



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

**EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL  
IRPF PARA LAS PERSONAS TRABAJADORAS  
DESPLAZADAS A ESPAÑA**

**THE NEW SPECIAL TAX REGIME FOR WORKING  
PEOPLE RELOCATED TO SPAIN**

Autora

**IRENE BOLSA CASANOVA**

Directora

**SABINA DE MIGUEL ARIAS**

Facultad de Derecho

2024

## Índice

1.	Introducción.....	4
1.1.	Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado .....	4
1.2.	Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	4
1.3.	Metodología seguida en el desarrollo del trabajo. ....	5
2.	La tributación de los residentes en el ámbito tributario.....	6
3.	Fundamento y aspectos generales del régimen tributario aplicable a trabajadores desplazados.....	10
4.	Evolución del régimen paratrabajadores desplazados en el ámbito tributario .....	13
5.	Requisitos para la aplicación del régimen especial para trabajadores desplazados	18
1.	Requisitos hasta diciembre de 2022 .....	18
2.	Requisitos desde enero de 2023.....	18
6.	Algunas particularidades acerca del nuevo ámbito subjetivo del régimen especial para trabajadores desplazados .....	22
6.1.	Nómadas digitales .....	22
6.2.	Administradores .....	24
6.3.	Emprendedores y profesionales altamente calificados.....	24
6.4.	Familiares .....	26
7.	Contenido del régimen especial para trabajadores desplazados.....	27
8.	Procedimiento para optar por el régimen especial para trabajadores desplazados.	31
9.	Conclusiones.....	34
10.	Referencias bibliográficas .....	36

## **Abreviaturas**

AA.VV. Autores Varios

Art. Artículo

Cit. Obra citada

DGT Dirección General de Tributos

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIRPF 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

Núm. Número

Pág. Página

RIRPF 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

## 1. Introducción

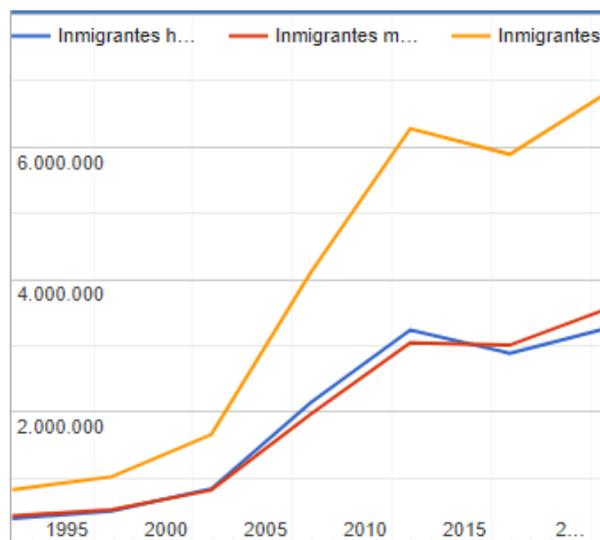
### 1.1. Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado

En el presente trabajo de fin de grado se aborda régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados dentro del territorio nacional.

### 1.2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés.

La migración es una situación que ha sucedido siempre, pero que en los últimos años se ha intensificado por los problemas globales; así, la globalización en sí ha comportado el desplazamiento de los mercados comerciales y laborales, por lo que la movilidad de personas a nivel internacional ha aumentado. La migración para el año 2020 se ubicó en al menos 14% de la población total de España. En concreto, en nuestro país la migración generalmente procede desde Marruecos, Rumania y Colombia, habiendo más mujeres que hombres en la población migrante<sup>1</sup> (figura 1).

**Figura 1 Migrantes hombres - mujeres en España**



<sup>1</sup> AA.VV. Datos Macro. (2022). España—Inmigración 2020 | Datosmacro.com. Datos Macro. <https://datosmacro.expansion.com/demografia/migracion/inmigracion/espana>

Nota: (Datos Macro, 2022)<sup>2</sup>

Siendo eso así, se debe considerar que entre esos trabajadores migrantes se encuentran los trabajadores desplazados o impatriados que son el objeto de esta investigación, la cual se centra en la perspectiva fiscal y cómo las distintas leyes del IRPF se han modificado y tratan de favorecer dichos desplazamientos.

Por lo demás, la normativa reguladora de este régimen especial ha sido recientemente modificada, por lo que resulta relevante verificar cuáles son los cambios, cómo afectan a los migrantes y a los desplazados en España.

### **1.3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.**

La metodología seguida es de carácter descriptiva, en el sentido de que se obtendrá la información partiendo de la normativa existente en la actualidad. A estos efectos, se emplean, principalmente, artículos de revistas especializadas y documentos electrónicos. Por otro lado, también se analizarán los criterios administrativos y jurisprudenciales existentes.

---

<sup>2</sup> AA.VV. Datos Macro, cit.

## 2. La tributación de los residentes en el ámbito tributario

Antes de entrar a analizar lo relacionado al IRPF, cabe señalar que el sistema tributario español es mixto en relación con el tema de los puntos de conexión que se aplican a la hora de determinar la tributación en este territorio. En esta línea, la residencia representa una obligación personal y la territorial una obligación real, y los tributos se podrán aplicar según corresponda de acuerdo a esas dos variantes<sup>3</sup>.

Como es bien sabido, España, como la mayoría de países de su entorno, grava a las personas físicas en función de su residencia a través del IRPF.

En este sentido, el IRPF es un impuesto que grava los ingresos que reciben las personas en un tiempo determinado, generalmente un año<sup>4</sup>, cumpliendo un conjunto de principios que es importante observar<sup>5</sup>:

- Es progresivo y de carácter personal, por lo que, al momento de evaluar la capacidad de pago se inmiscuye solo al contribuyente y las cargas que tenga el mismo.
- Los contribuyentes con idéntica capacidad de pago deben pagar lo mismo.
- El IRPF es neutral o, por lo menos, debe serlo respecto al contribuyente y su relación con otros contribuyentes.

Este impuesto nace en España para la década de los 70 del siglo XX para ser congruente con la política económica que se vivía para ese momento. Actualmente, se encuentra regulado en la 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.

---

<sup>3</sup>Moreno, R. (2022). “La Residencia Tributaria en personas físicas, *partnership* y economía digital”. [Doctoral, Universidad de Castilla - La Mancha]. <https://ruidera.uclm.es/server/api/core/bitstreams/7848880e-1518-4366-a2c3-7aa63e4dd138/content>

<sup>4</sup>Caiza, M. “Qué es el IRPF | Para qué sirve, características y cómo funciona”. Ruta 67. 2023 <https://www.ruta67.com/que-es-irpf/>

<sup>5</sup>Gómez De la Torre, M., López López, M. “El IRPF en España: Aspectos y evolución de la tributación familiar”. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, núm. 46, 2023.

Al tratarse de un tributo personal, que recae sobre personas físicas residentes, uno de los conflictos más frecuentes que genera este modelo es el conflicto de doble residencia, es decir, cuando dos países distintos consideran a una misma persona residente en su territorio y sujetan a tributación por rentas mundiales en ambos países. Este conflicto se suele resolver mediante reglas de desempate en convenios bilaterales de doble imposición<sup>6</sup>.

La existencia de estas normas de desempate pueda ser quizás la razón de por qué el legislador español no ha detallado más precisamente las reglas domésticas de determinación de la residencia fiscal, habiendo dejado su alcance determinado de un modo ciertamente amplio, más del deseable, al menos, para proporcionar seguridad jurídica a quienes no tienen la cobertura del convenio con otro Estado<sup>7</sup>.

Por ello, es importante conocer estos aspectos para considerar cuándo se puede gravar en España o en otro país y también cuando se esté fuera de España.

A estos efectos, hablar de residencia fiscal es abarcar una conceptualización de renta mundial, en el sentido de que genera la obligación del principio impositivo que se encuentra establecido en los distintos textos, ya sea que se hable de una constitución o de determinadas leyes en un territorio en específico.

En el artículo 8 de la LIRPF detalla quiénes se consideran contribuyentes de dicho tributo:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

Ahora bien, el segundo párrafo de dicho precepto establece que “No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado

---

<sup>6</sup>AA.VV. (2018). “Residencia fiscal en España: ¿cómo se cuentan los 183 días y qué significa «centro de intereses económicos»?” Garrigues. [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses)

<sup>7</sup>AA.VV. (2018). Residencia fiscal en España: ¿cómo se cuentan los 183 días y qué significa «centro de intereses económicos»? cit.

como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”.

De conformidad con el artículo 9 de la LIRPF, se considera que un individuo es residente fiscal, en España, si: (i) permanece físicamente en territorio español más de 183 días; o (ii) tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Asimismo, se presume, salvo prueba en contrario, que un individuo es residente cuando su cónyuge no separado legalmente e hijos menores dependientes tienen dicha consideración de acuerdo con las regalas anteriores<sup>8</sup>.

En concreto, para determinar este periodo de permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país (mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales de ese otro país). En el supuesto de países o territorios de los calificados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

En relación al cómputo de los 183 días se toman en consideración los días, así solo sean horas lo que se esté en territorio nacional, siempre y cuando no se señale uncertificado de residencia de otro país, en cuyo caso la ausencia dentro del territorio español no se toma como ocasional, sino como permanente<sup>9</sup>.

Junto a lo anterior, el criterio subsidiario es que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta. Es decir, a pesar de que un sujeto no haya estado en el territorio nacional un solo día, se toma como contribuyente en España si se cumple con la radicación de sus actividades económicas en el país. Esto puede presentarse en un año específico y por una situación específica y hará que se considere residente al contribuyente<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup>AA.VV. (2018). “Residencia fiscal en España: ¿cómo se cuentan los 183 días y qué significa «centro de intereses económicos»?” cit.

<sup>9</sup>Gil García, E. (2022) “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”. *Revista española de Derecho Financiero*, núm.193.

<sup>10</sup> Gil García, E. (2022) “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”. cit.

El último supuesto es que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física, el cual admite prueba en contrario.

En consecuencia, *a priori*, dándose los requisitos ahora indicados será de aplicación la normativa del IRPF, si bien, se establecen ciertos regímenes especiales, como el que ocupa este trabajo de fin de grado, que tratan de beneficiar a un colectivo de trabajadores que, siendo residentes, pueden optar por tributar aplicando una regulación similar al IRNR.

### **3. Fundamento y aspectos generales del régimen tributario aplicable a trabajadores desplazados**

De forma introductoria, cabe señalar que a la hora de hablar de trabajadores desplazados ello puede entenderse en dos sentidos: los expatriados y los impatriados.

En lo que afecta a los expatriados, esto es trabajadores que salen de España para realizar su actividad laboral, esta condición implica que los trabajadores obtendrán renta fuera del territorio nacional por razones laborales. En estos casos, se regulan exenciones que se rigen bajo determinadas reglas, como el hecho de que el país donde se encuentre el trabajador español debe tener un impuesto de igual naturaleza y no debe ser paraíso fiscal. Lo que se busca es otorgar un beneficio fiscal, siempre verificando la residencia fiscal del contribuyente, pero limitándola cuantitativamente<sup>11</sup>.

El segundo caso es de los impatriados, esto es, los extranjeros que vienen a trabajar en España, que será el régimen específico que se analizará de forma detenida en el presente trabajo, dado que existe un régimen especial para ellos en el artículo 93 de la LIRPF.

A estos efectos, y en cuanto a la consideración del desplazamiento se debe mencionar que se puede dar en tres sentidos diversos:

- El desplazamiento de un trabajador por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre la misma y el destinatario de la prestación de servicios, que esté establecido o que ejerza su actividad en España.
- El desplazamiento de un trabajador a un centro de trabajo de la propia empresa o de otra empresa del grupo del que forme parte.
- El desplazamiento de un trabajador por parte de una empresa de trabajo temporal para su puesta a disposición de una empresa usuaria que esté establecida o que ejerza su actividad en España.

---

<sup>11</sup>AA.VV. (2023) *Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lefebvre El Derecho.

Por otro lado, es importante mencionar que los viajes de negocios temporales no se encuentran amparados bajo la legislación de trabajadores desplazados y, en cualquier caso de desplazamiento, la empresa debe garantizar al trabajador distintos derechos conforme a la legislación.

Una vez señalado lo anterior, y ya en lo que afecta al fundamento de la existencia de un régimen especial para trabajadores desplazados, cabe indicar que España tiene importantes atractivos para los profesionales altamente cualificados para desarrollar distintas actividades, ya sea por cuenta ajena o por cuenta propia<sup>12</sup>.

Por ello, la finalidad de este régimen especial de impatriados es atraer expertos que se integren a la economía española, beneficiándose de un incentivo fiscal, si bien, para integrarse a dicho sistema es necesario que cumpla con determinados requisitos que permitan específicamente su aplicabilidad, pues en caso contrario tributarán por medio del régimen general.

Esta política de internacionalización para elevar la importancia de determinados puestos de trabajo no es un tratamiento que solo se observa en España, sino que existe también en otras partes del mundo, dando la posibilidad de elegir entre tributar de manera normal o escoger el sistema de régimen especial<sup>13</sup>.

Además, y con el objetivo de captar talento extranjero que permita ensanchar las bases imponibles en atención a la residencia fiscal, el sistema tributario debe ser competitivo para retener las rentas y evitar las fugas que puedan existir de talento, de patrimonio y de ingresos en general. A estos efectos, es importante que exista una congruencia dentro del sistema que garantice los derechos de los ciudadanos y las libertades respecto del ejercicio de las funciones básicas en el tributario, así como las obligaciones a las que hubiera lugar.

---

<sup>12</sup>La atracción de este tipo de perfiles tiene efectos positivos en su nuevo lugar de residencia. El más obvio es el económico: se trata de profesionales altamente cualificados cuyos ingresos procedentes del exterior se destinan a vivir en el entorno de su elección. Contribuyen a activar el consumo, con el consiguiente impacto sobre la economía local. Además, a través de sus conexiones, enriquecen el talento local y generan red y oportunidades de valor para otros profesionales. Esto es especialmente valioso en entornos de innovación y ecosistemas emprendedores, como el sector audiovisual, entre otros (España, 2022).

<sup>13</sup> Menéndez de Miguel, M. (2015) Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados. Aranzadi 13432

Sea como fuere, esta clase de regímenes preferentes resultan de especial interés en una época marcada por nuevas formas de trabajo, las cuales se caracterizan por una gran movilidad de los trabajadores al poder realizar su actividad laboral desde cualquier lugar del mundo. En consecuencia, las facilidades del trabajo a distancia, unido a regímenes fiscales atractivos, pueden conllevar cambios de residencia y, por ende, la pérdida de tributación en atención a la residencia fiscal. De este modo, podría decirse que la residencia no es en la actualidad solamente un criterio de sujeción, sino también un elemento de competencia fiscal<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Gil García, E. (2022) “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”. cit.

#### **4. Evolución del régimen para trabajadores desplazados en el ámbito tributario**

El régimen tributario especial para impatriados se regula en la actualidad en el artículo 93 de la LIRPF, y se encuentra desarrollado en los artículos 113 a 120 el RIRPF.

Antes de comenzar a analizar los requisitos y efectos de la aplicación del régimen especial para trabajadores desplazados, es preciso comenzar haciendo una referencia, aunque de forma resumida, a la evolución que el mismo ha sufrido.

A estos efectos, este régimen especial fue introducido en el año 2003 mediante la Ley 62/2003, que introdujo un nuevo apartado 5 en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con ello, se abrió la posibilidad para que aquellas personas extranjeras que quisieran adquirir la residencia fiscal española se adhirieran a un nuevo régimen de IRPF, estableciendo las condiciones para tributar por el mismo. En concreto su vigencia inició el 1 de enero de 2004<sup>15</sup> y vino a denominarse coloquialmente Ley Beckham, en tanto benefició a deportistas profesionales de alto nivel. En todo caso, la ventaja de esta modalidad de tributación se centra en el hecho que los trabajadores van a pagar poder impuestos con base en el IRNR, lo que se traduce en una considerable disminución de los impuestos a pagar, si bien los criterios y requisitos han ido cambiando con el paso del tiempo.

Más en concreto, originariamente este régimen especial se estableció de la siguiente manera en artículo 9.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

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

---

<sup>15</sup>Falcón y Tella, R. (2014)“El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal”. Revista Quincena Fiscal, núm. 11.

durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

-Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

-Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

-Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

-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.

-Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio. El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado»<sup>16</sup>.

Posteriormente, dicho régimen fue incluido, en términos similares, en el artículo 93 de la LIRPF aprobada en 2006, el cual ha sido objeto de variados cambios hasta llegar a su redacción actual.

En términos generales, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, los requisitos previstos para la aplicación del régimen fueron los siguientes:

- Que el contribuyente no hubiese sido residente en España durante los 10 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

- Que el desplazamiento a territorio español se hubiese producido como consecuencia de un contrato de trabajo.

---

<sup>16</sup> Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

- Que los trabajos se realizasen efectivamente en España. Se entendía cumplido este requisito siempre que las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, no excediesen del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas anualmente por el trabajador en cuestión (o del 30% si se trataba de empresas del grupo).

- Que dichos trabajos se realizasen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

- Que no se obtuviesen rentas que se calificasen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

- Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo no superen la cuantía de los 600.000 euros

A estos efectos, este precepto fue modificado en parte, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, destacando la reforma que se incluyó a raíz de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre; así, su principal cambio hace referencia al hecho que con la ley del año 2003 los trabajadores tenían que prestar sus servicios en España y se gravaba solo eso, lo ubicado en España, a diferencia del cambio realizado en el año 2014 que no era necesario que gravara en España, se consideraba todo, es decir, lo habido dentro y fuera del territorio<sup>17</sup>.

En concreto, con la reforma de 2014, los requisitos para aplicar este régimen fueron los siguientes:

- Que los trabajadores no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

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

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Por tanto, con dicha redacción, se incluyó la posibilidad de aplicar el régimen a los administradores de entidades y se suprimió el límite cuantitativo antes previsto (600.000 euros), excluyendo directamente a los deportistas profesionales de su aplicación. Por fin, también se suprimió el requisito de que los trabajos tuvieran que realizarse para una entidad residente o para un establecimiento permanente situado en España, así como la exigencia de que no se obtuvieran rendimientos exentos del IRNR que había dado origen a una prolongada discusión doctrinal acerca de si las indemnizaciones o dietas exentas que pudiese percibir el trabajador provocaban la exclusión inmediata del régimen<sup>18</sup>.

Con posterioridad, dicho régimen fue modificado por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, destacando los cambios producidos a partir de 2023 por el artículo 63.3 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, así como por la disposición final 3.5 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre.

De hecho, con los últimos cambios normativos, se han reducido los requisitos exigidos para poder optar por la aplicación del régimen especial, a la vez que se incrementa el colectivo de potenciales beneficiarios del mismo y se modifican ciertas las normas de determinación de su deuda tributaria.

---

<sup>18</sup>MENÉNDEZ DE MIGUEL, T. (2015), “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados”. Revista Quincena Fiscal num.18.

Sea como fuere, y de forma resumida, cabe señalar que los cambios más importantes que se han producido en este régimen especial en 2023 son los siguientes<sup>19</sup>:

- Se disminuye el tiempo de 10 a 5 años para aplicar al régimen de impatriados.

- Se amplían los puestos en los que se puede aplicar el régimen de impatriados: desplazamiento de trabajadores a España no ordenados por el empleador, cuando se nombre administrador de una empresa, realización de una actividad que se califique como emprendedora (*ley startup*), realización de una actividad por parte de un profesional altamente calificado.

- Las familias del impatriado puede adherirse al beneficio pero deben cumplir determinados requisitos establecidos en la legislación.

Por su parte, los artículos 113 al 120 del RIRPF desarrollan el contenido de este régimen y han sido recientemente modificados por el art. 1.6 del Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre. En ellos se establecen las particularidades para su aplicación; así, el artículo 113 hace alusión al hecho de cuándo y a quienes se puede aplicar el régimen especial, mientras que los artículos 114 a 118 versan sobre lo concerniente al contenido, duración y procedimiento general tanto para acceder como para la exclusión del régimen especial.

---

<sup>19</sup>Segarra Vicente, A. “Modificaciones del régimen especial de trabajadores desplazados en España”. RocaJunyent, 2023 <https://www.rocajunyent.com/es/blog/post/modificaciones-del-regimen-especial-de-trabajadores-desplazados-en-espana>

## **5. Requisitos para la aplicación del régimen especial para trabajadores desplazados**

Los requisitos previstos en la actualidad para la aplicación del régimen especial objeto de estudio se deben analizar en dos momentos distintos: en primera lugar, hasta diciembre de 2022 y, en segundo término, desde enero de 2023. Así, resulta preciso tomar en consideración los dos momentos para tener en consideración los cambios realizados, teniendo en cuenta que la regulación prevista hasta diciembre de 2022 se seguirá aplicando de forma transitoria.

### **1. Requisitos aplicables hasta diciembre de 2022**

Se observan tres requisitos específicamente:

- a) Que las personas no hayan sido residentes en los 10 años anteriores a la solicitud del régimen especial.
- b) Se deben contar con dos circunstancias por las cuales se dio el desplazamiento: la primera de ellas es que exista un contrato de trabajo y, la segunda, que aquel tenga origen en la condición de adquirir el cargo de administrador.
- c) Que no se obtengan rentas por un establecimiento permanente en España.

### **2. Requisitos aplicables desde enero de 2023**

La nueva regulación se aplica a aquellos desplazados que adquieran la residencia fiscal desde el 2023 y también para aquellos que hayan aplicado en el segundo semestre del año 2022según las modificaciones introducidos en el artículo 93 de la Ley por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, así como por la disposición final 3.5 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.

En concreto, desde 1 de enero de 2023, resultan de aplicación los requisitos siguientes que se establecen en el artículo 93 de la LIRPF:

- a) Que la persona interesada no haya sido residente en España por cinco años.

b) Que el desplazamiento se dé por alguna de las siguientes razones:

- Contrato de trabajo

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

- Como consecuencia de ser nombrado administrador de una entidad

- Por quienes realicen en España actividades de emprendimiento

- Por aquellos profesionales que realicen una actividad económica que se considere de alta calificación para empresa que están emergiendo, o que realicen actividades de formación, investigación, formación, investigación, desarrollo e innovación *“percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal”*.

c) Que no sean rentas que se clasifiquen como obtenidas totalmente en España.

d) El régimen será aplicable también a la familia del contribuyente. En concreto, es aplicable al cónyuge, hijos menores de 25 años o cualquier edad si tienen alguna discapacidad o el progenitor en caso que no existan otros vínculos. A estos efectos, el régimen resultará aplicable a dichos parientes que se desplacen a territorio español, adquieran la residencia fiscal dentro del territorio, siempre y cuando sus rentas sean inferiores a lo establecido en la ley.

Como se analizará con posterioridad, también se observa que hay plazos específicos que se deben cumplir para notificar a la administración tributaria adherirse o no al régimen especial de trabajadores desplazados.

Sea como fuere, y ante los diversos cambios normativos que ha sufrido la regulación que es objeto de estudio, pueden surgir problemas en relación con la eventual retroactividad en la aplicación de la normativa.

En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 2 (Rec. 398/2018) de 29 de junio de 2022, vino a considerar que no se puede aplicar retroactivamente el régimen especial de los trabajadores impatriados cuando se modifican los requisitos legales para su procedencia, pues se trata de situaciones consolidadas antes de su vigencia.

En el caso analizado, el recurrente comenzó a prestar sus servicios a una sociedad española el 1 de septiembre de 2012, trasladando su residencia a España, pero no presentó la solicitud de acogimiento al régimen especial de trabajadores desplazados (modelo 149) por entender que no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF, en la redacción aplicable al ejercicio 2012, pues las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplicaría este régimen especial superaban la cuantía de 600.000 euros anuales. Es decir, cuando ocurrió el traslado a España no se reunían los requisitos previstos en la norma, pero dicho precepto fue modificado por la Ley 26/2014, en cuya redacción ya no se exigía el cumplimiento del requisito antes descrito.

A juicio de la Audiencia Nacional, la nueva regulación no se aplica a situaciones ya consolidadas en ejercicios anteriores a la vigencia de la nueva norma, aunque dicha aplicación retroactiva hubiera sido posible si se hubiese establecido un régimen transitorio. Así, la nueva regulación resultó aplicable a los sujetos que, desde el 1 de enero de 2015 -fecha de la entrada en vigor de la nueva norma- se desplazaron al Reino de España y no hayan residido en este país en los "diez períodos impositivos anteriores". Si se establece la facultad de optar es porque ya se tenía derecho a disfrutar del indicado régimen especial; en cambio, no se puede conceder un derecho de optar entre dos regulaciones con diferente vigencia temporal, cuando no se tenía derecho a disfrutar de un régimen temporal que concede una ventaja fiscal, pues es distinta la situación jurídica de quienes tenían derecho a disfrutar del régimen especial antes del cambio normativo y los que no lo tenían.

En consecuencia, cabe señalar que no se puede aplicar de forma retroactiva los regímenes que ya se han establecido, salvo que el legislador prevea un régimen transitorio.

## **6. Algunas particularidades acerca del nuevo ámbito subjetivo del régimen especial para trabajadores desplazados**

Una vez establecidos los requisitos generales, es preciso ahondar en los sujetos que pueden aplicar efectivamente a este régimen en la actualidad. Siendo esto así, es importante abarcar más a fondo quienes son los protegidos bajo este régimen especial, en tanto ello se ha modificado a partir del ejercicio 2023, analizando, en concreto, lo relacionado a los nómadas digitales, administradores de empresas, emprendedores y profesionales altamente calificados.

### **6.1. Nómadas digitales**

La economía ha estado en constante evolución al igual que la tecnología, por lo que es importante que la legislación también se adapte a estas circunstancias. Así, en la actualidad ha proliferado la figura de lo que puede llamarse trabajadores digitales, que son “personas que migran de un lugar a otro sin cambiar de puesto de trabajo, buscando una mejor calidad de vida y una mayor rentabilidad, económica y emocional, de su salario”,<sup>20</sup>.

Generalmente los nómadas digitales se convierten en apátridas fiscales, es decir, no se acogen a ningún sistema de fiscalidad y aquí radica la importancia que se haya accedido a incluir a esta nueva modalidad de trabajadores en el régimen ahora analizado.

Así, la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF dispone que se entenderá cumplido el requisito esencial de que el desplazamiento a España sea consecuencia de un contrato de trabajo cuando, aun sin que exista una orden de desplazamiento emitida por un empleador, la actividad laboral se realice a distancia mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En otras palabras, no podrán acogerse a esta modalidad quienes vengan a España únicamente por

---

<sup>20</sup>Benítez, Pérez, M. y Sánchez Álvarez, J. (2023)“Régimen fiscal para nómadas digitales; desplazados a España: Un paso adelante”. *elconfidencial.com*. [https://blogs.elconfidencial.com/juridico/tribuna/2023-03-29/regimen-fiscal-para-nomadas-digitales-desplazados-a-espana-un-paso-adelante\\_3597726/](https://blogs.elconfidencial.com/juridico/tribuna/2023-03-29/regimen-fiscal-para-nomadas-digitales-desplazados-a-espana-un-paso-adelante_3597726/)

decisión propia y desarrollen su labor en un modelo mixto de teletrabajo-presencialidad, pues la ley exige el “uso exclusivo” de los medios telemáticos<sup>21</sup>.

En concreto, la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes ha creado una visa de teletrabajo para quienes se vayan a trasladar a España en calidad de residente y realicen trabajos por medios telemáticos.

La visa será por un año siempre que se instalen en España de manera permanente, y, en el caso de extranjeros que ya se encuentren dentro del país, la visa se puede expedir hasta por 3 años. De igual manera, resulta conveniente mencionar que en el caso de los teletrabajadores, si hay problemas con la determinación de la residencia fiscal, se debe entrar a valorar su asentamiento permanente, es decir, la existencia de una vivienda, en tanto donde se halle el inmueble, allí se realizará la tributación<sup>22</sup>.

Siendo esto así, es importante analizar el criterio que ha aplicado reciente la Dirección General de Tributos, en relación con un contribuyente, residente desde hace años en Italia, ha sido contratado desde abril de 2022 por una empresa española para prestar sus servicios desde su lugar de residencia habitual mediante el sistema de teletrabajo, viajando esporádicamente a España cuando su presencia sea requerida.

En atención a lo dispuesto en el art. 15.1 del Convenio hispano-italiano y la normativa del TRLIRNR, se podrá someter a tributación en España por el IRNR, las rentas que el contribuyente obtenga como consecuencia de aquellos servicios que requieran su desplazamiento a España y sean prestados físicamente en dicho territorio. Todo ello, siempre y cuando no se den todos los requisitos del art. 15.2 del Convenio, en cuyo caso, tales rendimientos tributarían en el país de residencia. Por su parte, las rentas que el contribuyente obtenga como consecuencia de los servicios prestados desde Italia a una empresa española, mediante el sistema del teletrabajo tributarán en Italia, su país de residencia.

---

<sup>21</sup>Benítez, Pérez, M. y Sánchez Álvarez, J. “Régimen fiscal para nómadas digitales; desplazados a España: Un paso adelante”. cit.

<sup>22</sup> Gil García, E. (2022) “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización” cit.

## **6.2. Administradores**

En cuanto a los administradores, se señala que la figura del administrador se puede adherir a este régimen, siempre que, en principio, la sociedad que llega a administrar no sea patrimonial.

Ahora bien, desde el 1 de enero de 2023, si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial, el administrador no puede tener una participación en dicha entidad que determine u consideración como entidad vinculada. Ello es diverso a lo que se exigía con anterioridad, puesto que –hasta 2022-, si el administrador tenía participación en la entidad -no necesariamente patrimonial-, se exigía que su participación en la misma no determinase la consideración de entidad vinculada.

En relación con la condición de administrador y la aplicabilidad de este régimen, la Dirección General de Tributos ha establecido que el desplazamiento a España de un trabajador puede no tratarse solo del nombramiento como administrador de una compañía, sino por asumir funciones adicionales por ejemplo, funciones ejecutivas), dado que parece desprenderse que el desplazamiento a España no se produce como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador, pero igual podría optar por el régimen especial de tributación (DGT CV 20-4-21).

En el caso de un no residente, administrador de dos sociedades españolas, que es contratado por otra tercera empresa española, si el desplazamiento a España se produce como consecuencia de la aceptación de la oferta de trabajo, ¿sí se entiende que existe dicha relación de causalidad; por el contrario, no se produce dicha relación si la condición de administrador la ostenta en sociedades en cuyo capital participa (DGT CV 16-5-17; CV 29-5-18)<sup>23</sup>

## **6.3. Emprendedores y profesionales altamente calificados**

La idea de atraer emprendedores y profesionales calificados es que la economía española se vuelva competitiva frente al resto del mundo<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup>AA.VV. (2023) *Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*.cit.

<sup>24</sup>Baixauli Pérez, J. (2023) "Novedades en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, con efectos desde el 1 de enero de 2023". <https://www.devesaycalvo.es/novedades-en-el-regimen-fiscal-especial-aplicable-a-los-trabajadores-profesionales-emprendedores-e-inversores-desplazados-a-territorio-espanol-con-efectos-desde-el-1-de-enero-de-2023/>

Por ello, en la actualidad se aplica el régimen especial ahora analizado tanto a quienes realizan en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, como a quienes llevan a cabo una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

En concreto, el artículo 113.2 del RIRPF establece que “se calificará como actividad emprendedora aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), en los términos establecidos en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial prevista en el artículo 69 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español”.

Es importante mencionar que el informe es perceptivo y debe ser evacuado en el plazo de 10 días desde que se reciba la solicitud. Se deberá justificar lo relacionado a una actividad económica que realmente tiene un carácter económico y emprendedor y el motivo que ocasionó el desplazamiento al territorio español.

Por otro lado, el mismo precepto del RIRPF establece que “se entenderá como profesionales altamente cualificados a aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia a que se refiere el citado artículo 71 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español”.

#### 6.4. Familiares

También podrán optar por tributar a través del régimen especial, el cónyuge del y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad según lo establece el artículo 93.3 de la LIRPF, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos.

Para ello, es preciso que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.
- b) Que adquieran su residencia fiscal en España.
- c) Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.
- d) Que la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente.

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.

Se debe mencionar que el plazo para acogerse al régimen especial en el caso de los familiares es antes de adquirir la residencia fiscal ordinaria en España antes de que el contribuyente le resulte aplicable el régimen especial<sup>25</sup>.

En el ámbito de la familia, resulta importante mencionar que el desplazamiento de la misma para aplicar el régimen especial como tal, debe darse de acuerdo a un desplazamiento primero del trabajador y conforme a ello de la familia<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup>AA.VV. (2023) *Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*.cit.

## 7. Contenido del régimen especial para trabajadores desplazados

Una vez delimitados los requisitos previstos en relación con el ámbito subjetivo de aplicación del régimen, es preciso analizar el contenido del mismo. Así, este se enfoca a la tributación de los rendimientos económicos obtenidos dentro del territorio nacional durante el ejercicio, estableciendo una forma específica de determinación de la cuota íntegra a pagar.

En concreto, para determinar la cuota íntegra a pagar, se debe mencionar lo siguiente:

1. ° A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

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

2. ° A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

---

<sup>26</sup> Menéndez de Miguel, M.T. (2015) “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados.” Revista Quincena Fiscal num.18

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
—	—	—	—
Hasta euros	Euros	Hasta euros	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

De acuerdo a lo establecido en el artículo 25 anteriormente mencionado, se toman en consideración las pensiones e ingresos similares, rentas obtenidas por trabajos diplomáticos y consulares, seguros, rentas por actividades de marina que lleguen a puertos españoles, rendimientos de una entidad propia, intereses por capital propio y los rendimientos laborales.

En relación con las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en su artículo 25, tal como se mencionó previamente.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

En particular, la Dirección General de Tributos ha confirmado en una reciente resolución que los rendimientos derivados de esquemas de remuneración a largo plazo obtenidos por contribuyentes acogidos al régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados) solo estarán sujetos en España por la parte que se genere después del desplazamiento<sup>27</sup>.

Por tanto, el régimen de impatriados permite, entre otras cuestiones, tributar durante varios años a los trabajadores acogidos a él únicamente por las rentas generadas en España, con la excepción de los rendimientos del trabajo que, desde la reforma de la Ley del IRPF con efectos desde 2015 deben tributar íntegramente en este territorio con independencia del lugar en el que se han generado<sup>28</sup>.

No obstante, de acuerdo con el desarrollo reglamentario de este régimen en su artículo 114, quedan fuera de esta regla general los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada antes del desplazamiento a territorio español, permitiendo, además, la eliminación parcial de la doble imposición que se pudiera producir sobre los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero (con el límite del 30% de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos durante el periodo impositivo).

Por su parte, otro tipo de rentas, como dividendos, intereses y ganancias de capital estarían sujetas a tributación en España únicamente si proceden de fuente española, tributando según la escala del ahorro<sup>29</sup>.

De esta forma, el reglamento facilita el encaje del régimen con la posible tributación de los contribuyentes desplazados en el país de origen (no olvidemos que, a diferencia de lo que sucede en España, numerosas jurisdicciones extienden el ejercicio fiscal hasta la fecha del desplazamiento)<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup>Departamento Tributario de Garrigues. (2023). Régimen de impatriados: Las remuneraciones en acciones generadas antes del desplazamiento a territorio español no tributan en España. Unidad Editorial Información Económica S.L.

<sup>28</sup>Departamento Tributario de Garrigues. (2023). Régimen de impatriados: Las remuneraciones en acciones generadas antes del desplazamiento a territorio español no tributan en España. Unidad Editorial Información Económica S.L.

<sup>29</sup>Puerta Ruiz, C. (2023) “Tributación en España del teletrabajo transfronterizo”. *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2. .

<sup>30</sup>Departamento Tributario de Garrigues. (2023). “Régimen de impatriados: Las remuneraciones en acciones generadas antes del desplazamiento a territorio español no tributan en España”. Unidad Editorial Información Económica.

Ahora bien, la aplicación de estas reglas viene generando dudas en el caso de programas de retribución a largo plazo concedidos antes del desplazamiento a territorio español, que son liquidados después de dicho desplazamiento (supuesto muy habitual en los planes de entrega gratuita de acciones, *performance shares*, *stock options*, etc.)<sup>31</sup>. Resulta conveniente mencionar que es importante que para no tributar conforme al desplazamiento, se haya realizado toda la actividad fuera de España antes del mismo, en el sentido que en el caso de planes de entrega de acciones gratuitas, es una actividad progresiva, que se puede mantener en el tiempo, en este caso, tributará la parte que corresponda antes del desplazamiento fuera de España y la parte que corresponda en España una vez se encuentre en territorio español, según las reglas del artículo 114<sup>32</sup>.

En el caso de pensiones que se perciban fuera de territorio español o que se paguen desde territorio español hacia otros países, no se toma en consideración respecto a las situaciones de tributación cuando es un trabajador desplazado en territorio español. Pero en el caso de rentas obtenidas por cuestión de pago de indemnizaciones laborales ya sea por despido o accidente laborales, entonces si se integran al sistema para el pago de tributos bajo el régimen especial.

Por lo demás, también se debe mencionar que en lo relacionado al Impuesto sobre el patrimonio los trabajadores desplazados bajo el régimen especial de desplazados pueden tributar por todo el patrimonio que tengan tanto a nivel nacional como internacional mientras tengan la consideración de residentes en España<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup>Departamento Tributario de Garrigues. (2023). “Régimen de impatriados: Las remuneraciones en acciones generadas antes del desplazamiento a territorio español no tributan en España”. cit.

<sup>32</sup> Álvarez Barbeito, P. (2023) Régimen fiscal de impatriados: fiscalidad de la retribución flexible derivada del ejercicio de derechos de adquisición de acciones. <https://www.gap.com/publicaciones/regimen-fiscal-de-impatriados-fiscalidad-de-la-retribucion-flexible-derivada-del-ejercicio-de-derechos-de-adquisicion-de-acciones/>

<sup>33</sup>Puerta Ruiz, C. (2023) “Tributación en España del teletrabajo transfronterizo.”cit.

## **8. Procedimiento para optar por el régimen especial para trabajadores desplazados**

Es importante señalar que el régimen especial de los trabajadores desplazados tiene carácter voluntario u opcional para los sujetos incluidos en su ámbito aplicativo, ello quiere decir que para tributar con arreglo a este régimen no basta con que un determinado contribuyente cumpla los requisitos anteriormente analizados, sino que será necesario, además, que escoja expresamente su aplicación <sup>34</sup>.

Al ser voluntario, el trabajador es el que debe mediante una comunicación a la Administración Tributaria solicitar la adhesión a este régimen, para lo cual se deben utilizar los modelos tributarios dispuestos para ello.

Para ello, se ha aprobado el modelo 149, donde los sujetos pasivos que pueden acogerse al citado régimen deberán comunicar de manera individual la opción por la tributación por este régimen y a su vez, el modelo 151 para la declaración de los contribuyentes por este régimen especial del IRPF<sup>35</sup>.

Siendo esto así, para beneficiarse de este régimen, hay que informar a la Agencia Tributaria a través de la presentación del modelo 149 en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup>ABELLA GARCÍA, L. (2021) “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Cuaderno de Formación, núm. 1.

<sup>35</sup>AA.VV., CEF Fiscal Impuesto. (2023, marzo 10). Proyecto de Orden de los modelos 149 y 151 sobre trabajadores desplazados a territorio español. [fiscal-impuestos.com. https://www.fiscal-impuestos.com/proyecto-orden-modelos-151-149-irpf.html](https://www.fiscal-impuestos.com/proyecto-orden-modelos-151-149-irpf.html)

<sup>36</sup> Rivas Gómez, L. (2022) Trabajadores desplazados: nuevos beneficiarios del régimen fiscal <https://elderecho.com/trabajadores-desplazados-nuevos-beneficiarios-del-regimen-fiscal>

Con carácter previo, el contribuyente debe estar incluido en el Censo de Obligados Tributarios. La oficina gestora competente en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación expedirá, si procede, un documento acreditativo de haber ejercitado la opción por este régimen especial<sup>37</sup>.

Se hace importante señalar que no acogerse al régimen de impatriados en el lapso establecido por la ley, se entiende que tributará de manera ordinaria.

Ahora bien, en su Sentencia 1102/2020, de 18 de mayo de 2020, el Tribunal Supremo analiza el caso de un contribuyente que comunicó su opción, transcurridos más de dos meses del fin del plazo establecido, y concluye negando la aplicación del régimen especial. El tribunal determina que el referido plazo de dos meses constituía un requisito sine qua non para la aplicación del régimen especial y no un requisito meramente formal.

A su vez, como se trata de un requisito configurado en la ley como “opción”, el contribuyente no la puede modificar transcurrido el plazo establecido en la norma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria. Según este artículo, las opciones tributarias no se pueden rectificar una vez transcurrido el plazo de declaración.

En definitiva, al no presentar la comunicación en plazo, es “como si” el contribuyente hubiera optado por aplicar el régimen general del IRPF.

Previsiblemente, el tribunal alcanzaría la misma conclusión en relación con el plazo actual de seis meses antes mencionado.

Esta sentencia, junto con otras tantas sobre el régimen de opciones tributarias (que muestran una interpretación muy flexible del concepto de “opción”), aconseja actuar con la máxima prudencia al tomar decisiones en las declaraciones tributarias.

Una vez acogido al mismo, la duración del régimen especial será cinco años contados a partir desde el momento en que el contribuyente adquiere la residencia fiscal en España y por ende, la permanencia dentro del país sea de más de 180 días, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 115 del RIRPF.-

---

<sup>37</sup> Rivas Gómez, L. (2022) Trabajadores desplazados: nuevos beneficiarios del régimen fiscal, cit.

Finalmente, se debe mencionar lo relacionado a la exclusión del régimen especial, esta se produce por el incumplimiento de los requisitos previstos, por lo que el contribuyente debe, en un plazo de 10 días, comunicar a la administración tributaria sobre la exclusión y el incumplimiento que la ocasionó con el modelo 149.

## 9. Conclusiones

Primera: El objetivo principal del trabajo se ha centrado en el análisis del régimen tributario especial para los trabajadores desplazados dentro del territorio nacional. Este régimen va a cumplir 20 años desde que se comenzó a implementar y ha beneficiado a distintos trabajadores a lo largo de los años, inicialmente a deportistas profesionales. Ahora bien, recientemente ha sido modificado de forma sustancial.

Segunda: En un principio, se trata de un régimen que parece pensado solo para determinados tipos de trabajadores dentro de la esfera de los desplazados. Sin embargo, recientemente con las modificaciones realizadas, pueden aplicarse a aquellos trabajadores que presten servicios dentro de España a empresas extranjeras en el ámbito del teletrabajo, incluso si se han movilizado sin que la empresa a la cual prestan servicio lo ha solicitado.

Tercera: Entre las modificaciones más destacadas, se observa el hecho de transformar los requisitos de acceso al régimen especial de contribuyentes, en el sentido de que se cambia lo relacionado al tiempo de residencia previa en España para su eventual aplicación de 10 a 5 años. De igual manera, se modifica las personas que pueden acceder, incluyendo a los teletrabajadores y los emprendedores.

Cuarto: En principio, se trata de un régimen tributario beneficioso que trata de atraer a los mejores, que encuentra su fundamento último en el movimiento de personas, sobre todo jóvenes titulados, que, en la actualidad vienen y van por todos los países del mundo detrás de un puesto de trabajo.

Quinta: Sin embargo, analizando la realidad, estos desplazamientos de trabajadores rara vez son permanentes y, en un lapso de tiempo de pocos años, un mismo trabajador puede ser objeto de diversos destinos. Por ello, muchas veces el desplazamiento a España de un trabajador cualificado conlleva la salida al extranjero de otro trabajador de la empresa con similar cualificación y, en este intercambio, no sólo no se reporta ningún beneficio, sino que, además se produce una disminución de la tributación en España (y, por tanto, de la recaudación). Por ello, considero que es un régimen que puede perjudicar al trabajador español que tiene que irse fuera y, posiblemente, en el país de destino no pueda optar a un trato similar.

Sexta: Las rentas a declarar se deben validar, en el sentido que se debe verificar si se obtuvieron antes o después del desplazamiento, independientemente si se obtuvieron dentro o fuera de España, como ocurre en el caso de las acciones gratuitas por determinadas actividades, en la que generalmente es de carácter progresivo y puede darse tanto antes como después. También se debe precisar lo relacionado a las situaciones que se consideran renta y cómo van a tributar las mismas bajo el régimen especial de trabajadores desplazados.

## 10. Referencias bibliográficas

- Abad Garrigues, R. (2020). No elegir en plazo el régimen especial de impatriados implica optar por el régimen general del IRPF. Garrigues. [Fecha de consulta: 12 de diciembre de 2023] [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/no-elegir-plazo-regimen-especial-impatriados-implica-optar-regimen-general-irpf](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/no-elegir-plazo-regimen-especial-impatriados-implica-optar-regimen-general-irpf)
- AbellaGarcía, L. (2021). "El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma". Cuaderno de Formación, núm. 1.
- Álvarez Barbeito, P. (2023) Régimen fiscal de impatriados: fiscalidad de la retribución flexible derivada del ejercicio de derechos de adquisición de acciones. [Fecha de consulta: 12 de diciembre de 2023] <https://www.ga-p.com/publicaciones/regimen-fiscal-de-impatriados-fiscalidad-de-la-retribucion-flexible-derivada-del-ejercicio-de-derechos-de-adquisicion-de-acciones/>
- AA.VV., Departamento Tributario de Garrigues. (2023). "Régimen de impatriados: Las remuneraciones en acciones generadas antes del desplazamiento a territorio español no tributan en España". Unidad Editorial Información Económica
- AA.VV.. Teletrabajo desde el extranjero para una empresa situada en España. [Fecha de consulta: 17 de diciembre de 2023] <https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/NFC087360.pdf>
- AA.VV. (2018). Residencia fiscal en España: ¿cómo se cuentan los 183 días y qué significa «centro de intereses económicos»? Garrigues. [Fecha de consulta: 12 de diciembre de 2023] [https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses)
- AA.VV., Ineaf Business School. (2021). Organización del Sistema Tributario Español. [Fecha de consulta: 20 de diciembre de 2023] <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/organizacion-del-sistema-tributario-espanol>

- AA.VV., (2023). Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero. Lefebvre El Derecho.
- AA.VV. Ministerio de Hacienda y Función Pública - AgenciaTributaria. (2023). Agencia Tributaria: Régimen especial impatriados art. 93 Ley IRPF. Gubernamental. [Fecha de consulta:12 de diciembre de 2023] <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/regimenes-opcionales/regimen-especial-impatriados.html>
- Baixauli Pérez, J. (2023) "Novedades en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, con efectos desde el 1 de enero de 2023". [Fecha de consulta:6 de enero de 2024] <https://www.devesaycalvo.es/novedades-en-el-regimen-fiscal-especial-aplicable-a-los-trabajadores-profesionales-emprendedores-e-inversores-desplazados-a-territorio-espanol-con-efectos-desde-el-1-de-enero-de-2023/>
- BenítezPérez, M. (2023). Régimen fiscal para nómadas digitales; desplazados a España: Un paso adelante. [Fecha de consulta: 12 de diciembre de 2023] [https://blogs.elconfidencial.com/juridico/tribuna/2023-03-29/regimen-fiscal-para-nomadas-digitales-desplazados-a-espana-un-paso-adelante\\_3597726/](https://blogs.elconfidencial.com/juridico/tribuna/2023-03-29/regimen-fiscal-para-nomadas-digitales-desplazados-a-espana-un-paso-adelante_3597726/)
- CaizaRamírez, M. (2023). "Qué es el IRPF. Para qué sirve, características y cómo funciona". Ruta 67. [Fecha de consulta: 5 de diciembre de 2023] <https://www.ruta67.com/que-es-irpf/>
- Datos Macro. (2022). España—Inmigración 2020 Datosmacro.com. Datos Macro. [Fecha de consulta: 20 de noviembre de 2023] <https://datosmacro.expansion.com/demografia/migracion/inmigracion/espana>
- Falcón y Tella, R. (2014). "El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal". Revista Quincena Fiscal, núm. 11.
- Fernández de la Cigoña, J. (2016). La expatriación e impatriación de trabajadores desde diferentes ópticas: Seguridad social, jurídica y de recursos humanos.

- Gil García, E. (2022) "La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización". Revista española de Derecho Financiero núm.193
- Gómez De la Torre, M., López López, M. (2023) El IRPF en España: "Aspectos y evolución de la tributación familiar". Anuario Jurídico y Económico Escorialense, núm. 46.
- Martín Suarez, M. (2023). España se mantiene como el único país europeo del Mediterráneo que frena la inmigración irregular | España | EL PAÍS. El País. [Fecha de consulta:12 de diciembre de 2023] <https://elpais.com/espana/2023-08-08/espana-se-mantiene-como-el-unico-pais-mediterraneo-que-frena-la-inmigracion-irregular.html>
- MENÉNDEZ DE MIGUEL, T. (2015), "Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados". Revista Quincena Fiscal. núm.18.
- Moreno Carrasco, R. (2022). La Residencia Tributaria en personas físicas, partnership y economía digital. [Doctoral, Universidad de Castilla - La Mancha]. [Fecha de consulta:12 de diciembre de 2023] <https://ruidera.uclm.es/server/api/core/bitstreams/7848880e-1518-4366-a2c3-7aa63e4dd138/content>
- Puerta Ruiz, C. (2023) "Tributación en España del teletrabajo transfronterizo".Revista Aranzadi Unión Europea, núm. 2. .Segarra Vicente, A. (2023). Modificaciones del régimen especial de trabajadores desplazados en España |. RocaJunyent. [Fecha de consulta:12 de diciembre de 2023] <https://www.rocajunyent.com/es/blog/post/modificaciones-del-regimen-especial-de-trabajadores-desplazados-en-espana>