincide con la del artículo 27 de la ley del IRPF a la hora de determinar los rendimientos de actividades económicas.

Todo esto nos podría hacer llegar a la conclusión de que los teletrabajadores por cuenta propia (autónomos) de terceros países pueden acogerse al régimen especial de impatriados, siempre que el teletrabajador acredite una relación con una o varias empresas que no estén situadas en territorio español durante al menos los 3 últimos meses antes del desplazamiento y en el caso de realizar servicios a una empresa española estos no podrán superar el 20% del total. Este punto es de especial interés ya que, hasta el momento, como veremos más adelante, los únicos trabajadores por cuenta propia que se podían acoger al régimen especial eran los profesionales altamente cualificados que prestasen servicios a una empresa emergente o los que llevasen a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación. Esto supondría una grave discriminación entre los contribuyentes miembro de la UE y los contribuyentes de terceros países, ya que en la definición de teletrabajador de carácter internacional solo se hace referencia a nacionales de un tercer Estado, es decir, no de la UE. Para aclarar este tema la AEAT añade una precisión indicando que “conforme lo dispuesto en el artículo 93.1 c) de la ley de IRPF, las únicas actividades económicas que podrán desarrollar los acogidos a este régimen son las actividades económicas de carácter emprendedoras, las prestaciones de servicios a empresas emergentes y las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación”.

2- Adquisición de la condición de administrador de una entidad

En este punto debemos diferenciar entre entidad que tenga consideración de patrimonial y el resto. Si el desplazamiento es producido como consecuencia de adquirir la condición de administrador de entidad, en el caso de esta ser considerada entidad patrimonial, el contribuyente para poder acogerse al régimen no podrá tener una participación mayor al 25% que establece el artículo 18 de la LIS.

Para el resto de las entidades el desplazado que adquiera la condición de administrador podrá acogerse al régimen independientemente del porcentaje de

participación en la misma. Esa es una de las últimas modificaciones, pues en anteriores versiones se exigía que el administrador no tuviese relación con la entidad.

Bajo este criterio si se demuestra la relación de causalidad entre el desplazamiento y la condición de administrador, el contribuyente podrá acogerse al régimen especial independientemente de la participación en la entidad.

Consulta Vinculante DGT: V0783-23

“En consecuencia, la consultante podrá optar por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF si, de acuerdo con lo expuesto, adquiere su residencia fiscal en España en el año 2024 como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a su nombramiento como administradora de la sociedad española, siempre que la misma no tenga la consideración de patrimonial, y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.”⁸

Consulta Vinculante DGT V0352-23

“Es decir, se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y la adquisición de la condición de administrador.

En ausencia de esa relación de causalidad entre el desplazamiento a España del consultante y la adquisición de la condición de administrador de la sociedad, se incumpliría el requisito previsto en el artículo 93.1.b) de la LIRPF y, en consecuencia, el consultante no podría optar por el régimen especial del artículo 93 de la LIRPF.

En cualquier caso, la existencia de dicha relación de causalidad es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por los medios de prueba válidos en Derecho cuya valoración no corresponde efectuarla a este Centro directivo sino a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

En el caso planteado, en la medida en que el desplazamiento a España del consultante se produzca como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una sociedad española que no tenga la consideración de patrimonial, este requisito se cumpliría.

⁸ N.º de consulta V0783-23, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 02/04/2023, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93, RIRPF RD 439/2007 Arts. 113 y siguientes

En tercer lugar, se requiere -artículo 93.1.c) de la LIRPF- que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (se exceptúan los supuestos de la letra b). 3.º y 4.º).

En consecuencia, el consultante podrá optar por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF si, de acuerdo con lo expuesto, adquiere su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a su nombramiento como administrador de una sociedad española que no tenga la consideración de patrimonial y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.”⁹

Consulta Vinculante DGT V0382-23

“En el caso planteado, en la medida en que el desplazamiento a España del consultante se produzca como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una sociedad de responsabilidad limitada española, en la que tendría una participación del 12 por ciento, este requisito se cumpliría.

En tercer lugar, se requiere -artículo 93.1.c) de la LIRPF- que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (se exceptúan los supuestos de la letra b). 3.º y 4.º).

En consecuencia, el consultante podrá optar por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF si, de acuerdo con lo expuesto, adquiere su residencia fiscal en España en 2023 como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a su nombramiento como administrador de la sociedad de responsabilidad limitada española, en la que tendría una participación del 12 por ciento, y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.”¹⁰

3- Realización en España de una actividad emprendedora.

Para que el desplazado pueda acogerse al régimen especial bajo este criterio se debe cumplir las condiciones necesarias para que la actividad sea considerada como

⁹ N.º de consulta V0352-23, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 20/02/2023, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93.

¹⁰ N.º de consulta V0382-23, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 21/02/2023, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93, RIRPF RD 439/2007 Arts. 113 y siguientes

empresarial. El procedimiento que se debe seguir viene recogido en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, estos requisitos son:

- i. Que tenga carácter innovador y/a especial interés económico para España.

Se entiende que tiene carácter innovador cuando la actividad este destinada a resolver un problema o mejorar una situación existente, mejorando lo ya existente y que tenga un riesgo implícito de fracaso. Se deben cumplir alguna de las condiciones recogidas en la Orden PCM/825/2023

Por una parte, una de las condiciones es estar en disposición del Sello Pyme Innovadora concedido por el Ministerio de Ciencias e Innovación, la finalidad de este sello es el registro de es poner en valor estas PYMES, favorecer su identificación y ayudar a la formulación posterior de políticas específicas para las mismas.

A fecha de 25/04/2024 el número de PYMES innovadoras con el sello en vigor según los datos extraídos de la página web del Ministerio es de 3228.

Cuenta de CIF							
CC.AA.	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Total general
ANDALUCIA	54	103	80	30	4		271
ARAGON	27	37	29	8	2	1	104
BALEARES	9	14	29	4			56
C.VALENCIANA	99	136	127	34	9		405
CANARIAS	9	23	30	10			72
CANTABRIA	5	8	15	2			30
CASTILLA Y LEON	19	42	37	15	1	1	115
CASTILLA-LA MANCHA	12	21	19	4	1	1	58
CATALUÑA	166	290	301	64	4	1	826
EXTRANJERO		1					1
EXTREMADURA	8	9	13	6			36
GALICIA	40	45	52	17	2		156
LA RIOJA	5	10	6				21
MADRID	157	267	235	66	5	3	733
MURCIA	25	45	36	5			111
NAVARRA	11	17	23	4	4	1	60
PAIS VASCO	31	32	47	14	1		125
PDO.ASTURIAS	9	14	18	6	1		48
Total general	686	1114	1097	289	34	8	3228

Tabla de elaboración propia

Por otra parte, otro de los requisitos que se pueden cumplir es que la empresa disponga de Certificación de Joven Empresa Innovadora emitida por AENOR.¹¹

- ii. Que se haya calificado como Actividad emprendedora por un informe favorable emitido por ENISA.

En este aspecto ENISA nos da datos en su página web del número total de empresas certificadas, así como las certificaciones que están vigentes.



- iii. Que el contribuyente que se desplaza para el desarrollo de esta actividad disponga de la autorización de residencia previo al desplazamiento.

4- Realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a una empresa emergente.

Para definir a un profesional altamente cualificado debemos acudir a artículo 71 de la Ley 14/2013, en él se establece que “Procederá esta autorización en el supuesto de trabajadores extranjeros que vayan a desempeñar una actividad laboral para la que se

¹¹Podemos encontrar más información en el enlace <https://www.aenor.com/certificacion/buscador-de-normas-certificadas>

requiera contar con una cualificación derivada de una formación de enseñanza superior de duración mínima de tres años y equivalente al menos al Nivel 2 del Marco Español de Cualificaciones para la Educación Superior, correspondiente con el nivel 6 del Marco Español de Cualificaciones para el Aprendizaje Permanente y mismo nivel del Marco Europeo de Cualificaciones (EQF), o acrediten un mínimo de cinco años de conocimientos, capacidades y competencias avalados por una experiencia profesional que pueda considerarse equiparable a dicha cualificación y que sea pertinente para la profesión o sector especificado en el contrato de trabajo o en la oferta firme de empleo”

- 5- Realización en España de una actividad económica por parte de un profesional cualificado que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.

La remuneración percibida por el contribuyente por este concepto debe de ser más de 40% de la totalidad de sus rendimientos profesionales, de actividades económicas y del trabajo personal

En el artículo 72 de la Ley 14/2013 plantean las circunstancias que deben concurrir, al menos una de las, para ser consideradas que se llevan a cabo las actividades anteriormente mencionadas.

Por último, para terminar con los requisitos generales para acogerse al régimen especial de impatriados se debe cumplir la condición de que el contribuyente no obtenga rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, con excepción a las relativas a actividades emprendedoras. La definición de establecimiento permanente la podemos encontrar en el Real Decreto Legislativo 5/2024 que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes, en este texto se determina que una persona física obtiene rentas mediante un EP cuando dispone de instalaciones o lugares donde realice toda o parte de su actividad en territorio español, así mismo se entenderá que actúa mediante EP cuando el contribuyente actúe por medio de un agente autorizado que ejerza con habitualidad los poderes de para contratar en nombre del contribuyente.

En concreto se entenderán que son EP los siguientes:

- a. Las sedes de dirección
- b. Las sucursales
- c. Las oficinas

- d. Las fabricas
- e. Los talleres
- f. Los almacenes
- g. Tiendas u otros establecimientos
- h. Las minas
- i. Los pozos de petróleo o gas
- j. Las canteras
- k. Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales
- l. Las obras de construcción, instalación o montaje cuya instalación exceda de 6 meses.

Dicho todo esto es de extrema importancia no dejar pasar que también podrán acogerse al régimen especial el cónyuge del contribuyente y sus hijos, menores de 25 años o cualquier que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia matrimonial, el progenitor de estos, cumpliendo las siguientes condiciones:

- Que el desplazamiento se produzca antes de la finalización del primer periodo impositivo en el que resulte de aplicación el régimen.
- Que adquiera su residencia fiscal en España.
- Que no haya sido residente fiscal los 5 periodos anteriores y que no obtenga rentas de EP.
- Que la suma de su BL no sea superior a la del contribuyente principal. La LIRPF se refiere a la suma de las bases de rentas que estén sometidas a tributación en lo que se refiere al régimen especial de trabajadores desplazados, por lo que las rentas que no tributan en España debido a esta circunstancia no se deberán tomar en cuenta.

B. La renuncia al régimen:

El acogerse al régimen especial para trabajadores desplazados es un derecho, por lo que la opción de acogerse a él es voluntaria, del mismo modo el sujeto puede optar por renunciar a él. La renuncia al régimen viene desarrollada en el artículo 117 del RIRPF.

En el caso de que el contribuyente hubiera optado por la aplicación del régimen especial y éste quiera renunciar a él, deberá hacerlo durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al año natural en que la renuncia deba surtir efecto. La comunicación de la renuncia se comunicará a la administración mediante el modelo 149. En el caso de trabajadores por cuenta ajena se debe adjuntar la copia sellada de la comunicación de datos al retenedor de la situación personal y familiar.

En el caso de que el cónyuge del contribuyente principal y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o el supuesto de que no hubiese vínculo matrimonial el progenitor de estos, se hubiesen acogido al régimen especial, estos podrán ejercer la renuncia de forma individual en el mismo plazo y forma que el contribuyente principal. El artículo 93 de LIRPF dice que “El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado 1 anterior.” De este párrafo podemos extraer que si el contribuyente principal renuncia al régimen especial también renunciarán de forma automática los contribuyentes vinculados a él.

Los contribuyentes que renuncien al régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación y pasarán a tributar por IRPF por lo que empezaría a tributar por todas sus rentas mundiales y volverían a ser de aplicación los CDI. La única manera de volver a optar por el régimen sería dejar de ser residente fiscal en España por un período mínimo de 5 años y volver a optar.

C. Exclusión del régimen:

En el caso de que se incumplan alguna de las condiciones determinantes para la aplicación del régimen, los contribuyentes que estaban acogidos quedarán excluidos del régimen especial.

Los contribuyentes excluidos deberán comunicar tal circunstancia a la Administración mediante el modelo 149 en el plazo de un mes desde que se dé la situación.

Del mismo modo que en la renuncia, si el contribuyente principal queda excluido del régimen especial, también quedarán excluidos los contribuyentes vinculados a él. Por el contrario, si alguno de los contribuyentes vinculados al contribuyente principal queda excluido del régimen por incumplir las condiciones previstas en el apartado 3 de la LIRPF solo a dicho contribuyente le afectará la exclusión.

El propio artículo 118 del RIRPF establece que “No se entenderán incumplidos los requisitos para la aplicación del régimen especial por la extinción del vínculo matrimonial por causa de divorcio o nulidad del matrimonio” bajo este pretexto nos podemos plantear si existen otras situaciones en las que no se den por incumplidos los requisitos, por ejemplo; si el contribuyente pierde el empleo que le permitió acogerse al régimen ¿incumpliría los requisitos que establece el artículo 93? Pues bien, esta cuestión se le planteó a la DGT en el año 2017 mediante la consulta vinculante V1739-17. En dicha consulta el contribuyente ejercita la opción por el régimen especial por ser contratado por una sociedad española, posteriormente la sociedad decide rescindir el contrato. El contribuyente se pregunta si sería excluido del régimen especial y si podría continuar acogido si recibiera una nueva oferta de trabajo.

La administración concluye que la finalidad del régimen (atraer talento) es incompatible con la exclusión por perder de forma involuntaria la relación laboral.” *En cuanto a la extinción de la relación laboral del consultante, si bien es cierto que una interpretación estricta de la normativa anterior conduciría a excluir de la aplicación del régimen a aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar dichos trabajos, aunque sea de forma transitoria durante períodos de tiempo irrelevantes, debe tenerse presente que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, este permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF.”¹²*

¹² N.º de consulta V1739-17, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 06/07/2017, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93, RIRPF RD 439/2007 Arts. 113 a 120

A diferencia de la renuncia la exclusión surgirá efecto en el periodo impositivo en el que se incumplan los requisitos, pero al igual que en la renuncia los contribuyentes que queden excluidos del régimen especial no podrán volver a acogerse a él y pasarán a ser contribuyentes por IRPF tributando por todas sus rentes mundiales.

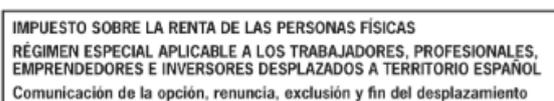
5-REQUISITOS FORMALES: MODELOS Y COMUNICACIONES

Para realizar el ejercicio de opción por el régimen especial, el obligado tributario debe seguir una serie de pasos previos y aportar cierta documentación que será una u otra dependiendo de la causa del desplazamiento.

A modo de introducción es necesario saber que el contribuyente ha de efectuar la comunicación de acogerse al régimen especial de impatriados en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad o, en el caso de que no fuera obligatoria esta alta, en la fecha de inicio de actividad que conste en un documento justificativo. Esta comunicación se realiza mediante el modelo 149.

El modelo 149 es aprobado en la orden HPF/1338/2023. De los artículos 6 al 10 de la citada orden se expone los diferentes parámetros de este modelo 149.

Modelo 149 IPF. Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español. Comunicación de la opción, renuncia, exclusión y fin del desplazamiento.



Artículo 7: En este artículo nos informan de quién tiene que presentar el modelo 149, el plazo de presentación, así como la documentación a presentar junto al modelo.

Deberán presentar el modelo 149 los contribuyentes que deseen ejercitar la opción de tributar por el régimen especial de impatriados. Para ello deben estar incluidos en el Censo de Obligados Tributarios. Esta alta en el censo se realiza mediante el modelo 030, del cual hablaremos más adelante.

Tanto el contribuyente principal como los contribuyentes asociados (cónyuge, hijos menos de 25 años...) que quieran ejercitar la opción deben presentar el modelo 149 de forma individual. Es importante indicar que la opción por el contribuyente principal debe realizarse antes que la de los asociados.

Dependiendo de la causa por la que se ha producido el desplazamiento, a la comunicación de la opción por parte del contribuyente, se deberá adjuntar la documentación justificativa del alta de la Seguridad Social en España o la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen. En el caso de que no sea obligatoria el alta en la Seguridad Social, se deberá aportar el documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad, la autorización de residencia que corresponda y dependiendo el motivo del desplazamiento, la siguiente documentación:

- Si el desplazamiento se ha producido por el inicio de una relación laboral, con un empleador en España, se tendrá que aportar un documento justificativo emitido por el empleador en el que se reconozca la relación laboral, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España, el centro de trabajo, dirección y duración del contrato.
- En el caso de que el desplazamiento sea ordenado por el empleador, se deberá adjuntar en la carta de desplazamiento del empleador, también un documento justificativo emitido por el empleador en el que se indique la fecha de inicio de la actividad que conste la fecha de la Seguridad Social en España o el la documentación que permita el mantenimiento en la Seguridad Social del país de origen, por último deberá constar el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.
- Cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia exclusivamente usando medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicaciones, se deberá adjuntar un documento justificativo emitido por en el empleador en el que se reconozca la relación laboral, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o en la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen, del

mismo modo se deberá indicar la duración estimada de la prestación de la actividad laboral en España.

- Cuando el desplazamiento sea a consecuencia de la adquisición de condición de administrador de una entidad, se aportará un documento justificativo emitido por la entidad donde se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador.
- Si el desplazamiento es como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como emprendedora, es preciso añadir el informe favorable emitido por ENISA.
- En el supuesto de que el desplazamiento se produzca como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes según lo recogido en el artículo 3 de la ley 28/2022, se adjuntará la documentación justificativa de la condición de profesional altamente cualificado de acuerdo al artículo 71 de la ley 14/2013, la acreditación de la inscripción de la empresa a la que se vayan a prestar los servicios como empresa emergente en el Registro Mercantil, así como la documentación que justifique la prestación de servicios a dicha empresa.
- Por último, cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, se adjuntará el documento acreditativo de la realización de estas actividades conforme se establece en el artículo 113.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en su caso, el artículo 72 de la ley 14/2013.

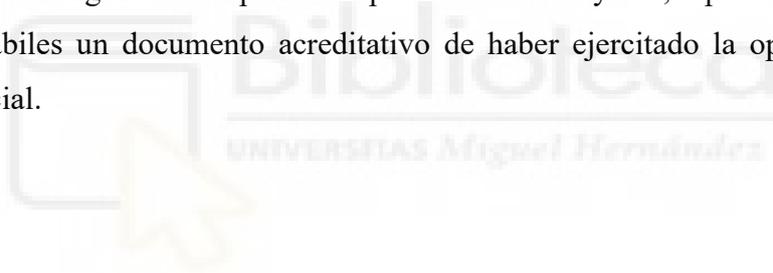
Hemos comentado que los contribuyentes asociados deben presentar un modelo 149 independiente al del contribuyente principal a la hora de ejercitar la opción al régimen especial de impatriados, en este caso el contribuyente asociado deberá adjuntar la documentación que acredite la vinculación con el contribuyente principal que determine el derecho a la opción por el régimen especial. En el supuesto que para el contribuyente asociado se deba certificar la condición de discapacidad, ésta se entenderá acreditada cuando se haya solicitado el correspondiente certificado o resolución, expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales, aunque dicho certificado o resolución no

se hubiera emitido en el momento de ejercitar la opción. Aun así, la aplicación del régimen especial queda condicionada al reconocimiento de la discapacidad.

Anteriormente, a modo de introducción, hemos comentado el plazo para presentar el modelo 149. Estas instrucciones vienen desarrolladas en el artículo 7.4 de la Orden HPF/1338/2023, en concreto se dicta que en el Caso del contribuyente principal, éste deberá presentar la comunicación de la opción en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que coste en el alta de la Seguridad Social en España o en la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en la fecha de inicio de la actividad que conste en un documento justificativo.

Los contribuyentes asociados deberán presentar la comunicación como máximo durante los 6 meses posteriores desde su entrada en territorio español.

Una vez presentada la comunicación de la opción y la documentación adjunta pertinente, la oficina gestora competente expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo de 10 días hábiles un documento acreditativo de haber ejercitado la opción por este régimen especial.





1. Contribuyente

01 NIF 02 Apellidos
03 Nombre 04 Teléf. fijo 05 Teléf. móvil

En condición de (indique una de las dos, son incompatibles entre sí):
Contribuyente principal 06 Contribuyente asociado a otro principal 07

Datos del contribuyente principal (en caso de comunicación presentada por un contribuyente asociado a otro principal):
08 NIF 09 Apellidos 10 Nombre

Nº justificante M 149 del contribuyente principal 11

2. Representante del contribuyente o domicilio a efectos de notificaciones

21 NIF 22 Apellidos o Denominación o razón social 23 Nombre 24 Representante

Domicilio

(a) Tipo de Via (b) Nombre de la Via Pública
(c) Tipo de numeración (d) Número de casa (e) Calificador del número (f) Bloque (g) Portal (h) Escalera (i) Planta (j) Puerta
(k) Datos complementarios del domicilio (l) Localidad / Población (si es distinta del municipio)
(m) Código Postal (n) Nombre del Municipio
(ñ) Provincia (o) Teléf. fijo (p) Teléf. móvil (q) N.º de FAX

3. Causa de la comunicación (indique la que proceda, son incompatibles entre sí):

Opción por el régimen 31 Nº Registro de la documentación 32

Renuncia al régimen 33

Exclusión del régimen 34 Fecha de incumplimiento de las condiciones 35
Causa de la exclusión . 36

Fin del desplazamiento a los efectos del art. 114.2.a) RIRPF ... 37 Fecha en que se ha producido el fin del desplazamiento .. 38

4. Comunicación de la opción al régimen especial (los apartados 4.A y 4.B son incompatibles entre sí):

4.A. Contribuyente principal Desplazamiento a territorio español como consecuencia de:

1) **Un contrato de trabajo**
a) Inicio relación laboral con empleador español.. 41 b) Desplazamiento ordenado por empleador con carta de desplazamiento 42 c) Desplazamiento no ordenado por el empleador, de un teletrabajador..... 43
Identificación del empleador:
44 NIF 45 Apellidos o Denominación o razón social 46 Nombre

2) **La adquisición de la condición de administrador de una entidad**
a) de una entidad 47 b) de una entidad patrimonial del art 5.2 LIS 48
Identificación de la entidad:
49 NIF 50 Denominación o razón social

3) **La realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora**, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre 54

4) **La realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes** en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes 55
Identificación de la empresa emergente:
57 NIF 58 Denominación o razón social

5) **La realización en España de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación** 56
Identificación de la entidad:
59 NIF 60 Denominación o razón social

Fecha de entrada en territorio español 51

Fecha de inicio de la actividad que consta en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en el documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad. 52

Último país o territorio de residencia (código de país o territorio) 53

País de nacionalidad (código de país o territorio) 67

4.B. Contribuyente asociado a otro principal

Tipo de vinculación (indique la que proceda, son incompatibles entre sí):
a) Cónyuge..... 61
b) Progenitor sin vínculo matrimonial 62
c) Hijo/a 63 Fecha de nacimiento.... 64 Con discapacidad..... 65

Fecha de entrada en territorio español 66



Agencia Tributaria

**CERTIFICADO DE HABER EJERCITADO LA OPCIÓN POR
EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS
FÍSICAS**

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

N.I.F.:

APELLIDOS Y NOMBRE:

EL JEFE DE LA DEPENDENCIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICA: Que el contribuyente ha presentado con fecha de de ante esta oficina de la Agencia Tributaria la comunicación de su opción por el régimen especial 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.

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.

Esta opción, salvo renuncia o exclusión, abarcará los períodos impositivos a

..... a de de

El Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria

Fdo.:

Ya sabemos cómo debemos comunicar el ejercicio de la opción mediante el modelo 149 y la documentación adjunta que debe acompañar a este, pero si acudimos al

manual de IRPF 2023, en concreto al punto de Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y su familia, en el subapartado Plazo para el ejercicio de la opción por el régimen especial nos especifica que el contribuyente para poder presentar la comunicación de optar por el régimen especial de desplazados, éste debe estar incluido en el Censo de Obligados Tributarios. En caso contrario, deberán solicitar el alta en el censo mediante la declaración censal correspondiente. Esta declaración censal se realiza mediante el modelo 030.

Modelo 030. Censo de obligados tributarios. Declaración censal de alta, cambio de domicilio y/o de variación de datos personales.

 MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA	Agencia Tributaria Teléfonos: 91 554 87 70 / 901 33 55 33 https://sede.agenciatributaria.gob.es	Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o de variación de datos personales.	Pág. 1 Modelo 030
Datos/Identificativos		Espacio reservado para numeración por código de barras	

El modelo 030 se aprueba y se desarrolla en la orden EHA/3695/2007, concretamente en el artículo 2 nos indica que “El modelo 030 podrá ser presentado por los obligados tributarios, personas físicas, para solicitar el alta en el Censo de Obligados Tributarios, así como para solicitar la asignación del Número de Identificación Fiscal cuando se trate de españoles o de personas físicas que carezcan de nacionalidad española que vayan a realizar o participar en operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y no estén obligados a obtener el documento nacional de identidad o no dispongan de número de identidad de extranjero respectivamente, y no deban formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores”

Hemos de tener en cuenta que en las instrucciones de cumplimentación del modelo 030 nos informa que, en el caso de que la razón de presentación sea la solicitud de NIF por persona física que no disponga de DNI/NIE (casilla 109, 110) no será necesario cumplimentar la casilla “01 NIF”.



Espacio reservado para numeración por código de barras

Datos identificativos

01	NIF	
02	Apellidos	
03	Nombre	

1. Causas de presentación

(Marque con una "X" la casilla o casillas que correspondan al motivo por el que se presenta esta declaración).

	Interesado	Cónyuge		Interesado	Cónyuge
Alta en el censo de obligados tributarios	101 <input type="checkbox"/>	102 <input type="checkbox"/>	Cambio/modificación de estado civil	111 <input type="checkbox"/>	112 <input type="checkbox"/>
Modificaciones/cambio de domicilio fiscal	103 <input type="checkbox"/>	104 <input type="checkbox"/>	Solicitud de nueva tarjeta acreditativa del NIF	115 <input type="checkbox"/>	116 <input type="checkbox"/>
Consignación/modificación/baja de domicilio notificaciones	105 <input type="checkbox"/>	106 <input type="checkbox"/>	Alta/modificación/baja de datos de teléfonos y direcciones electrónicas para recibir avisos de la AEAT y TEA	117 <input type="checkbox"/>	
Modificación de datos identificativos	107 <input type="checkbox"/>	108 <input type="checkbox"/>			
Solicitud de NIF por persona física que no disponga de DNI/NIE ...	109 <input type="checkbox"/>	110 <input type="checkbox"/>			

Marque las casillas de la causa de presentación correspondientes al interesado y al cónyuge sólo cuando ambos cónyuges comuniquen el cambio del domicilio fiscal o del domicilio de notificaciones y los citados domicilios sean los mismos para ambos, o cuando soliciten simultáneamente el alta, el NIF o la modificación de sus datos identificativos en este modelo. En dichos supuestos el modelo deberá ser firmado por ambos cónyuges.

2. Datos identificativos del interesado

201 Residente fiscal en España <input type="checkbox"/>	202 NO residente fiscal en España <input type="checkbox"/>	217 Fecha de efectos residencia fiscal	203 NIF de otros países/ CIF Estado residencia	204 N° pasaporte	205 Nacionalidad	206 Sexo <input type="checkbox"/>
207 NIF	208 Primer apellido	209 Segundo apellido	210 Nombre			
Fecha de nacimiento	211 Día	212 Mes	213 Año	Lugar de nacimiento	214 Municipio	215 Provincia
						216 País

3. Datos identificativos del cónyuge

301 Residente fiscal en España <input type="checkbox"/>	302 NO residente fiscal en España <input type="checkbox"/>	317 Fecha de efectos residencia fiscal	303 NIF de otros países/ CIF Estado residencia	304 N° pasaporte	305 Nacionalidad	306 Sexo <input type="checkbox"/>
307 NIF	308 Primer apellido	309 Segundo apellido	310 Nombre			
Fecha de nacimiento	311 Día	312 Mes	313 Año	Lugar de nacimiento	314 Municipio	315 Provincia
						316 País

4. Datos de teléfonos y direcciones electrónicas para recibir avisos de la AEAT y TEA

426 Prefijo país	427 Tlfo. móvil para avisos	431 Baja
429 Correo electrónico para avisos		432 Baja

IMPORTANTE: Al consignar el número de teléfono y/o la dirección de correo electrónico se autoriza a su uso por la AEAT y Tribunales Económico-Administrativos del Estado para realizar avisos informativos.

5. Consignación de domicilio fiscal

Domicilio fiscal en España

411 Tipo de vía	412 Nombre de la vía pública	413 Tipo Num.	414 Num. casa	415 Calif. nu	416 Bloque	417 Portal	418 Escal.	419 Planta	420 Puerta
421 Complemento domicilio (ej: Urbanización..., Polígono Industrial..., C. Comercial...)	422 Localidad / Población (si es distinta de Municipio)								
423 C. Postal	424 Nombre del Municipio	425 Provincia							
428 Indicador Ref. catastral	430 Referencia catastral								

6. Consignación de domicilio en el extranjero

501 Domicilio fiscal <input type="checkbox"/>	502 Otros domicilios <input type="checkbox"/>
503 Domicilio (Address)	
504 Complemento domicilio (si fuese necesario)	505 Población / Ciudad
507 C. Postal (ZIP)	508 Provincia / Región / Estado
509 País	510 Cod. País

Ejemplar para la Administración

Modelo 151.Regimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores, desplazados a territorio español

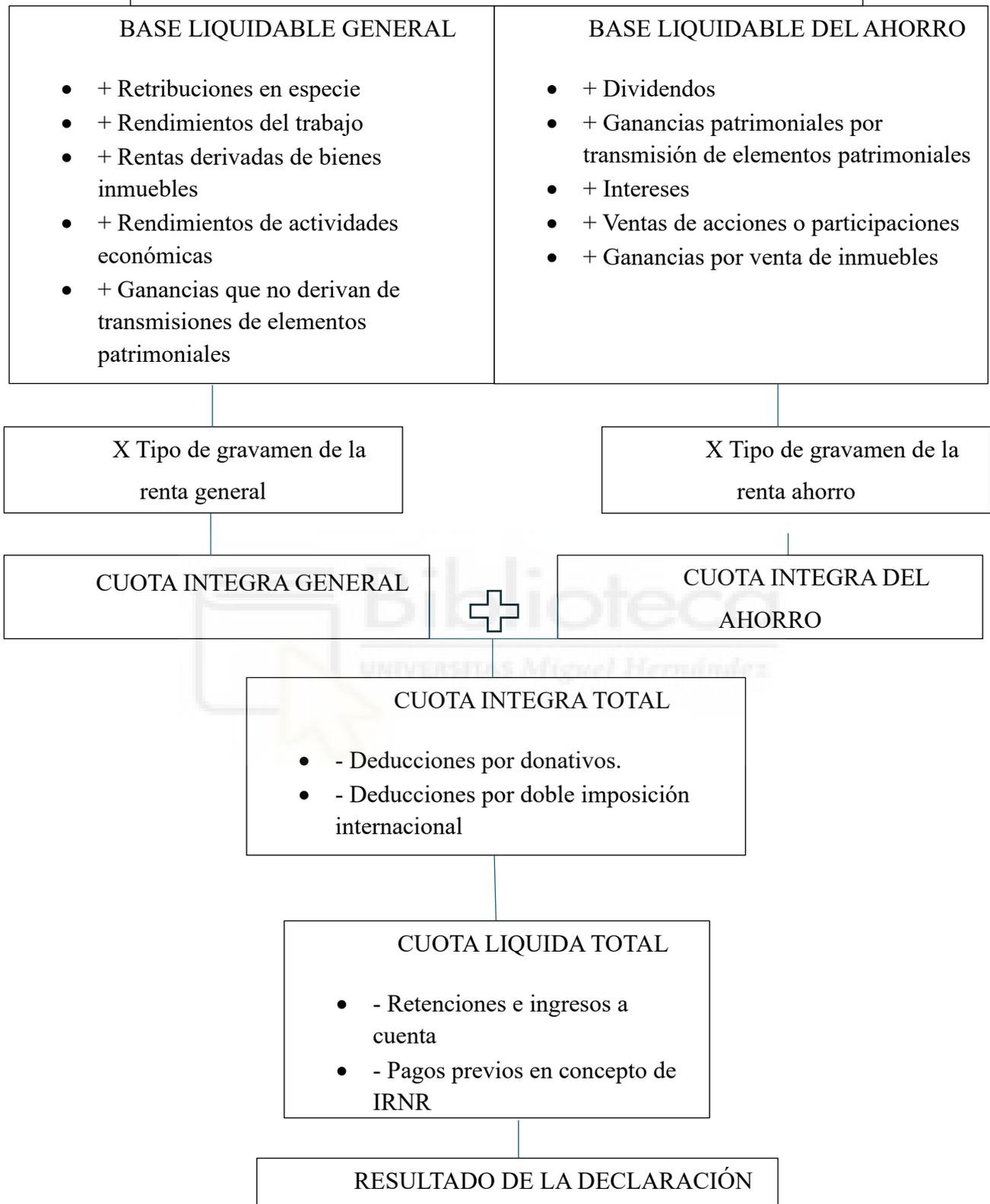
 Agencia Tributaria Teléfono: 91 554 87 70 / 901 33 55 33 https://sede.agenciatributaria.gob.es	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	Página 1
	Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores, desplazados a territorio español	Modelo 151
Ejercicio		<input type="text" value="1"/>

En la orden HFP71338/2023 se aprueba el nuevo modelo 151 de declaración del impuesto sobre la renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español. Este modelo hace las veces del modelo 100 Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas que presentarían los contribuyentes por IRPF.

Atendiendo al artículo 2 de la mencionada orden están obligados a presentar el modelo 151 los contribuyentes de IRPF a los que les resulte de aplicación el régimen especial de impatriados.

El plazo de presentación de este modelo en concreto, con carácter general, será el mismo que el plazo de presentación de IRPF (desde que empiece la campaña hasta el 30 de junio) y según establece la citada orden solo podrá ser presentada de forma electrónica a través de internet.

ESQUEMA SIMPLIFICADO LIQUIDACIÓN MODELO 151



Esquema de elaboración propia.

6-FISCALIDAD

A lo largo del TFM hemos abordado distintos factores para tener en cuenta a la hora de afrontar el régimen especial de impatriados del artículo 93 de la ley de IRPF, pero todavía no hemos hablado de la fiscalidad que es bajo mi punto de vista, uno de los aspectos más importantes, si no el más importante de este régimen.

Antes de empezar vamos a enunciar como la AEAT determina la deuda tributaria de los contribuyentes acogidos al régimen. En el Manual práctico de Renta de 2021 se establecen las reglas para determinar la deuda:

- La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español. Por lo que independientemente de dónde se obtenga los rendimientos el tipo de gravamen será el mismo sin tener en cuenta el de los otros países.
- Las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español se gravarán de forma acumulada y no será posible la compensación entre ellas.
- Para determinar la Cuota Íntegra se aplicarán dos escalas diferentes que se establecen en el artículo 93 de la Ley de IRPF.
 - Una escala para la parte de la base a la que se refiere el artículo 25.1.f) del TRLIRNR que son, ganancias patrimoniales, dividendos e intereses.
 - Una escala para la parte de la base a la que se refieren el resto de las rentas.
- Para calcular la cuota diferencial se minorará de la cuota íntegra del impuesto:
 - Las deducciones por donativos y las retenciones practicadas a cuenta, incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.
 - La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley de IRPF.

Artículo 80. Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

En el “ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL MODELO 151” de elaboración propia expuesto anteriormente podemos ver de forma sistemática la liquidación de la deuda tributaria del contribuyente.

Una vez entendido como se determina la deuda tributaria vamos a analizar a que impuestos afecta el régimen especial y cómo afecta a estos impuestos. En concreto estaremos hablando de IRPF, Patrimonio (IP) y el Impuesto Temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF).

En lo que respecta a IRPF ya hemos comentado que una de las principales ventajas es que la BL general van a tributar al 24%. Este incentivo es especialmente atractivo en rentas del trabajo y de actividades económicas ya que si tributasen por IRPF en lugar de estar acogidos al régimen el tipo de gravamen sería de del 45% a partir de 60.000€.

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros.	24
Desde 600.000,01 euros en adelante.	47

Respecto a las rentas que se refieren el artículo 25.1.f) del IRNR los tipos serán los siguientes:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	28

Otra ventaja es que, excepto los Rendimientos del trabajo y lo Rendimientos de actividades económicas calificadas como emprendedora, las rentas de fuente extranjera no están sometidas a IRPF mientras dure la aplicación del régimen.

Aunque parezca que todo son ventajas también existen varios inconvenientes que caben mencionar. Las principales desventajas del régimen son:¹³

- Imposibilidad de aplicar las exenciones previstas en el artículo 14 de la ley del IRNR.
 - Indemnizaciones por responsabilidad civil.
 - Indemnizaciones por despido cese del trabajador.
 - Prestaciones por incapacidad.
 - Prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas.
 - Retribuciones por trabajos realizados en el extranjero.
- Prohibición de aplicar la reducción del 30% en el caso de rendimientos irregulares.
- No aplican las reducciones por arrendamientos descritas en el artículo 23 de la Ley de IRPF, de la misma forma que tampoco puede deducir gastos.

¹³ GARCÍA SPINOLA, L. y PI SANSALVADOR, I.: “EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS”. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)

- Imposibilidad de compensar pérdidas con ganancias.
- No tienen derecho a aplicar deducciones por gastos o por mínimo por descendientes o familiares.
- No resulta de aplicación los convenios para evitar la doble imposición.

Ahora pasemos a hablar del Impuesto de Patrimonio. El impuesto de patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, en el Manual Práctico de Patrimonio de la AEAT nos indican que serán sujetos pasivos por obligación Real los trabajadores desplazados a territorio español acogidos al régimen fiscal especial del artículo 93 de la Ley de IRPF. Esto tienes varias implicaciones:

- El contribuyente solo tendrá que declarar los bienes o derechos que estén situados en España.
- El contribuyente podrá optar por elegir la normativa autonómica o la estatal, pudiendo de esta forma aplicar la exención de 700.000€.
- El cónyuge, hijos con discapacidad o menores y el progenitor de estos, en el supuesto de inexistencia matrimonial también quedarán sujetos por obligación real si optan por el régimen especial.

Por la parte del ITSGF vamos a hacer uso de las consultas vinculantes de la DGT ya que en ningún caso se hace referencia a este impuesto en el artículo 93 de la Ley de IRPF ni en los artículos del Reglamento que lo desarrollan. Este impuesto temporal grava a las personas físicas cuyo patrimonio sea superior a 3.000.000 de euros.

Consulta V0420-23

“El consultante, abogado de profesión, en el momento de la consulta es residente fiscal en Arabia Saudí. En particular, ha sido residente fiscal en los Emiratos Árabes Unidos durante los años 2018, 2019 y 2020 y, en Arabia Saudí durante 2021 y 2022.

Si bien, se plantea trasladar su residencia fiscal a España durante el mismo año 2023, cumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 93 de la LIRPF para poder aplicar el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados.

El consultante es titular de activos situados fuera de España, cuyo valor neto es superior a tres millones setecientos mil euros (3.700.000 euros).

CONCLUSIONES:

Primera: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Segunda: en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF, no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son “en los mismos términos” que los sujetos pasivos del IP.

Tercera: conforme a las conclusiones anteriores, los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.”¹⁴

Consulta V0424-23

“El consultante plantea si aquellos contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), pueden tributar en este último impuesto también por obligación real dado el carácter complementario de dicho impuesto respecto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Si los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean sujetos pasivos del ITSGF, tributan en este último impuesto por obligación real.

¹⁴ N.º de consulta V0420-23, Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasa y Precios Públicos, Fecha de salida 24/03/2023, Normativa Ley 19/1991 art. 5 y 9. Ley 35/2006 art. 93. Ley 38/2022 art. 3

CONCLUSIONES:

Primera: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Segunda: en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF, no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son “en los mismos términos” que los sujetos pasivos del IP.

Tercera: conforme a las conclusiones anteriores, los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.”¹⁵

Analizando las conclusiones a las que llega la DGT en ambas consultas vinculantes queda claro que los contribuyentes acogidos al régimen especial aplicarán las mismas normas en el ITSGF que en IP.

7-COMPARATIVA CON OTROS REGÍMENES EUROPEOS

España no es el único país de la UE que aplica regímenes especiales para trabajadores desplazados. Incluso algunos países aplican regímenes espaciales a los que podríamos llamar “desplazados en general”. Algunos países que aplican este tipo de ventajas fiscales son Portugal, Irlanda o Italia.

En Portugal existe el llamado programa NHR “*Non Habitual Resident*”, este programa es similar al español, pero no solo se aplica a los trabajadores por cuenta ajena desplazados sino también a los trabajadores por cuenta propia y pensionistas. Hasta 2024

¹⁵ N.º de consulta V0420-23, Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasa y Precios Públicos, Fecha de salida 24/03/2023, Normativa Ley 19/1991 art. 5 y 9. Ley 35/2006 art. 93. Ley 38/2022 art. 3

este programa ofrecía numerosas ventajas fiscales tales como la exención fiscal de los ingresos procedentes del extranjero, un tipo del 20%, 24% en España, sobre las rentas del trabajo de alto valor añadido y un tipo fijo del 10%, no contemplado en España, para las pensiones extranjeras. A todo esto, se le suma las facilidades en los requisitos para poder aplicar al proyecto comparándolos con los requisitos del Régimen especial de Impatriados, no ser considerado residente fiscal en los últimos 5 años y registrarse como residente fiscal en Portugal y que el periodo de duración del régimen es de 10 años, tan solo 5 en el régimen español.

En 2024 se eliminó el programa NHR tal y como se le conocía y se volvió mucho más restrictivo eliminando las exenciones de las rentas pasivas y acotando drásticamente al tipo de profesionales que se pueden acoger al proyecto ya que estos deberán obtener sus ingresos por carreras docentes de educación superior, por investigación científica o por trabajos que impliquen tener una titulación mínima de grado.

Al parecer algunos de los motivos que motivaron la modificación del régimen fuero que se culpaba a éste de la inflación en el mercado inmobiliario y el ser considerada una medida fiscal injusta.

Otro país con beneficios fiscales para trabajadores desplazados es Irlanda con su llamado SARP (Special Assignee Relief Programme)¹⁶. Este programa está enfocado a trabajadores desplazados por cuenta ajena, pero en lugar de que se aplique un tipo impositivo especial o de aplicar exenciones a rentas extranjeras lo que se aplica es una reducción del 30% de tus ingresos por rentas del trabajo.

Hasta 2024 en Italia no se aplica un solo régimen especial si no que se aplican diversos regímenes dependiendo las necesidades de diferentes colectivos:¹⁷

- Retorno de cerebros; Este régimen aplica un 70% de las rentas del trabajo tanto de trabajadores por cuenta ajena como de trabajadores por cuenta propia. Se exige que las personas físicas se desplacen por motivos laborales, no haber sido residente en los

¹⁶ Para más información se puede consultar <https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/income-and-employment/special-assignee-relief-programme/index.aspx>

¹⁷ CALDERÓN MALDONADO, C.R.: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, Trabajo presentado en el XX Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 4/22, Volumen 28/2022.pag 50-52.

últimos 2 años, que la actividad se desarrolle en Italia y que los trabajadores tengan roles gerenciales o estén altamente cualificados o especializados. Este régimen tiene una duración de 5 años prorrogables a 5 años más, aunque en estos últimos la exención sería de un 50%.

Para docentes e investigadores que hayan realizado su profesión en el extranjero y vuelvan para ejercerlo en Italia se les reconoce una exención del 90% durante 5 años.

En 2024 el nuevo sistema italiano cambia en muchos aspectos, ya no se aplica un régimen diferenciado a los investigadores, ahora en nuevo régimen se aplica a los trabajadores que trasladen su residencia fiscal a Italia que reciban ingresos debido a una relación laboral con un empleador y se añaden los trabajadores por cuenta propia cuyos ingresos vengan de actividades relacionadas con el arte. Otras variaciones son:

- Los trabajadores deben ser residentes fiscales en Italia durante 4 años (anteriormente 2)
- No pueden haber sido residentes fiscales en Italia en los 3 periodos impositivos previos (anteriormente 2)
- Deben tener una alta cualificación o especialidad (antes no era requerido)
- El régimen especial se aplica a rentas iguales o inferiores a 600.000€ (anteriormente no había límite)
- La exención en los ingresos será del 50% (anterior 70%)
- El régimen deja de ser extensible.¹⁸

¹⁸ IULIANO, L., LAURA, M., OPERTI, P., PETRICCA, G.: “The new 2024 Impatriate Tax Relief Scheme”, NexumStp S.p.A. pag 4.

CONDITIONS	RESIDENCY TRANSFERS FROM 2024 ²	RESIDENCY TRANSFERS BETWEEN
Previous foreign residency	3 tax periods (6 or 7 tax periods if services were rendered to the same foreign company or a company belonging to the same group)	2 tax periods
Commitment to maintaining residency in Italy	4 years	2 years
Tax-privileged income - Nature	Employment income and income treated as employment income, income from self-employed 'professional' work	Employee and assimilated income, self-employment income, income from the sole proprietor's business
Tax-privileged income - Amounts	Annual limit of €600,000	No limit
Quantification of the annual tax relief	Income taxable at 50%	Income taxable at 30%
	Income taxable at 40% in the presence of a child under 18	Taxable income at 10% for relocations to southern Italy
		Taxable income at 50% for sports professionals
Tax relief duration	5 tax periods	5 tax periods
	(5+3 tax periods with registration in 2024 and purchase of residential property by 31/12/2023)	(option to extend for a further 5 tax periods)
Work activity must be primarily conducted in Italy.	Services may be rendered to the same foreign company or a company belonging to the same group with an increased period of foreign residency	Discontinuity with pre-relocation activity is not required (with the exception of secondments)
Qualification or specialisation	Requirement for high qualification or specialisations	Not required

Fuente: IULIANO, L., LAURA, M., OPERTI, P, PETRICCA, G.: "The new 2024 Impatriate Tax Relief Scheme", NexumStp S.p.A.

NEW IMPATRIATE TAX RELIEF SCHEME	
PROFESSIONAL REQUIREMENTS	Workers with high qualification and specialisation requirements are eligible for the 2024 Impatriates scheme.
ALLOWABLE INCOME TYPES AND LIMITS	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Income from subordinate employment ▶ income treated as employment, income from self-employment in the arts and vocational professions <p>within the limit of €600,000 per year</p>
CONDITIONS	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Worker must not have been tax resident in Italy for the 3 (three) tax periods preceding relocation to Italy ▶ Workers undertake to reside in Italy for tax purposes for at least 4 years
SPECIFIC CONDITIONS FOR TRANSFERS WITHIN THE SAME GROUP TRANSFERS (WITH RETURN TO ITALY)	<p>In the event that the worker returns to Italy to companies that are part of the same group of companies, the minimum foreign residency requirement is:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Of 6 tax periods if the employee, before their transfer abroad, had not already been employed in Italy by the same company or a company belonging to the same group. ▶ Of 7 tax periods if the employee, before their transfer abroad, had already been employed in Italy by the same company or a company belonging to the same group. <p>In any case, workers must undertake to reside in Italy for tax purposes for the 4 years following their return.</p>
TAXABLE INCOME THRESHOLDS	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 50% of the annual income produced ▶ 40% of the annual income produced, if: <ul style="list-style-type: none"> ▶ The worker moves to Italy with a child under 18 ▶ In the event of the birth of a child or the adoption of a child during the period of the impatriate tax relief scheme (effective from the tax period in progress at the time of the birth/adoption).
BENEFIT DURATION	From the tax period in which the relocation took place + the following 4 tax periods.

Fuente: IULIANO, L., LAURA, M., OPERTI, P, PETRICCA, G.: “The new 2024 Impatriate Tax Relief Scheme”, NexumStp S.p.A.

- Régimen fiscal para Jubilados; Este régimen se basa en que las personas jubiladas adquieran su residencia en determinados municipios, aplicándoles un tipo fijo del 7% sobre todas sus rentas de fuente extranjera durante un periodo de 10 años.

8-PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

Básicamente el régimen especial de trabajadores desplazados consiste en que trabajadores por cuenta ajena y ciertos trabajadores por cuenta propia con las restricciones

que señala el artículo 93 de la LIRPF y la AEAT en el manual práctico de Renta 2023¹⁹,²⁰ que se hayan desplazado a territorio español por consecuencias laborales tenga la opción de tributar por el tipo de gravamen establecido en el IRNR (24%) en lugar de por el tipo progresivo establecido en el LIRPF. Esto nos hace plantearnos varias cuestiones:

- Perdida de progresividad según el nivel de renta; El artículo 31 de la Constitución Española establece que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”* de tal manera que en artículo 1 de la LIRPF se establece que el IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad...Pues bien, teniendo en cuenta que para las personas físicas es requisito fundamental que tengan su residencia habitual en territorio español y por lo tanto ser residentes fiscales en España, se estarían incumpliendo los principios de igualdad y progresividad ante otros residentes fiscales que no tengan la posibilidad de acogerse al régimen, lo que implica que ante rentas iguales y la misma situación personal y familiar ingresen cantidades totalmente distintas.

- La opción por parte de los contribuyentes del artículo 93.3 de la LIRPF; Por el mero hecho de cumplir las condiciones de parentesco establecidas en el artículo 93.3 de la LIRPF estos se pueden acoger al régimen y se les aplicaría el mismo tipo de gravamen y las mismas condiciones que al contribuyente principal tributando de esta manera por las normas del IRNR. Esto agrava aún más la desigualdad tributaria entre contribuyentes residentes en territorio español ya que ahora dos familias que estén exactamente en la misma situación se les aplicarán tipos de gravámenes diferentes a lo que se refiere la BI general.

- Certificado fiscal a efectos de los CDI; A efectos de IRPF no hay ningún problema a la hora de obtener un certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre. Ahora

¹⁹<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2023/c02-irpf-cuestiones-generales/sujecion-irpf-aspectos-personales/regimen-fiscal-especial-aplicable-trabajadores-desplazados/regimen-aplicable-trabajadores-desplazados/ambito-aplicacion.html>

²⁰ **Precisión:** conforme a lo dispuesto en el artículo 93.1 c) de la Ley del IRPF, las únicas actividades económicas que podrán desarrollar los contribuyentes acogidos a este régimen son la actividad económica de carácter emprendedor, la prestación de servicios a empresas emergentes o las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación previstas.

bien, el artículo 4 del modelo de Convenio para evitar la Doble imposición de la OCDE establece que no tendrán las consideraciones de residentes a efectos del Convenio las personas que estén sujetas a tributación en un estado contratante únicamente por la renta derivada de fuentes o patrimonio situado en dicho estado, es decir, que tributen por obligación real²¹. A pesar de lo dicho, la norma abre la puerta a que se puedan emitir estos certificados de residencia fiscal a efectos de Convenio con relación a determinados países siempre y cuando haya reciprocidad entre los países.²²

- Denegación del régimen; se suelen denegar el acogimiento al régimen por motivos tales como la dificultad de acreditar que el desplazamiento se ha producido por motivo laborales²³ o bien como declara el TEAC en la Resolución 00/04760/2019/00/00 ya que no se aporta certificado de residencia fiscal en otro Estado.

“En fecha 11 de noviembre de 2014, vista la comunicación, modelo 149, la Dependencia de Gestión Tributaria, sección impatriados, emitió Requerimiento solicitando la *"Justificación documental que acredite su residencia fiscal en los últimos diez años. Debe aportar certificados de residencia fiscal de las autoridades fiscales competentes".*” *Dicha denegación venía fundamentada en que no se cumplía el requisito previsto en el artículo 113 a) del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que exige: "Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español".*

La Administración considera que no aporta certificación que acredite fehacientemente la residencial fiscal en los últimos diez años. Así, únicamente "Aporta

²¹ ABELLA GARCÍA, M. Luisa: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Trabajo presentado en el VII Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 1/21, Volumen 27/2021.pag 12.

²² BARREAL GARCÍA, J.M.: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, Trabajo presentado en el IV Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 2/14, Volumen 17/2014.pag 35.

²³ CALDERÓN MALDONADO, C.R.: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, Trabajo presentado en el XX Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 4/22, Volumen 28/2022.pag 56.

*certificados de residencia fiscal en Francia de los ejercicios 2005 a 2009, pero del resto de los ejercicios no aporta el correspondiente certificado de residencia fiscal".*²⁴

9-CONCLUSIONES

A lo largo de este TFM hemos intentado aclarar los diferentes aspectos que abarca el artículo 93 de la Ley de IRPF. Puede parecer que este artículo no presenta mucha complejidad ya que no es demasiado extenso y su comprensión es relativamente fácil, pero cuando empezamos a bucear en él vemos que la complejidad va en aumento. Esta no viene dada por el propio artículo en sí o por el objetivo principal del legislador que en principio es el de atraer talento e inversiones a España, el régimen se va tornando más difícil de desarrollar a medida que los contribuyentes presentan diferentes casuísticas debido a la libertad de circulación de personas a nivel mundial. Dadas estas circunstancias que van apareciendo, día a día, junto a las decisiones de otros países cercanos hacen que el Régimen especial de trabajadores desplazados no pare de evolucionar. Muestra de ello son las variaciones que ha sufrido desde sus inicios, donde no había límite a las rentas y cualquier contribuyente desplazado podía acogerse al régimen hasta hoy en día donde se han incorporado los teletrabajadores, familiares etc.

Debido al libre tráfico de personas y al auge del teletrabajo y los llamados nómadas digitales el régimen especial de trabajadores desplazados es un tema que está en auge y presente en la mente de todas las personas físicas que tienen la oportunidad de elegir dónde residir y que sus rentas tengan menor carga fiscal.

Podemos ver que no solo España ha aplicado regímenes especiales para atraer talento, sino que muchos otros países de la UE también lo han hecho, esto parece que se ha convertido en una carrera para ver qué país ofrece mejores ventajas fiscales a sus no residentes para que vengan a trabajar a su país y convertirse en residentes fiscales en éste.

En el año 1999 la comisión europea denuncia las exenciones fiscales que se dieron el País Vasco sobre ciertas ventajas fiscales en el IS, en 2001 Europa concluye que las haciendas sobrepasaron su capacidad normativa y concedieron ayudas de estado ilegal, incompatibles con el mercado común²⁵. Lo que Europa dijo es que se estaba realizando competencia desleal entre países miembros, lo que nos lleva a pensar en que si podría

²⁴ TEAC 00/04760/2019/00/00, de fecha 26/01/2021. Se deniega al contribuyente el régimen especial por no aportar certificado de residencia fiscal del extranjero en los 10 años que manifiesta no ser residente en España. Se estima el recurso presentado por el contribuyente.

²⁵ <https://www.elmundo.es/pais-vasco/2014/05/13/5371ce4fe2704e736b8b456b.html>

llegar a pasar lo mismo con las diferentes ventajas fiscales que ofrecen los diferentes regímenes de trabajadores desplazados.

Se dice que el objetivo principal del régimen de impatriados es la atracción de talento a España, si bien es verdad que no se exige ninguna titulación superior o experiencia relevante para poder aplicar por la opción, cosa que no ocurre en otros supuestos como en el régimen portugués desde 2024 o las exenciones del régimen italiano, por lo que podríamos llegar a pensar que el objetivo principal no es el de atraer talento sino el de atraer rentas altas, y si a eso añadimos que los familiares también se pueden acoger al régimen es un incentivo más para que después de 5 años de residencia el contribuyente no quiera residir en otro país y se convierta en contribuyente del IRPF.

Si entendemos que el legislador se refiere con “talento” a personas físicas con capacidades especiales que no se pueden suplir con los residentes que son actualmente residentes en territorio español, podemos llegar a tres supuestos; O bien efectivamente no existe el talento adecuado en España y nos tendríamos que plantear dónde está el problema de raíz o bien existe el talento pero ha salido del país y efectivamente es necesario buscarlo fuera o el objetivo principal no es el de atraer talento si no el de atraer rentas altas.

Se ha intentado buscar información acerca del impacto que ha tenido la aplicación de este régimen desde su creación, pero lamentablemente no se ha encontrado más que banales estimaciones que no se apoyan en datos contrastados, tales como se encuentran en el Diario digital Cinco Días en su artículo de su sección de Economía escrito por Pablo Sempere el 06/10/2023, el cual no cita las fuentes de los datos por lo que la información, a mi modo de ver, es cuestionable.

IMPUESTOS >

España tiene 10.000 ‘Beckhams’ que se acogen al chollo fiscal y ahorran 105 millones al año

“España no es una excepción y dispone del suyo propio, la coloquialmente conocida como ley Beckham, un modelo al que se acogen unas 10.000 personas cada año y que tiene un coste fiscal superior a los 100 millones de euros por ejercicio, según muestran los pocos datos oficiales que hay al respecto.”

Si hablamos de recaudación se puede interpretar el régimen en dos vertientes, bien lo podemos tomar por el lado de lo que el Estado ha dejado de recaudar por las rentas obtenidas por contribuyentes que debería tributar a un tipo mucho más elevado que el recogido por el Régimen especial o bien por la otra cara de la moneda, que sería lo que el Estado a ingresado gracias a la atracción de talento y rentas altas a nuestro territorio. Este punto como digo es un tema del que no tenemos demasiada información y dependerá del prisma político con el que se mire dependiendo del momento. Por mi parte soy más partidario de apoyar la segunda vertiente ya que, como hemos expuesto anteriormente, no resulta de fácil aplicación para los residentes fiscales de otros países “aprovecharse” de las ventajas fiscales debido, en gran parte, a la evolución del régimen a lo largo de su vida.

Se ha buscado a través de los organismos oficiales como la AEAT el número de contribuyentes de IRPF que se han acogido al IRNR, no he tenido suerte en ello, pero en las memorias del ministerio de Hacienda he conseguido obtener información acerca de los beneficios fiscales para el año 2021 en el que se cifra el beneficio fiscal del régimen de trabajadores desplazados al territorio español en 80.4 millones de euros

**PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2021,
CON DESGLOSE POR TRIBUTOS Y CONCEPTOS**
(Millones de euros)

Conceptos	Importe	Estructura %
10. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad ^R	408,3	1,0
11. Pensiones de la Guerra Civil	1,4	0,0
12. Gratificaciones por misiones internacionales	20,7	0,1
13. Prestaciones por desempleo de pago único	39,1	0,1
14. Ayudas económicas a deportistas	1,8	0,0
15. Trabajos realizados en el extranjero	97,8	0,3
16. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	2,2	0,0
17. Becas públicas	16,1	0,0
18. Prestaciones por entierro o sepelio	1,8	0,0
19. Prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados	1,2	0,0
20. Prestaciones económicas de dependencia	83,7	0,2
21. Prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos	7,7	0,0
22. Rendimientos derivados de patrimonios protegidos	2,2	0,0
23. Rentas mínimas de inserción	13,1	0,0
24. Ayudas a víctimas de delitos violentos	0,6	0,0
25. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	2,2	0,0
26. Rendimientos de Planes de Ahorro a Largo Plazo	4,6	0,0
27. Rendimientos de tripulantes de determinados buques de pesca	1,7	0,0
e. Operaciones financieras con bonificación	5,7	0,0
f. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español	80,4	0,2
f. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español	80,4	

Como conclusión vemos que el régimen especial de trabajadores desplazados del artículo 93 de la LIRPF es un tema que genera mucha controversia debido a los diferentes factores que intervienen en él. Por una parte, nos encontramos con los diferentes tipos de gravámenes que a los que se someten los contribuyentes si tributan por IRPF o por IRNR. Siguiendo esta línea nos topamos con la falta de progresividad tributaria lo que contradice el artículo 31.1 de la CE. Para paliar estos dos puntos una alternativa podría ser, como dice BARREAL GARCÍA, J.M. que los contribuyentes acogidos al régimen tributen por IRPF y dentro de la LIRPF se le apliquen determinados beneficios fiscales. Con ello aparte de paliar los efectos antes mencionados también se solucionaría el tema de la residencia fiscal a efectos del Convenio y el contribuyente pasaría a tributar por sus rentas mundiales.²⁶

Si nos centramos en la “gente de a pie” podemos entender perfectamente el descontento cuando se observa la desigualdad tributaria que pueden llegar a tener las rentas de hasta 600.000€ lo que se podría interpretar que no es justo a nivel fiscal.

Por otro lado, creo que sería necesario por parte de la administración que se aportasen más datos y de mayor facilidad de acceso para poder valorar si efectivamente el régimen especial de Impatriados es beneficioso o no para las Arcas públicas, así como del mismo modo poder saber si realmente se está llegando al objetivo final que pretendía el legislador con la implantación de este régimen.

²⁶ BARREAL GARCÍA, J.M.: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, Trabajo presentado en el IV Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 2/14, Volumen 17/2014.pag 37.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA CIENTÍFICA

- ABELLA GARCÍA, M. Luisa: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Trabajo presentado en el VII Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 1/21, Volumen 27/2021.
- ALMAGRO MARTÍN, C.: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF (2019)”, Dykinson, Madrid, 197 pp.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. NETBIBLO SL,2010.
- BARREAL GARCÍA, J.M.: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, Trabajo presentado en el IV Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 2/14, Volumen 17/2014.
- CALDERÓN MALDONADO, C.R.: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas en su aplicación y alternativas de reforma”, Trabajo presentado en el XX Curso Avanzado en Fiscalidad internacional. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación. Colaboración 4/22, Volumen 28/2022.
- GARCÍA SPINOLA, L. y PI SANSALVADOR, I.: “EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS”. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)
- IULIANO, L., LAURA, M., OPERTI, P, PETRICCA, G.: “The new 2024 Impatriate Tax Relief Scheme”, NexumStp S.p.A.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- N.º de consulta 1280-02, Órgano SG de Tributación de no Residentes, Fecha de salida 10/09/2002, Normativa CDI-ITALIA, Ley 40/1998, Art 9
- N.º de consulta V0006-22, Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 04/01/2022, LIRPF, 35/2026, Art 93. RIRPF, RD 439/2007, Arts. 113 a 120.

- N.º de consulta V0352-23, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 20/02/2023, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93.
- N.º de consulta V0382-23, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 21/02/2023, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93, RIRPF RD 439/2007 Arts. 113 y siguientes
- N.º de consulta V0420-23, Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasa y Precios Públicos, Fecha de salida 24/03/2023, Normativa Ley 19/1991 art. 5 y 9. Ley 35/2006 art. 93. Ley 38/2022 art. 3
- N.º de consulta V0420-23, Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasa y Precios Públicos, Fecha de salida 24/03/2023, Normativa Ley 19/1991 art. 5 y 9. Ley 35/2006 art. 93. Ley 38/2022 art. 3
- N.º de consulta V0783-23, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 02/04/2023, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93, RIRPF RD 439/2007 Arts. 113 y siguientes
- N.º de consulta V1739-17, Órgano SG de impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Fecha de salida 06/07/2017, Normativa LIRPF 35/2026 Art 93, RIRPF RD 439/2007 Arts. 113 a 120
- TEAC 00/04760/2019/00/00, de fecha 26/01/2021. Se deniega al contribuyente el régimen especial por no aportar certificado de residencia fiscal del extranjero en los 10 años que manifiesta no ser residente en España. Se estima el recurso presentado por el contribuyente

NORMATIVA

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- 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.

- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Orden PCM/825/2023, de 20 de julio, por la que se regulan los criterios y el procedimiento de certificación de empresas emergentes que dan acceso a los beneficios y especialidades reconocidas en la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.
- Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.
- Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 030 de Declaración censal de alta en el Censo de

obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas, se determinan el lugar y forma de presentación del mismo y se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

- Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes; se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de dichas declaraciones y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

WEBGRAFÍA

- <https://aplicaciones.ciencia.gob.es/pyiINFO/>
- <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#>
- <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>
- <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2023/capitulo-03-entregas-realizadas-empresarios-profesionales/entregas-bienes-servic-realizadas->

[empresarios-profesionales/concepto-actividad-empresarial-profesional.html](#)

- [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/censos-nif-domicilio-fiscal/censos/modelo-030-censo_____de-domicilio-variacion-personales_/instrucciones.html](#)
- [https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/63579/el-regimen-fiscal-de-los-impatriados](#)
- [https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764&b=137&tn=1&p=20221224#a93](#)
- [https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-21842&p=20231229&tn=1#ar](#)
- [https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-10074](#)
- [https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-21739](#)
- [https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-25416](#)
- [https://www.ciencia.gob.es/Innovar/Sello-PYME-innovadora.html](#)
- [https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/37/el-desplazamiento-de-trabajadores#:~:text=Un%20%C2%ABtrabajador%20desplazado%C2%BB%20es%20un,la%20Uni%C3%B3n%20Europea%20\(TFUE\).](#)
- [https://www.hacienda.gob.es/es](#)
- [https://www.revenue.ie/en/personal-tax-credits-reliefs-and-exemptions/income-and-employment/special-assignee-relief-programme/index.aspx](#)
- [https://www.elmundo.es/pais-vasco/2014/05/13/5371ce4fe2704e736b8b456b.html](#)
- [https://dialnet.unirioja.es/](#)