



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Máster Universitario en Asesoría Fiscal.

TRABAJO FIN DE MÁSTER

Curso académico 2022/23

TÍTULO:

LA TRIBUTACIÓN DE LOS
TRABAJADORES DESPLAZADOS A
TERRITORIO ESPAÑOL

ALUMNA: LAURA PAYÁ BELDA

TUTOR: LUIS ALFONSO MARTÍNEZ
GINER

COTUTORA UMH: EVA ALIAGA AGULLÓ

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

RESUMEN

En el presente trabajo se estudia, en una primera parte, la forma de tributación que España tienen recogida en su legislación para los trabajadores desplazados a territorio español, contemplada principalmente en el artículo 93 de la LIRPF. Así como las condiciones bajo las cuales se aplica el régimen especial, exponiendo las recientes modificaciones publicadas con efectos en el presente ejercicio 2023, y su obligaciones formales, previas y posteriores a la aplicación de este.

En una segunda parte, se estudiará la tributación de las rentas obtenidas por residente en España por trabajos realizados efectivamente en el extranjero. Nuevamente se expondrán tanto los requisitos que se exigen para poder, en este caso, aplicar la exención contemplada en el artículo 7 apartado p) de la LIRPF o en su lugar el régimen de excesos contemplado en el artículo 9.A.3.b del RIRPF.

Además, debido a la importancia que tienen los CDI en la tributación de las rentas obtenidas de países distintos al de residencia fiscal del contribuyente se dedicará un apartado en cada uno de los regímenes para ver cómo intervienen los convenios en la tributación de las rentas referidas en cada parte del presente trabajo.

PALABRAS CLAVE: residencia fiscal en TE, no residentes, trabajadores desplazados, rendimientos del trabajo, exención.

ABSTRACT

This paper examines, in a first part, the form of taxation that Spain has included in its legislation for workers posted to Spanish territory, mainly contemplated in article 93 of the LIRPF. As well as the conditions under which the special regime is applied, exposing the recent modifications published with effect in the current year 2023, and its formal obligations, before and after the application of this.

In a second part, the taxation of income obtained by residents in Spain for work carried out abroad will be studied. Again, both the requirements that are required to be able, in this case, to apply the exemption contemplated in article 7 paragraph p) of the LIRPF or instead the regime of excesses contemplated in article 9.A.3.b of the RIRPF will be exposed.

In addition, due to the importance of CDIs in the taxation of income obtained from countries other than the taxpayer's tax residence, a section will be dedicated in each of the regimes to see how the agreements intervene in the taxation of the income referred to in each part of this work.

KEY WORDS: tax residence in TE, non-residents, posted workers, earned income, exemption.



ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

BI: Base Imponible

BL: Base Liquidable

BLA: Base Liquidable del Ahorro

BLG: Base Liquidable General

CDI: Convenio de Doble Imposición

CI: Cuota Íntegra

CV: Consulta Vinculante

DGT: Dirección General de Tributos

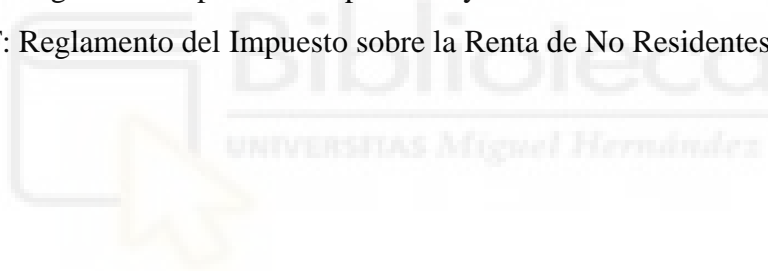
IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes



ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	7
2. RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL	10
2.1 Ausencias esporádicas.....	11
2.2. Núcleo de los intereses económicos.....	14
3. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE TRABAJADORES DESPLAZADOS EN TERRITORIO ESPAÑOL	16
3.1 Origen.....	16
3.2 Requisitos: evolución	17
3.2.1 Requisitos actuales: últimas modificaciones.....	21
3.2.2 Acreditación del desplazamiento.....	27
3.2.3 La no retroactividad de la aplicación de los requisitos una vez modificados.....	29
3.3 Cuantificación de la obligación tributaria	30
3.4 Obligaciones formales: ejercitar la opción y fin de aplicación del régimen	33
3.5 Los CDI en la tributación de los impatriados.....	38
4. RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO	44
4.1 Exención del 7p)	45
4.1.1 La evolución de los criterios de aplicación de la exención del 7p)	48
4.1.2. a) Aplicación práctica del 7p: cálculo de las rentas exentas	51
4.1.2. b) Aplicación del 7p y los convenios de doble imposición	53
4.2 Régimen de excesos	55
5. CONCLUSIONES.....	57
6. BIBLIOGRAFÍA	60
WEBGRAFÍA	61
7. ANEXOS	63
ANEXO NORMATIVA ESPAÑOLA.....	63
ANEXO JURISPRUDENCIAL: DOCTRINA ADMINISTRATIVA ESPAÑOLA	64

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....	65
MODELO 149.....	68
MODELO 151.....	69
Requerimiento relacionado con la aplicación del artículo 93 de la LIRPF.....	73



1. INTRODUCCIÓN

Cómo consecuencia de los desplazamientos continuos de la población a nivel internacional, los legisladores de los distintos países se han centrado en desarrollar medidas con efectos fiscales y que, generalmente, sean beneficiosas para los nuevos residentes, cómo una herramienta de apoyo a la economía de sus respectivos territorios. Son los regímenes especiales de impatriados y expatriados, con los que cuentan muchos países¹, los que engloban parte de esos incentivos que en el presente trabajo se van a estudiar para el caso concreto de España.

La elección del tema que se procede a desarrollar en los sucesivos apartados tiene cómo objetivo exponer el régimen jurídico tributario aplicable a los trabajadores desplazados, ya sea los que vienen a España cómo los que se desplazan temporalmente fuera de territorio español. Para ello, en primer lugar, debemos tener una clara noción sobre el concepto de trabajador desplazado.

La definición que podemos dar al “trabajador desplazado” es sencilla y consistiría en: aquella persona que se traslada desde su país de residencia, cualquiera que sea, durante un determinado periodo de tiempo hacia otro país en el que va a desarrollar su trabajo. Para clarificar, una persona que va a desarrollar una prestación de servicios para la empresa con la que mantiene una relación laboral en un país distinto. Por lo tanto, es clave en este concepto la existencia de un contrato, de una obligación contractual profesional, para tal consideración. Si profundizamos más en su definición, “en la actualidad obedece, en principio, a la necesidad de desarrollo de una empresa que requiere de servicios especializados, los cuales no consigue satisfacer con recursos humanos locales.”²

¹ Sirviendo cómo ejemplo de países que tienen regímenes especial de impatriados similares al de España están países cómo Portugal, Italia y Grecia. Además, en el caso de Italia y Grecia no solo tienen un régimen para el trabajador desplazado. Existen varios regímenes para impatriados con el fin de poder adaptar la tributación en funciones de las condiciones de cada impatriado, por ejemplo, en el caso de que sean pensionistas, lo que amplía los incentivos para la llegada de personas con el objetivo de que se conviertan en residentes a efectos fiscales. Estos países no solo tienen regímenes de impatriados similares a los de España sino que tienen mayores incentivos fiscales al contemplar más de un régimen.

² <https://www.eresrelocation.es/conoce-las-condiciones-laborales-trabajadores-expatriados/> Consultado el 29 de abril de 2023.

Dentro de esta definición se pueden hacer dos distinciones, que dependen de la posición desde la que se analice el desplazamiento. Si se analiza el hecho desde el país de origen hablaremos de expatriados que, desde una consideración fiscal, que es desde la que se pretenden abordar todos los conceptos aquí tratados, se refiere concretamente a trabajadores que se trasladan a otro país. Mientras que si nos encontramos en el país de destino hablaremos de ellos como impatriados, que de nuevo desde una consideración fiscal se hace referencia a las personas que vienen al país a trabajar. En el presente trabajo nos centraremos en ellos, principalmente, como impatriados: trabajadores desplazados en España.

Centrándonos en el territorio español y los incentivos fiscales con los que contamos, en primer lugar, nos centraremos en exponer el régimen tributario especial para los impatriados y en su razón de ser “el fundamento (mediato) de la aprobación del régimen de impatriados español había que encontrarlo en la necesidad de internacionalizar y hacer más atractiva la economía española en el ámbito de una economía globalizada”³. Lo que incide en conseguir la llegada de nuevos residentes a España, pretendiendo dar facilidades a su tributación ya que “los trabajadores desplazados a territorio español suponen una fuente considerable de ingresos tributarios para las arcas públicas”⁴. Siendo la principal causa de aplicación de estos incentivos fiscales en España la de que los desplazados adquiriesen la residencia en territorio español por causas laborales.

Reflejo de todo ello queda plasmado en las diversas modificaciones que se han ido haciendo sobre el régimen, y que veremos con incidencia en las últimas publicadas a través de comparaciones.

Continuando con este régimen, será necesario exponer su funcionamiento junto con las obligaciones formales tanto para aplicarlo por parte del obligado tributario como del mismo modo para dejar de tributar según el mismo o el caso de que con carácter

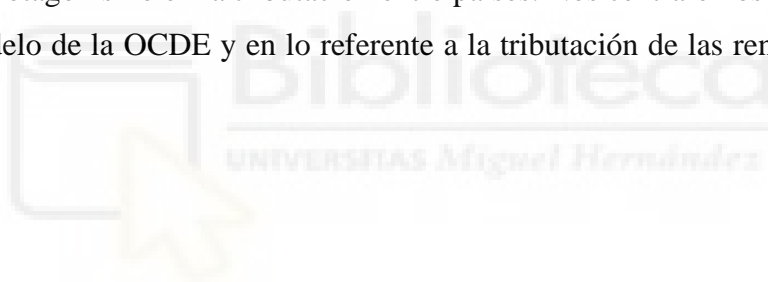
³ SANZ CLAVIJO, Alfonso: “El régimen tributario especial en el irpf de los trabajadores desplazados a España”. En Universidad de Cádiz, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, núm.2, 2013 pág. 21.

⁴ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo: “El régimen de los trabajadores desplazados a territorio español («impatriados»): implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”. En Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7, 2018 pág.109.

preceptivo no le sea de aplicación. Para exponer los conceptos, se aportarán resoluciones de sentencia y/o consultas vinculantes realizadas a la Dirección General de Tributos.

En segundo lugar, veremos las formas de tributación de las rentas obtenidas por trabajadores residentes en España con ocasión de trabajos realizados en el extranjero, analizando tanto los requisitos exigidos para su posible aplicación, las dificultades que se plantean para sus aplicaciones frente a la Administración tributaria, así cómo casos reales de consultas vinculantes realizadas a la Dirección General de Tributos. Las consultas expuestas junto con Sentencias del Tribunal Supremo permitirán ver cómo ha ido, y continua a medida que se publican nuevas sentencias y resoluciones, modificándose la interpretación sobre los criterios exigidos por la Administración para la aplicación de la exención.

Finalmente, se tratarán los convenios de doble imposición que son acuerdos que cobran gran protagonismo en la tributación entre países. Nos centraremos para ello en el convenio modelo de la OCDE y en lo referente a la tributación de las rentas exclusivas del trabajo.



2. RESIDENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL



Es clave definir para este tema el concepto de residencia, que dependerá de los requisitos establecidos en cada país. La concurrencia o no de los requisitos de residencia en el país de destino es crucial, para determinar si en este se tributará por todas las rentas obtenidas a nivel mundial o solo por las recibidas en el país en cuestión.

En España encontramos recogidos en el artículo 9 (concretamente en su apartado 1.) y 10 de la ley del IRPF⁵, los supuestos en los que se considera que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español. Es decir, se considerará contribuyente por IRPF cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- Que la suma de días que haya permanecido, durante el año natural, a fecha de devengo del impuesto sea superior a 183. Para ese cálculo no se excluirán los abandonos ocasionales del país, excepto si el obligado tributario acredita su residencia en otro país⁶.
- Que se encuentre en España el núcleo de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta
- Que quien se encuentre en alguna de las circunstancias sea: el cónyuge no separado legalmente y/o lo hijos menores de edad que dependan de él.
- Así mismo, tendrá la consideración de residente en territorio español el contribuyente, su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que residan en el extranjero debido a su trabajo como miembros de: misiones diplomáticas españolas, oficinas consulares españolas, delegaciones y

⁵ 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. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29/11/2006. Consultada el 5 de marzo de 2023.

⁶ En caso de países de nula tributación se puede exigir que se demuestre la permanencia durante más de 183 días en el año natural.

representantes permanentes (en condición de titulares de cargo o empleo oficial del Estado español). O funcionarios ejercitantes en el extranjero de cargo o empleo oficial distinto al mencionado en este párrafo.

2.1 Ausencias esporádicas

Para explicar la consideración de residencia a través del requisito del cómputo de días, encontramos, entre otras, las consultas vinculantes V1163-22⁷, del 26 de mayo de 2022, y V2512-22⁸, del 7 de diciembre de 2022. En ellas se aclaran la consideración de ausencias esporádicas, cómo hechos a tener en cuenta para la revisión de los requisitos de residencia en territorio español por parte del contribuyente, a partir de la realización de dos situaciones consultadas a fin de saber si los obligados tributarios debían tributar por IRPF o por IRNR. De ellas se extrae que:

“La residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, de acuerdo con el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo el caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

Conforme lo señalado anteriormente, para determinar la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En relación con la noción de ausencia esporádica contenida en el artículo 9.1.a) de la LIRPF, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha fijado la siguiente interpretación:

“1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede

⁷ DGT consultas vinculante V1163-22, del 26 de mayo de 2022, en la que se expone qué se considera ausencias esporádicas para la obtención del cómputo de los 183 días del requisito de residencia en territorio español.

⁸ DGT consultas vinculante V2512-22, del 7 de diciembre de 2022, en la que se expone qué se considera ausencias esporádicas para la obtención del cómputo de los 183 días del requisito de residencia en territorio español.

considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.”.”

El criterio y concepto mencionado viene dado en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. La DGT valora los puntos expuestos anteriormente para identificar si cumple el criterio de permanencia, cómo en el caso de la consulta vinculante V2512-22 que expone la siguiente situación:

Un contribuyente, en determinado año, se ve obligado, por circunstancias laborales, a trasladarse a Filipinas de tal forma que, dentro del período impositivo, estuvo 199 días en ese país.

Este periodo se podría considerar cómo esporádico y por lo tanto no computar a efectos de determinar el período de permanencia del contribuyente. Sin embargo, al tratarse de una ausencia prolongada, duradera y por periodo superior a 183 días no cabe reputar dicha ausencia cómo esporádica y por lo tanto no cumpliría el criterio de permanencia, en ese caso, en territorio español⁹.

Por otro lado, durante el periodo de pandemia mundial que se vivió a causa del COVID-19, el criterio de permanencia fue aplicado por parte de la administración tributaria española de manera absoluta. De esa situación se plantearon consultas

⁹ DGT consulta vinculante V2512-22, del 7 de diciembre de 2022, en la que se expone qué se considera ausencias esporádicas para la obtención del cómputo de los 183 días del requisito de residencia en territorio español.

vinculantes cómo la V1632-22¹⁰ donde la situación que se expone es la siguiente: una persona extranjera con permiso temporal en España excede el tiempo de residencia, debido a las medias aplicadas durante la pandemia que impedían la salida del TE. La cuestión que plantea es si el tiempo que reside en España debido a la situación se tiene en cuenta para la determinación de la residencia fiscal en España. Ante ello la DGT se dirige al informe de medidas que publicó la OCDE que, a modo de resumen, termina derivando a la aplicación de la legislación interna de cada país. De ello se concluye que la administración española puede tener en consideración cómo días de residencia los que por imposición pasa en España, para así determinar su posible residencia fiscal en TE. La DGT responde también que, en caso de conflicto, por darse el hecho de que se le considere residente fiscal en dos Estado, entonces se aplicará lo establecido en el artículo 4.2 del Convenio Modelo de la OCDE. El mencionado artículo contempla unos criterios que se aplican para resolver el conflicto sobre la localización de la residencia fiscal y determinar el Estado de residencia para ese ejercicio en cuestión.

Aún más compleja es la situación planteada en la consulta vinculante V2321-22¹¹, derivada también del período de pandemia. Donde un matrimonio residente en Venezuela realiza un viaje para visitar a sus hijos mayores de edad, residentes en España, y se ven obligados a permanecer más tiempo por el inicio del estado de alarma decretado en España en 2020. En este caso, aunque la conclusión de la DGT deriva al artículo 4.2 del Convenio Modelo de la OCDE, la situación es más compleja ya que el matrimonio no solo tiene familia en TE sino además bienes patrimoniales, al igual que en su país de residencia habitual. Es decir, un hecho fundamental a determinar sería en qué Estado radica efectivamente su núcleo de intereses económicos.

Las conclusiones que se extraen es que durante los periodos de estado de alarma que se establecieron, el criterio de residencia fiscal en España no tuvo una aplicación distinta. En caso contrario, si se hubiesen exceptuado los días en los que no era posible

¹⁰ DGT consultas vinculante V1632-22, del 8 de julio de 2022, en la que se expone el conflicto de residencia fiscal en España debido a la permanencia en el país a causa del estado de alarma decretado en 2020 en España.

¹¹ DGT consultas vinculante V2321-22, del 4 de noviembre de 2022, en la que se expone el conflicto de residencia fiscal en España debido a la permanencia en el país a causa del estado de alarma decretado en 2020 en España.

salir del Estado, el conflicto de residencia no hubiese sido tan recurrente para muchos contribuyentes.

2.2. Núcleo de los intereses económicos

Es preciso analizar de forma más detallada el segundo de los hechos que la legislación contempla para poder considerar a efectos fiscales residente al obligado tributario en España.

Determinar qué se entiende por centro de intereses económicos y cuándo se considera que estos radican en territorio español puede resultar, en cierto modo, complejo a desde la situación del contribuyente. Para considerar que una persona es residente fiscal en España por este hecho no se contempla normativamente que se tengas que obtener en el país todas las rentas ni que se realicen todas las inversiones económicas en el país sino que como se redacta en la Ley el, se localice “*el núcleo principal o la base de sus intereses económicos, de forma directa o indirecta.*”¹² Por lo tanto, se comprendería cumplido este requisito de residencia si en el territorio español se encontrasen parte de sus inversiones, ya sean mobiliarias, inmobiliarias, de negocio, rendimientos profesionales. Algo que se cumple si, teniendo parte de esos “intereses económicos” en otros países lo localizado aquí fuesen en mayor consideración.¹³

Para ver este requisito podemos recurrir a consultas realizada a la DGT cómo es consulta vinculante V0015-08, de 4 de enero de 2008, en la que se expone un hecho en el que se podría llegar a considerar como residente fiscal en España a un contribuyente británico que solo dispone de un bien inmueble en propiedad. Ese inmueble, que se encuentra en España, a su vez lo mantiene alquilado durante la mayor parte del año. Es decir, tendría en España tanto un bien patrimonial cómo unos rendimientos de carácter inmobiliario. La obligada tributaria informa que pasa la mayoría de los días del año viajando sin ningún domicilio fijo. Ante ello, la Dirección General de Tributos resuelve que se considerará residente en España durante el ejercicio natural al que se refiere la información suministrada y, además, expone que “La residencia fiscal en cualquier otro

¹² Artículo 9.1. b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹³ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Capítulo II, Netbiblo, La Coruña, 2010, págs. 31-32.

país distinto de España deberá acreditarse mediante la presentación de un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del país correspondiente.”¹⁴

Otra ejemplificación de este factor determinante de la residencia sería el planteado en la consulta vinculante a la DGT V0053-17 del 13 de enero de 2017, de mayor complejidad que la anterior. En ella se expone la situación de una obligada tributaria española que reside en Andorra desde hace varios años con sus familiares y que dispone de bienes tanto en Andorra como en España, así como inversiones financieras en España y en el extranjero, así como participaciones en una sociedad española. Ante esta situación la Dirección general de tributos resuelve que “Por tanto, a falta de más datos podría apreciarse que el núcleo principal de sus intereses económicos se encuentra en España, en función del mayor peso que pudiera tener su patrimonio en territorio español y obtención de rentas procedentes de fuente española, respecto a su patrimonio total y obtención de rentas en su totalidad.”¹⁵ No obstante refleja la posibilidad de que la situación de residencia fiscal de la contribuyente cambie en función de la evolución de la localización de la mayor parte de sus intereses económicos.

También es destacable mencionar que “el legislador ha clarificado [...] que las rentas originadas o los bienes situados en España, obtenidos o poseídos por el contribuyente a través de una entidad extranjera, deberán computarse como «españoles» a los efectos de la determinación del núcleo de principal de los intereses económicos del contribuyente”¹⁶.

¹⁴ DGT consultas vinculante V0015-08, del 4 de enero de 2008, en la que se expone si se considera residente fiscal en territorio español a un obligado tributario por el criterio del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas.

¹⁵ DGT consultas vinculante V0053-17, del 13 de enero de 2017, en la que se expone si se considera residente fiscal en territorio español a un obligado tributario por el criterio del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas.

¹⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. ob. cit., pág.31

3. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE TRABAJADORES DESPLAZADOS EN TERRITORIO ESPAÑOL

3.1 Origen

El régimen especial de trabajadores desplazados a España¹⁷ está recogido en el Artículo 93 de la LIRPF¹⁸ y en los Artículos del 113 al 120 del RIRPF¹⁹ y para exponerlo empezaremos por el origen.

Su puesta en marcha fue a finales del año 2003 con la Ley 62/2003²⁰ que adicionó en la legislación del IRPF un apartado, donde se incluye el citado régimen. Con ello, se pretendía establecer un régimen tributario concreto que, cómo se expone en el documento de trabajo publicado del IEF núm.2 de 2013 de Alfonso Sanz Clavijo: “el mismo legislador ha afirmado que éste se elaboró con un objetivo que era hacer posible que personal de investigación o de dirección de multinacionales estableciera su residencia en España”²¹, dicha justificación al régimen ha sido también utilizada por la DGT en contestación a consultas vinculantes referentes a la aplicación del citado régimen. Ejemplo de ello encontramos, entre otras, la consulta vinculante V0961-07, del 1 de mayo de 2007, “La interpretación de las normas reguladoras del régimen especial debe realizarse de una manera sistemática y atendiendo a su finalidad: favorecer la contratación de trabajadores no residentes para que se desplacen a territorio español, adquieran la residencia fiscal en España, y presten sus servicios en empresas residentes en España,

¹⁷ Socialmente conocida como Ley Beckham debido al hecho simultáneo de la puesta en práctica del régimen y la llegada del jugador de fútbol inglés David Beckham a España.

¹⁸ 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. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29/11/2006. Consultada el 5 de marzo de 2023.

¹⁹ 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. *Boletín Oficial del Estado*, 78, de 31/03/2007.

²⁰ Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. *Boletín Oficial del Estado*, 313, de 31/12/2003.

²¹ SANZ CLAVIJO, Alfonso: “El régimen tributario especial en el irpf de los trabajadores desplazados a España”. ob. cit., pág.19-21.

estableciendo las cautelas necesarias para garantizar que los trabajos derivados del contrato de trabajo se prestan en territorio español.”²².

En su formulación inicial estaba la intención de que ese personal que llegara fuese cualificado para potenciar así la economía española. No obstante, ya que, cómo veremos en el presente apartado, los requisitos de “grado de cualificación profesional” no se encontraban entre los requisitos a cumplir para poder optar por este régimen, no se puede afirmar, cómo se sigue desarrollando en el citado documento de Alfonso Sanz Clavijo²³, que la función principal del régimen haya sido desde su puesta en marcha la de atraer personal cualificado a España. En realidad, el fin principal ha terminado siendo el de incentivar la llegada de trabajadores no residentes para trabajar y adquirir su residencia en territorio español, mediante beneficios fiscales plasmados en el Artículo 93. Ello se traduce en una forma progresiva de someter a gravamen las rentas del trabajador desplazado gravando solo las obtenidas aquí, durante un periodo de tiempo, y posteriormente por la totalidad de las obtenidas dentro y fuera del territorio español. Es decir, los impatriados que cumplan los requisitos, tendrán la posibilidad de elegir entre tributar por IRNR durante unos años, aun siendo ya considerados residentes, o, por el contrario, ejercer su consideración de residente a efectos fiscales y tributar por IRPF.

3.2 Requisitos: evolución

Cómo aparece redactado en el Artículo 93 de la LIRPF desde su incorporación, las personas físicas que se trasladen a territorio español y cumplan los requisitos podrán tributar por este régimen, es decir tributar cómo no residentes. ¿Durante cuánto tiempo?, en el periodo impositivo en el que se obtenga la consideración de residente a efectos fiscales y, hasta los requisitos vigente a 31 de diciembre de 2022, en los diez inmediatamente siguientes. Ahora bien, siempre que se cumplan una serie de requisitos que la ley expone y que se han visto modificados en diversas ocasiones como consecuencia de la evolución del régimen jurídico de trabajadores desplazados. Los

²² DGT consulta vinculante V0961-07, del 1 de mayo de 2007, de la DGT en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF sobre las retribuciones obtenidas por personal de aerolínea en vuelos internacionales por considerarse o no obtenidas en territorio español.

²³ SANZ CLAVIJO, Alfonso: “*El régimen tributario especial en el irpf de los trabajadores desplazados a España*”. ob. cit., pág. 20.

cambios más destacados desde el origen del artículo 93 de la LIRPF referido al citado régimen especial se encuentran plasmados en la tabla resumen.

Tabla 1. Resumen de las modificaciones e incorporaciones en los requisitos del Artículo 93 de la LIRPF.

	Origen	A partir de 2010	A partir de 2015	A partir de 2021	A partir de 2023
Requisitos	SOBRE LA RESIDENCIA EN TE				
	Consideración de no residente en TE en los 10 periodos impositivos anteriores al desplazamiento	Se mantiene	Se mantiene	Se mantiene	Se reduce el requisito de 10 a 5 años
	SOBRE LOS RENDIMIENTOS				
	Recoge el supuesto de que parte de los trabajadores derivados del contrato en cuestión se realicen fuera de TE (con límites cuantitativos)	Se mantiene.	Todos los RT que obtenga el contribuyente, a efectos de este régimen se entienden obtenidos en TE	Se mantiene.	Se mantiene.
	LÍMITACIÓN CUANTITATIVA DE LOS RENDIMIENTOS				
	No se contemplan requisitos sobre cantidades económicas.	Se establece cuantía máxima de rendimientos derivados del contrato que no puede ser superior a 600.000€ anuales	Se elimina el límite cuantitativo de los rendimientos.	No se contempla.	No se contempla.
	SOBRE EL CONTRATO LABORAL				
	No se contempla	No se contempla	Causa del desplazamiento para asumir puesto de administrador de sociedad: límite de participación → no puede	Se mantiene.	Solo se establece el límite para la no consideración de entidad vinculada si la entidad es patrimonial.

		considerarse vinculada.		
Se mantiene	No se contempla.	No se contempla.	No se contempla.	Con relación al contrato con desplazamiento, se distingue si los trabajadores en España se van a realizar en un grupo de empresas o para una sociedad única.
Debe existir un contrato concreto de traslado.	Se mantiene.	Se mantiene.	Se mantiene.	No se exige un contrato específico de traslado de territorio con carácter obligatorio → consecuencia ↓
No se contempla.	No se contempla.	No se contempla.	No se contempla.	Se recoge el supuesto de ejecución del contrato laboral mediante el teletrabajo.
La llegada de “personal altamente cualificado” no aparece entre los requisitos para ninguna situación.	Se mantiene.	Se mantiene.	Se mantiene.	Se tiene en consideración, para las empresas emergentes y en crecimiento, el concepto de “personal altamente cualificado” entre los requisitos de los impatriados.
BENEFICIARIOS				

· Régimen especial de impatriados aplicable solo al trabajador desplazado en cuestión, donde se incluye a los deportistas profesionales.	Se mantiene.	Se excluye del régimen a los deportistas profesionales.	Se mantiene.	· Se incorpora a: emprendedores, teletrabajadores y personal profesional. · Consideración, bajo cumplimiento de determinados requisitos, de miembros familiares entre los posibles contribuyentes.
GRAVAMEN IMPOSITIVO				
Se rigen por las tablas de LIRNR.	Se rigen por las tablas de LIRNR.	Se incorpora escalas de gravámenes para las BL	Se modifican los tipos aplicables de la escala de gravamen.	Se modifican los tipos aplicables de la escala de gravamen.

Fuente: elaboración propia a partir de la consulta de la última publicación realizadas en el BOE sobre modificaciones el Artículo 93 de la LIRPF.

De esos cambios cabe destacar la modificación realizada en la legislación en el año 2010 con la cual se incorporaba un requisito cuantitativo que limitaba los rendimientos obtenidos por el obligado tributario que pretendía optar al régimen tributario y que no podía exceder los 600.000 euros. Posteriormente se eliminó a partir de 2015 y se incorporó un tipo de gravamen fijo para las cuantías hasta el anterior límite y por el exceso otro tipo. Esos gravámenes han ido evolucionando en las posteriores modificaciones. Otro cambio destable fue con el que se excluía, también a partir de 2015 a los deportistas profesionales del régimen especial de impatriados, algo que tuvo bastante repercusión en la aplicación ya que en los primeros años tras la incorporación de este régimen tributario en cuestión fueron los esos deportistas los que más se llegaban a beneficiar al poder optar a tributar como no residentes únicamente por las rentas obtenidas en TE y no por sus rentas mundiales ya que así era cómo se expuso en los primeros años de la entrada en vigor del régimen. No obstante, esto último, también fue objeto de modificación ya que desde 2015 los contribuyentes que tributan por el régimen jurídico de trabajadores desplazados lo hacen por sus rentas mundiales.

3.2.1 Requisitos actuales: últimas modificaciones

Si nos centramos en las recientes modificaciones sobre el régimen, podemos observar que los requisitos son distintos si se miran a 31 de diciembre de 2022 o si se consultan a partir del 1 de enero de 2023²⁴, momento en el que se aplican con las modificaciones publicadas en la Ley 28/2022 del 21 de diciembre de 2022²⁵.

Por lo tanto, los requisitos que se venían exigiendo hasta diciembre de 2022 para poder aplicar el régimen, y que debían cumplirse simultáneamente, eran los siguientes recogidos hasta dicha fecha en el propio artículo 93 apartado 1 de la LIRPF:

- a) Que en los 10 periodos impositivos inmediatamente anteriores al que se produce el traslado, no hayan tenido la consideración de residentes en territorio español.
- b) Que dicho traslado sea derivado de alguna de las siguientes causas:

1. Ejecución de un contrato laboral, excepto si se trata de deportistas profesionales cuya relación laboral se encuentra regulada en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

“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.”. Tal y cómo se indica en la consulta vinculante V0006-22 “Se requiere una existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral”²⁶. Así indica la consulta que en la medida en que exista relación laboral

²⁴ La Administración tributaria en su sede electrónica indica que: “la nueva regulación del régimen se aplica a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España desde el año 2023 e incluye a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el año 2023 como consecuencia de un desplazamiento realizado a territorio español en el segundo semestre de 2022”. [Agencia Tributaria: Régimen especial impatriados art. 93 Ley IRPF](#) consultada el 15 de marzo de 2023.

²⁵ Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. Boletín Oficial del Estado, 306, de 22/12/2023. Consultado el 12 de marzo de 2023 en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-21739>

²⁶ DGT consulta vinculante V0006-22, del 4 de enero de 2022, en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF.

y relación de causalidad, descrita anteriormente, se entenderá cumplido este requisito.

2. Que obtenga el puesto de administrador de una sociedad, siempre y cuando no exista participación en los fondos propios de la misma o este no sea en un porcentaje o en las circunstancias para considerarse entidad vinculada²⁷.

Cabe añadir que, pueden existir diversas casuísticas para el cumplimiento del requisito expuesto en este párrafo. Las consultas vinculantes V0300-18²⁸ y V1331-22²⁹ exponen si constituye causa de exclusión del régimen el que un obligado tributario, una vez desplazado, aprovechara determinadas oportunidades de inversión adquiriendo la condición de socio en otras empresas. Y, adicionalmente, si la pertenencia al órgano de administración de otras empresas que no han sido la causa de desplazamiento al territorio español constituiría causa de exclusión.

En la contestación de estas consultas, se indica que la condición como accionista inversor pasivo en sociedades en las que ostenta una participación superior al 25%, obtenida en momento posterior al desplazamiento, no suponen condición determinante de exclusión del consultante al régimen del artículo 93. Así como tampoco lo sería la obtención de rendimientos del capital mobiliario y/o rendimientos del trabajo derivados de realización de funciones de administrador en las sociedades en cuestión.

- c) que de entre sus rendimientos no se deriven cuantías procedentes de un establecimiento permanente localizado en territorio español.

²⁷ Considerando entidad vinculada según artículo 18 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

²⁸ DGT consulta vinculante V0300-18, del 8 de febrero de 2018, en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF. En particular si afecta la circunstancia de ser inversora pasiva en sociedades españolas o extranjeras fuera del grupo pudiendo ser administradora de alguna de ellas.

²⁹ DGT consulta vinculante V1331-22, del 10 de junio de 2022, en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Si en el supuesto de serle de aplicación dicho régimen de tributación especial, constituiría causa de exclusión del régimen el que aprovechara determinadas oportunidades de inversión, adquiriendo la condición de socio en otras empresas y, así mismo, si constituye causa de exclusión su pertenencia al órgano de administración de alguna de estas otras empresas.

Mientras que, por otro lado, los requisitos que se aplican para los cambios efectivos de residencia a partir del periodo impositivo 2023, según la Ley 28/2022 del 21 de diciembre de 2022, y por tanto los vigentes a fecha del presente estudio, son los siguientes, siguiendo la disposición final tercera. cinco. de la citada Ley:

- a) Que en los 5 período impositivos inmediatamente anteriores al que se produce el traslado, no hayan tenido la consideración de residentes en territorio español.
- b) Que dicho traslado sea derivado de alguna de las siguientes causas, que debe darse en el año de cambio de residencia a España o en el anterior, que se recogen el artículo 93 de LIRPF tras las modificaciones introducidas por la Ley 28_2022 del 21 de diciembre de 2022:

1. ejecución de un contrato laboral, excepto si se trata de deportistas profesionales cuya relación laboral se encuentra regulada en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. *“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. 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. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización”.*
2. Por obtención del puesto de administrador de una sociedad, que en caso de ser una sociedad patrimonial no se cumplirá el requisito si cabe la consideración de entidad vinculada.
3. A fin de realizar en territorio español una actividad económica emprendedora
4. Que el desplazado sea un “profesional altamente cualificado” que vaya a realizar una prestación de servicios a una empresa de nueva creación con alto potencial de crecimiento o que vaya a llevar 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.”

- c) Que de entre sus rendimientos no se deriven cuantías procedentes de un establecimiento permanente localizado en territorio español. Consideración que no se tendrá en cuenta en los puntos referidos al desarrollo de actividad económica emprendedora y de los profesionales altamente cualificados.

Además, dentro de esta modificación se incluye, cómo se recoge en la última modificación publicada el 22 de diciembre de 2022³⁰, la posibilidad de que también puedan llegar a tributar bajo el artículo 93 el cónyuge no separado legalmente³¹ y los hijos menores de 25 años, o discapacitados con independencia de su edad, que a fecha de devengo dependan del principal³², siempre que cumplan dichos miembros los siguientes requisitos:

1. Deberán trasladarse a territorio español, con fecha límite para ello antes de que concluya el primer periodo impositivo en el que el principal pudo ejercitar la opción del régimen.
2. Que cumplan requisitos para ser considerados residentes a efectos impositivos en España.
3. De igual modo que se le requiere al principal: durante los 5 periodos impositivos inmediatamente anteriores al de cambio de residencia hayan tenido la consideración de no residentes en territorio español. Y que no obtengas rentas procedentes de un establecimiento permanente sito en España.
4. Y, finalmente, siempre que la base liquidable que resulte al aplicarles el régimen no sea superior a la del principal, al aplicar el mismo régimen tratado.

³⁰ Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. Boletín Oficial del Estado, 306, de 22/12/2023.

³¹ En caso de no haber vínculo matrimonial, la Ley recoge al progenitor de los hijos que pudiesen optar por la tributación.

³² Para este apartado concreto de aplicación del artículo 93 nos referiremos al contribuyente principal como el que en un principio es susceptible de aplicar la opción y de generar el derecho al cónyuge e hijos.

En caso de que los sujetos en cuestión cumplan todos los requisitos expuestos, podrán tributar por el artículo 93 de LIRPF durante los años que los cumplan y, siempre y cuando, en esos mismos años le sea posible al principal tributar de esta forma.

Cabe destacar que, tanto con los últimos requisitos previos a la actual modificación cómo la misma modificación de los mismo no ha cambiado el hecho de que el Régimen especial de impatriados por exclusión a los requisitos no es de posible aplicación para casos en los que primero haya un desplazamiento y la relación laboral empleado trabajador se produzca a posteriori.³³

A modo de resumen, se muestra en la siguiente tabla una comparativa sobre los requisitos vigentes hasta 2022 y las actualizaciones de estos que resultan aplicables para los cambios de residencia efectuados a partir de 2023:



³³ BARREAL GARCÍA, José Manuel: “El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. *Instituto de estudios fiscales*, vol.17, 2014, pág. 30.

Tabla 2. Resumen sobre modificaciones e incorporaciones en los requisitos del Artículo 93 de la LIRPF.

		Hasta 2022	A partir del 2023
Requisitos	Modificaciones	Consideración de no residente en territorio español en los 10 periodos impositivos anteriores al desplazamiento	Se reduce el requisito de 10 a 5 años
		Causa del desplazamiento para asumir puesto de administrador de sociedad: límite de participación → no puede considerarse vinculada.	Solo se establece el límite para la no consideración de entidad vinculada si la entidad es patrimonial.
		Debe existir un contrato concreto de traslado .	No se exige un contrato específico de traslado de territorio con carácter obligatorio → consecuencia ↓
	Incorporaciones	No se contempla.	Se recoge el supuesto de ejecución del contrato laboral mediante el teletrabajo.
		La llegada de “personal altamente cualificado” no aparece entre los requisitos para ninguna situación.	Se tiene en consideración, para las empresas emergentes y en crecimiento, el concepto de “personal altamente cualificado” entre los requisitos de los impatriados.
		· Régimen especial de impatriados aplicable solo al trabajador desplazado en cuestión. · No se valoraba esta opción para el núcleo familiar.	· La opción ya no solo contempla a los trabajadores desplazados. Se incorpora a: emprendedores, teletrabajadores y personal profesional. · Consideración, bajo cumplimiento de determinados requisitos, de miembros familiares entre los posibles contribuyentes.

Fuente: elaboración propia a partir de: Régimen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Publicado en Iberley, 9 de enero de 2023.³⁴

³⁴ Régimen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Publicado en Iberley, 9 de enero de 2023. Recuperado el 19 de marzo de

Como se puede observar, los requisitos, tanto por las incorporaciones como por las modificaciones, han sido objeto de una mejora en las posibilidades de acceso de los trabajadores desplazados a territorio español al régimen especial de impatriados. La primera menor exigencia es sobre el periodo de no residente previo al desplazamiento que se reduce de 10 a 5, la mitad del tiempo. Por otro lado, en el cargo de administradores ya no se exige la no vinculación excepto en un caso. También se consideran nuevas modalidades laborales y además se incorpora la opción para: el núcleo familiar directo del desplazado y para los nuevos creadores de empleo. Teniendo esto último la consideración de un gran incentivo, para ya no sola la llegada de trabajadores sino también de creación de puestos de trabajo.

Es decir, lo que se concluye de ello es que el legislador busca que haya más facilidad de acceso a esta forma de tributación, que generalmente resulta más beneficiosa a efectos fiscales para el contribuyente ya que es una forma transitoria de tributar como no residente, es decir, solo por la renta obtenida en España, y no por IRPF que implica tributar por la renta mundial en territorio español. Algo que no llega a ser incoherente con el régimen especial ya que al final se busca proporcionar beneficios fiscales de tal forma que resulte atractivo el desplazamiento laboral a España.

3.2.2 Acreditación del desplazamiento

Es cierto que, con las modificaciones publicadas sobre los requisitos, se contempla también la aplicación del régimen especial de impatriados para los trabajadores por cuenta propia, cómo por ejemplo los trabajadores autónomos, pero ello no exime a los trabajadores por cuenta ajena de demostrar el desplazamiento por mandato del empleador. Es decir, que se demuestre que el desplazamiento a territorio español es consecuencia de una relación contractual laboral, cómo continúa estando desarrollado en el texto normativo *“Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este”*³⁵.

2023 de: <https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-aplicable-trabajadores-desplazados-territorio-espanol-irpf-22951>

³⁵ Artículo 93 apartado 1.b). 1º) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, lo que puede quedar un poco en la intemperie sobre este factor es en qué consiste la “carta de desplazamiento” y en qué situaciones hay que presentarla. El propio concepto así como las obligaciones del empleador que, cómo indica la Ley 45/1999³⁶, “*desplace trabajadores a España en el marco de una prestación de servicios transnacional*” incluyen el deber de “*comunicar el desplazamiento, antes de su inicio y con independencia de su duración, a la autoridad laboral española competente por razón del territorio donde se vayan a prestar los servicios*”³⁷. En este caso ese certificado indicará a la Administración el periodo de tiempo que estará el trabajador desplazado en territorio español por orden del empleador, justificándose a su vez que existe una relación laboral.³⁸ Siendo esto exigido en el caso de que la relación laboral entre el empleador que desplazada al trabajador y este sea previa al desplazamiento hacia territorio español, cómo sucede en la consulta vinculante V0165-10³⁹ realizada a la DGT.

En el caso de que se trate de un desplazamiento a causa del inicio de una relación laboral nueva, lo que se exige es un certificado que debe emitir el empleador de España que indicará que el desplazamiento coincide con ese inicio ya que debe contener el inicio del contrato y las características de este.

La citada carta de desplazamiento, así como el certificado de desplazamiento debe adjuntarse junto con el modelo 149, del que hablaremos en el apartado referente a las obligaciones formales, del que podemos anticipar que manifiesta la tributación por parte del contribuyente según el régimen especial de impatriados. No obstante, no son los únicos documentos que la Administración tributaria puede exigirle al contribuyente en cada caso.⁴⁰

³⁶ Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Boletín Oficial del Estado, 286, de 30/11/1999. Consultada el 3 de mayo de 2023.

³⁷ Artículo 5 de la Ley 45/1999.

³⁸ BARREAL GARCÍA, José Manuel: “El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, ob. cit., pág. 30.

³⁹ DGT consulta vinculante V0165-10, del 4 de febrero de 2010, en la que el consultante es desplazado a España por su empleador para prestar servicios a una entidad del grupo mercantil y en la que se expone la acreditación de la carta de desplazamiento entre las cuestiones planteadas como requisitos cumplidos para la aplicación del artículo 93 de la LIRPF.

⁴⁰ En requerimientos hechos por la Administración de tributaria, la documentación que solicitan para justificar el requisito es con carácter general: certificado de desplazamiento, contrato laboral, justificante

Por otro lado, podemos entender que, en el caso de la incorporación de la modalidad del teletrabajo en el régimen especial de impatriados, para esos trabajadores no hay exigencia del certificado de desplazamiento.

3.2.3 La no retroactividad de la aplicación de los requisitos una vez modificados

La evolución del régimen jurídico de trabajadores desplazados, que se muestra en la Tabla resumen 2⁴¹, puede ocasionar duda sobre el cumplimiento posterior de requisitos que previamente no existían, o, de existir, no se cumplían en el momento inicial de aplicar el régimen.

En caso de no cumplir en el momento que se produce el hecho imponible, es decir cuando se produce el cambio de residencia, los requisitos vigentes en ese periodo impositivo, pero como consecuencia de modificaciones de la normativa a posteriori sí se cumpliesen los requisitos para aplicarse la forma de tributación en cuestión, nos remitiríamos a la sentencia de la Audiencia Nacional núm.3499/2018 de 29 de junio de 2022⁴² que discute esta cuestión. En ella se estima que el contribuyente no podrá solicitar que se le aplique la opción al régimen con carácter retroactivo.

En otras palabras, solo puede convertirse en contribuyente del régimen especial de trabajadores desplazados si en el primer periodo impositivo en que se pueda optar al mismo, cumple todos los requisitos. La existencia de modificaciones posteriores de la ley no implica la revisión del régimen para una posible aplicación con retroactividad. Como indica la citada sentencia, para aplicar la retroactividad en la norma debería de existir un régimen transitorio el cual no existe normativamente.⁴³

de alta en la seguridad social en España. (Véase anexo: Requerimiento relacionado con la aplicación del artículo 93 de la LIRPF.)

⁴¹ (Página 16)

⁴² Sentencia de la Audiencia Nacional 3499/2018(Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 29 de junio de 2022 (recurso núm.,398/2018).

⁴³ Un ejemplo de régimen transitorio es en el caso del IRPF la deducción por inversión en vivienda habitual relacionada con los préstamos hipotecarios aplicables hasta la autoliquidación del IRPF del periodo 2012 y con el que se permite seguir aplicando. Introducida en la Disposición decimocuarta de la LIRPF por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación

Otra interpretación que cabe remarcar con respecto al parecer de la Audiencia Nacional es entorno al hecho de que los requisitos se vean alterados una vez pasado el periodo de aplicación del régimen⁴⁴, este no se reinicia y se puede volver a optar con los nuevos requisitos. No obstante si se planteara esa situación tampoco se podría aplicar porque ya no se cumpliría el primer requisito que es no haber tenido la consideración de residente en territorio español durante los 10 años anteriores⁴⁵ y con la resolución en cuestión, la conclusión final es que tampoco se puede exigir la diferencia imputada por no haber podido ejercer la opción y tributar según el artículo 93 de la LIRPF debido a que si no se ejerció fue a causa de no cumplir los requisitos aplicables en dicho momento pasado.

3.3 Cuantificación de la obligación tributaria

Una vez ya expuesto el régimen de impatriados, quedando indicado quienes pueden optar a él y el periodo de aplicación máximo del mismo, seguimos avanzando en el tema con las rentas que determinarán la cuantía final a someter a gravamen y determinará la cuota a ingresar o devolver por el impuesto de no residentes⁴⁶. Para ello se aplicará el siguiente esquema de liquidación:

de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. *Boletín Oficial del Estado*, 312. De 28/12/2012.

⁴⁴ Recordemos que es el año que se produce el cambio de residencia y los 5 periodos impositivos inmediatamente siguientes.

⁴⁵ Entendiendo que si el trabajador lleva ya varios periodos desplazados a territorio español está tributando por IRPF y por ende es considerado residente a efectos fiscales en España.

⁴⁶ Recordemos que el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español consiste en la posibilidad de tributar, temporalmente, como no residentes a los sujetos en cuestión pese a tener la consideración de residentes en territorio español y por ende sin perder la consideración de contribuyentes por el IRPF.

Tabla 3. Esquema de liquidación de la base liquidable.

BI= rentas obtenidas en TE durante el periodo impositivo	
BI₁ = BL₁ : BLG	BI₂ = BL₂ : BLA
<input type="checkbox"/> Rendimientos del trabajo	<input type="checkbox"/> Dividendos
<input type="checkbox"/> Rendimientos de actividad económica*	<input type="checkbox"/> Intereses
<input type="checkbox"/> Rendimientos de capital inmobiliario	<input type="checkbox"/> Otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios
<input type="checkbox"/> Imputación de rentas	<input type="checkbox"/> Ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales
<input type="checkbox"/> Rendimientos del capital mobiliario recogidos en el artículo 25.4 de la LIRPF	
<input type="checkbox"/> Ganancias patrimoniales que no derivan de transmisiones de elementos patrimoniales	

Fuente: elaboración propia a partir de consultar Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29/11/2006 y Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, *Boletín Oficial del Estado*, 62, de 06/03/2004.

Para la obtención de la cuota íntegra, por un lado, una parte de la cuota de tributación será la que se obtenga de someter a la BL₁ a la siguiente escala de gravamen:

Tabla 4. Escala de gravamen aplicable a la BL₁.

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

Fuente: Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29/11/2006.

Y la otra parte que formará la cuota íntegra del contribuyente será la resultante de someter a la BL₂ a la siguiente escala de gravamen:

Tabla 5: Escala de gravamen aplicable a la BL₂.

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

Fuente: Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29/11/2006.

Continuando con el esquema de la liquidación, y recurriendo al artículo 114 del RIRPF⁴⁷, para la obtención de la cuota diferencial se aplicará, sobre la cuota íntegra calculada con las tablas de tarifas anteriores:

- ✚ Deducción por donativos: regulada en el artículo 69.3 de la LIRPF
- ✚ Minoración igual a las retenciones e ingresos a cuenta, determinados en cada caso cómo se indica en la siguiente tabla:

Tabla 6: cálculo de porcentajes e ingresos a cuenta de las rentas obtenidas en TE.

RENTAS/RENDIMIENTOS	NORMATIVA	PORCENTAJE
Rendimientos del trabajo	Artículo 93 de la LIRPF	Rentas de un mismo pagador: ·24% sobre 600.000 ·47% sobre [rendimientos del trabajo -600.000]
Rendimientos que forman parte de la BL ₂	Artículo 25.1 apartado f de la LIRNR	19% ·rendimiento sobre: ·ganancia
Resto de rentas obtenidas en TE	Artículo 25.1 de la LIRNR (excluyendo apartado f).	·19% si la residencia anterior era en un EM ·24% en caso contrario

Fuente: elaboración propia a partir de consultar Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29/11/2006 y Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, *Boletín Oficial del Estado*, 62, de 06/03/2004.

⁴⁷ 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. *Boletín Oficial del Estado*, 78, de 31/03/2007.

- ✚ Deducción por doble imposición sobre otros rendimientos del trabajo retribuidos, habiendo estos tributado ya fuera del territorio español. Esta se aplicará siguiendo las reglas del artículo 80 de la LIRPF y sin ser posible minorar, por este hecho, la cuota íntegra en una cuantía superior al 30% del total integrado en ella por el concepto de rendimientos del trabajo.
- ✚ Importe pagado por IRNR. “No es habitual que se satisfagan estas cuotas, pero la norma contempla esta posibilidad, la cual en el ejercicio de cambio de residencia puede tener cierta utilidad, en la medida que inicialmente las rentas que obtengan estos contribuyentes pueden estar sometidas a este impuesto.”⁴⁸

3.4 Obligaciones formales: ejercitar la opción y fin de aplicación del régimen

“Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrá optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (...)” cómo indica el texto literal extraído del apartado 1 del artículo 93 de la LIRPF, el régimen de trabajadores desplazados es una opción que los impatriados pueden ejercer o no en función de su propio beneficio, y recordando que, bajo el cumplimiento de una serie de requisitos previos.

En otras palabras, si un obligado tributario es considerado residente en España pasará a ser sujeto pasivo del IRPF y, por consiguiente, en caso de encontrarse entre alguno de los escenarios contemplados en la normativa, si lo que pretende es tributar de una forma distinta deberá realizar unos trámites frente a la Administración tributaria española de carácter obligatorio ya que la aplicación del régimen especial no tiene carácter preceptivo, es potestativo para el contribuyente. Por ello mismo, si el proceso fuese a la inversa también tendría que haber declaración por parte del obligado tributario. Para esto último es importante señalar que la ley anticipa que no se puede volver a ejercer la opción al régimen y cabe extraer la conclusión de que no solo debido a que se indique en el RIRPF en sus artículos 117 y 118 concretamente sino porque si ya se había tributado bajo él ya se había tenido la consideración de residente a efectos fiscales en territorio español y por lo tanto, salvo que no hayan pasado 5 años desde el último periodo

⁴⁸ <https://defezasesores.es/blog/fiscal/regimen-fiscal-impatriados/> .Consultado el 30 de abril de 2023

impositivo en el que se tuvo tal consideración, ya se estaría infringiendo uno de los principales requisitos para ejercer que es el de no haber sido residente.

De tal forma que las obligaciones formales del obligado tributario⁴⁹ a fin de manifestar la elección de tributar por el régimen especial consistirán en presentar el modelo 149, de aceptación, junto con la documentación requerida en cada caso en el plazo de 6 meses, a contar desde el primer día de realización de la actividad laboral en cuestión. La fecha que se tomara como inicio del cómputo deberá estar acreditada con el contrato laboral donde se manifieste el inicio del hecho que origina el desplazamiento a territorio español, y que se encuentra recogido entre las causas de desplazamiento recogidas en los requisitos del artículo 93 de la LIRPF.

La documentación específica a aportar junto con el modelo 149 dependerá del origen del desplazamiento, es decir:

- En el caso de que el desplazamiento sea ordenador por el empleador extranjero se adjuntará la ya mencionada carta de desplazamiento junto con alta de la Seguridad Social y los datos del lugar de trabajo en España.
- En el caso de que el desplazamiento se a causa del inicio de una relación laboral nueva en España se exigirá el ya mencionado certificado de desplazamiento, alta de la Seguridad Social y los datos del lugar de trabajo.
- En caso de desplazamiento por cargo de Administrador lo que se deberá aportar de forma adicional es un justificante que indique la adopción del puesto de administrador, y en el caso de entidades patrimoniales que se justifique que no hay consideración de vinculación entre empleado y sociedad.

⁴⁹ La AEAT tiene publicado en su sede electrónica el siguiente aviso con respecto al modelo, las nuevas incorporaciones de posibles contribuyentes y sus respectivas obligaciones formales: “La modificación del artículo 93 de la LIRPF por la DF 3ª de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, con efectos desde el 1 de enero de 2023, va a dar lugar a que nuevos colectivos de contribuyentes vayan a poder optar por este régimen especial. Sin embargo, las condiciones de aplicación del régimen a los nuevos colectivos (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) están pendientes de desarrollo reglamentario y, a continuación, de la aprobación del oportuno nuevo modelo de comunicación adaptado a las nuevas situaciones y condiciones. En consecuencia, el actual modelo 149 de comunicación de la opción solo podrá ser utilizado por los contribuyentes para los que estaba previsto anteriormente: trabajadores y administradores. Los contribuyentes que vayan a poder optar al régimen como consecuencia de las nuevas situaciones producidas por la reforma normativa (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) deberán esperar a la aprobación de la Orden Ministerial que apruebe el nuevo modelo de comunicación.” Recuperado de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G606.shtml> el 20 de marzo de 2023.

Desde la declaración del modelo junto con la documentación, la Administración emitirá el correspondiente justificante en un plazo no superior a 10 días hábiles siempre y cuando según la misma proceda la aplicación al obligado tributario. En caso contrario, con el mismo plazo se le indicará cómo resolución que no le es de aplicación el régimen especial.⁵⁰ Por otro lado, “el Tribunal Económico-Administrativo Central ha considerado que la no presentación de la comunicación en el plazo establecido hace decaer el derecho ya que según el artículo 119. 3 de la LGT: la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, lo no hecho en este caso, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el conocido como régimen de impatriados.”⁵¹ Por ello, es necesario resaltar el parecer del Tribunal Superior de Justicia: “no es acertado afirmar (...) que el derecho nace del cumplimiento de los requisitos, pues para dicho nacimiento es necesario no sólo que se cumplan, sino también la opción en debida forma y la concesión por parte de la Administración Tributaria.”⁵²

En el caso de los contribuyentes acogidos al procedimiento especial de determinación de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo por cambio de residencia, la Ley los excluye de este régimen.

El mismo modelo deberá ser presentado por el contribuyente, también, cuando el régimen deje de serle aplicable, declarando así el cambio de situación a efectos tributarios. Y ¿cuáles pueden ser las causas de ello? Las que se indican, a modo de síntesis, en la siguiente tabla donde también se puede ver el plazo de cumplimiento de las obligaciones formales:

⁵⁰ BARREAL GARCÍA, José Manuel: “El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, ob. cit., pág. 33.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 430/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª), de 17 de junio de 2020 (recurso núm.,338/2019).

Tabla 7. Resumen obligaciones formales según la causa de fin de aplicación del régimen.

Causa fin de aplicación del régimen de impatriados	Obligaciones formales
Fin del desplazamiento que originó el derecho a optar por el régimen especial	Presentación modelo 149 ⁵³ en el plazo de 2 meses desde la fecha fin recogida en el contrato laboral.
Infringir alguno de los requisitos	Presentación del modelo 149 en el plazo de 1 mes
Rechazo por parte del contribuyente tras la aplicación de este.	Presentar modelo 149 entre noviembre y diciembre del periodo impositivo anterior al que se pretende dejar de tributar por él.

Fuente: elaboración propia a partir de información recuperada de la sede electrónica de AEAT el 20 de marzo de 2023.

En caso de que se deje de cumplir algunos de los requisitos del artículo 93 de la LIRPF, el contribuyente quedará excluido de esta forma de tributación. La exclusión se aplicará ya en el mismo periodo en el que se produce el incumplimiento impidiendo al contribuyente volver a tributar por él. Esto implica, cómo expone la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0897-14⁵⁴ de 1 de abril de 2014, ese mismo ejercicio deberá tributar por IRPF presentando el modelo 100 de declaración tributaria.

No obstante, parece lógico concluir que si se pierde el puesto de trabajo que originó la aplicación del régimen como se está incumpliendo uno de los requisitos se produce la exclusión del mismo. Pero si recurrimos a la consulta vinculante V0432-17,⁵⁵ de 17 de febrero de 2017, vemos que pese a ser la interpretación literal de la normativa, se podría considerar que la Administración admite un periodo de tiempo en el que si el contribuyente encuentra otro puesto no se considere que se han dejado de cumplir los requisitos del artículo 93. De la misma podría razonarse que si la pérdida del puesto de trabajo es a causa del cese por voluntad del trabajador también se aplicaría el criterio

⁵³ Para poder ver el anexo del formulario del modelo a rellenar, ver anexo [MODELO 149](#).

⁵⁴ DGT consulta vinculante V0897-14, del 1 de abril de 2014, en la que se expone acerca del modelo a presentar en el ejercicio en el que se produce un cambio en el ámbito laboral del contribuyente por el artículo 93 de la LIRPF que supone el incumplimiento de uno de los requisitos.

⁵⁵ DGT consulta vinculante V0432-17, del 17 de febrero de 2017, en la que se expone si es de exclusión el hecho de pérdida del contrato laboral que causó derecho al régimen especial de impatriado.

respondido por la DGT que a su vez considera que no hay incompatibilidad entre la finalidad del régimen especial de impatriados y la pérdida temporal del empleo.⁵⁶

En el caso de que se deje de aplicar el régimen por decisión del propio obligado tributario, junto con el modelo 149, en el que se expondrá la causa, se debe presentar el modelo 145 que es en el que se comunican datos al pagador por parte del trabajador para el cálculo del porcentaje de retenciones que este le aplicará en los rendimientos del trabajo que le retribuye.⁵⁷ De esta forma, el régimen le dejará de ser aplicado a partir del siguiente periodo impositivo al que presente el modelo y el obligado tributario no podrá volver a optar por él.

Dentro de esta última causa de fin de aplicación del régimen especial, es importante resaltar también la consulta vinculante V0350-22⁵⁸ donde se indica, por parte de la DGT que no es posible presentar autoliquidaciones rectificativas sobre las declaraciones tributarias no prescritas, que el contribuyente haya presentado para la tributación del régimen especial de trabajadores desplazados, y de esa forma modificar el régimen por el que había tributado en esos años. Es decir, una vez el propio contribuyente ha tributado presentando el modelo 151 correspondiente, si posteriormente decide renunciar al régimen especial y tributar por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, no le será posible obtener devolución por las cuantías que haya pagado por impuestos en exceso sobre la cuota tributaria que habría pagado en caso de no haber aplicado el régimen especial en esos años.⁵⁹

⁵⁶ “El régimen de impatriados: recientes consulta de la Dirección General de Tributos permiten una interpretación flexible”, artículo publicado [en línea] <https://www.osborneclarke.com/es/insights/el-regimen-de-impatriados-recientes-consultas-de-la-direccion-general-de-tributos-permiten-una-interpretacion-flexible>

⁵⁷ BARREAL GARCÍA, José Manuel: “El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, ob. cit., pág. 33.

⁵⁸ DGT consulta vinculante V0350-22, del 24 de febrero de 2022, en la que se indica que no es posible rectificar las autoliquidaciones tributarias realizadas en las que se ha aplicado el régimen especial de trabajadores desplazados tras la renuncia al mismo por parte del obligado tributario.

⁵⁹ “Renuncia al régimen de desplazados”. Publicado en El Derecho; Lefebvre, el 10 de mayo de 2023. Recuperado el 12 de junio de 2023 de: https://elderecho.com/renuncia-al-regimen-de-desplazados?utm_medium=email&utm_source=newsletter&utm_campaign=20230515_Nwl&utm_id=2890

Para concluir con el aparatado dedicado al artículo 93 de la LIRPF, la parte final es la presentación telemática del Modelo 151⁶⁰. En el obligado tributario deberá rellenar las cuantías de cada naturaleza de renta según las explicaciones anteriores y rellenar cada casilla en función de la renta o rendimiento, con sus retenciones e ingresos a cuenta, así como con los gastos deducibles en el caso de los Rendimientos de actividad económica. Únicamente deberá seguir el esquema que marcan las casillas que componen el propio modelo y obtener así la cuantía a ingresar o a devolver resultante de la cuota diferencia. El plazo de su presentación coincide con el de la declaración de la renta de los contribuyentes del IRPF que se inicia en abril del año natural siguiente al periodo de impositivo a declarar, y finaliza el 30 de junio del año natural siguiente al periodo de impositivo a declarar.

3.5 Los CDI en la tributación de los impatriados

En 1963, se publicó un convenio modelo que ha marcado la estructura básica de la mayoría de los convenios entre países, y que se ha ido actualizando hasta 2017. Este surgió para establecer un esquema común, entre los países que suscriben el acuerdo tributario en cuestión, para gravar las rentas obtenidas por no residentes. De esta forma se facilita la tributación sobre las mismas, evitando la doble carga impositiva entre estado de la fuente⁶¹ y Estado de residencia del que obtiene la renta⁶².

Cada país podrá gravar según sus leyes internas siempre que no exista un CDI⁶³. No obstante, también tendrá la facultad de gravar en el supuesto de que, aun existiendo CDI, este permita gravar de forma exclusiva al país en cuestión, o de forma compartida. Dicho con otras palabras, cuando una persona recibe rentas de más de un país y entre el estado de residencia y el de emisión de la renta existe un CDI, primará la aplicación de

⁶⁰ Para poder ver el anexo del formulario del modelo a rellenar, ver anexo MODELO 151.

⁶¹ Estado en el que se va a desarrollar la actividad y de donde se va a obtener la renta económica.

⁶² VAQUERA GARCÍA, Antonio: “Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados”. *Crónica Tributaria*, núm.179(2), 2021, págs.155–159.

⁶³ Para el presente trabajo el CDI se va a referir exclusivamente a acuerdos bilaterales que recoge la OCDE y que siguen el esquema del convenio modelo. El documento se encuentra publicado en su página oficial y se puede consultar accediendo al enlace directo: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> . Recuperado el 23 de marzo de 2023

las normas recogidas en el mismo frente a la legislación interna, y se recurrirá a esta en última instancia, siempre y cuando el convenio permita gravar según la misma.

Resulta relevante destacar, a modo de razonamiento propio, que del surgimiento de los CDI se benefician tanto las Administraciones estatales, asegurando sus ingresos fiscales, cómo a los contribuyentes garantizándoles la no ocurrencia del pago definitivo y total⁶⁴ del mismo impuesto de dos estados.

En su contenido queda determinado el estado (o estados) que puede (o pueden) gravar, y en determinados casos los límites de los tipos impositivos. Asimismo, también se determina, para cada CDI en particular que consideración se le da a cada renta en función de su naturaleza, de tal forma que si para el CDI y el Estado de la fuente la calificación sobre la renta no coincide la aplicación de este no tendrá lugar.

Para relacionar de forma concreta las indicaciones marcadas en los convenios de doble imposición con España, el proceso a seguir para la aplicación de cada uno de ellos sería: en el caso de que el no residente obtenga rentas de España (es decir, España actúa cómo Estado de la fuente) y siempre que el convenio permita gravar al estado de la fuente, habría que dirigirse a la LIRNR⁶⁵ concretamente, primero, al artículo 13 para corroborar que la renta se considera obtenida en territorio español, es decir, se trataría de una renta sujeta al IRNR. Y, posteriormente, al artículo 14 para ver si, según la legislación interna española para los no residentes, la renta en cuestión será gravada o por el contrario quedará exenta.

En el caso de que España actúe cómo estado de residencia, si el convenio permite gravar entonces habría que dirigirse a la LIRPF⁶⁶.

⁶⁴ La matización sobre “la no ocurrencia del pago definitivo y total” se ha incluido para referenciar el hecho de que el contribuyente no termina pagando el cien por cien de la carga tributaria en estado de la fuente y también en estado de residencia, puesto que si fuese así existe la deducción por doble imposición que permitirá deducir cuantías relacionadas con la carga tributaria soportada en el otro estado y por lo tanto ya no se estaría soportando el cien por cien en los dos estados implicados.

⁶⁵ 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. Boletín Oficial del Estado, 62, de 06/03/2004.

⁶⁶ Aunque no es el tema concreto que se quiere desarrollar en el presente trabajo, en el caso de que las rentas en territorio español fuesen obtenidas por personas jurídicas en lugar de a la LIRPF se acudiría a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para el tema que aquí ocupa, concretamente nos vamos a centrar en los artículos del Convenio Modelo de la OCDE que se centran en los rendimientos del trabajo para exponer que sucede en el caso de que:

- A) El trabajador desplazado, produciéndose el cambio de residencia, obtenga rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral con otro país distinto de España, en este caso España actuaría como estado de residencia. O que no se produzca el cambio de residencia y obtenga rentas del trabajo de aquí, en este otro caso España actuaría como Estado de la fuente.
- B) Que, tras haber sido residente en territorio español durante el periodo de obtención de las rentas en España, en el momento de obtener los rendimientos del trabajo a causa de pensiones no sea ya residente aquí.

Para ello los artículos del convenio modelo que nos remiten las indicaciones sobre la tributación de rentas del trabajo son⁶⁷: artículo 15, para el momento que se obtienen los rendimientos por los trabajos que se están prestando, y artículos 18 y 19 para el momento futuro de obtención de rendimientos del trabajo debido a la percepción de pensiones.

Caso A:

·Artículo 15 del Convenio Modelo.

De este artículo extraemos tres reglas a aplicar para determinar el estado, o estados, que grabarán la renta y que se sintetizan en⁶⁸:

1ª regla: el rendimiento del trabajo se someterá a tributación únicamente en el Estado donde resida el trabajador que la obtiene si el trabajo no se lleva a cabo en el estado de la fuente económica.

2ª regla: el rendimiento del trabajo podrá someterse a tributación en el Estado donde resida el trabajador que la obtiene y en el Estado de la fuente económica si el

⁶⁷ Los artículos indicados son con carácter general según el convenio modelo. No obstante, ello no suprime el hecho de que en algunos convenios de doble imposición existan numeraciones distintas en cuando al articulado.

⁶⁸ VAQUERA GARCÍA, Antonio: “Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados”, ob. cit., págs. 157 y 158.

trabajo tiene lugar en el Estado de la fuente económica, incluso si no se realizase íntegramente en el Estado señalado.

3ª regla: al contrario que en la 1ª regla, aquí se establecen unos requisitos necesarios para que el único Estado que pueda gravar la renta derivada de la actividad laboral sea el de residencia del trabajador. Los requisitos se resumen en 3 hechos que deben darse simultáneamente:

1. que no haya un traslado al estado de la fuente para realizar la actividad laboral por un periodo superior a 183 días en el año fiscal en el que se recibe la renta.
2. Que el pagador no sea residente en el Estado que se desarrolla la actividad.
3. El pago de los rendimientos no es soportado por un establecimiento permanente que el pagador tiene en el Estado que se va a desarrollar la actividad.

Entre los escenarios de aplicación del artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE podemos analizar la consulta vinculante V1162-22⁶⁹ en la que el consultante es un obligado tributario que trabaja para una empresa localizada en Reino Unido y tras un momento inicial, en el que desarrolló su labor en dicho territorio, procedió a trasladarse a España para continuar su oficio en la modalidad de teletrabajo. En la consulta se indica que obtiene rentas diferenciadas: por un lado, cómo remuneración del trabajo realizado en Reino Unido y por otro cómo remuneración del teletrabajo desarrollado desde España.

La Administración, en su resolución, se remite al artículo referido a los rendimientos del trabajo del CDI entre el Reino Unido y el Reino de España. En primer lugar, en relación a los rendimientos del trabajo resultantes de su desplazamiento a Reino Unido se establece una tributación compartida entre España, cómo el Estado de residencia, y Reino Unido, cómo Estado de la fuente económica. Es decir, España se remitirá a la LIRPF para gravar las rentas obtenidas por los trabajos prestados a la empresa de Reino Unido con ocasión de los desplazamientos esporádicos realizados para dicho fin. A su vez, es España también quien deberá eliminar la doble imposición ya que,

⁶⁹ DGT consulta vinculante V1162-22, del 26 de mayo de 2022, en la que se expone el Estado de tributación de las rentas obtenidas en por el teletrabajo en España y el trabajo en Reino Unido satisfechos ambos por una empresa inglesa. También se expone cambio de residencia y desplazamientos con ocasión de trabajo.

cómo se expone en la consulta vinculante mencionada, el pagador ya ha sometido a retención los rendimientos satisfechos al trabajador, es decir, por esos rendimientos del trabajo el residente en territorio español ya ha pagado impuestos en el Estado de la fuente. El mecanismo que en la Ley se dispone, se encuentra en el artículo 80 de la LIRPF donde se regula la deducción por doble imposición internacional.

En segundo lugar, por los rendimientos del trabajo obtenidos por el teletrabajo, el CDI establece tributación exclusiva en el Estado de residencia. La DGT alude como “irrelevante” el hecho de que el pagador sea la empresa británica y justifica la tributación exclusiva en el hecho de que el “trabajo remoto” se presta desde el domicilio privado del consultante situado en España. Por lo tanto, España gravará esa cuantía según el artículo 19 de la LIRPF.

·Artículo 16.

“Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado (Estado de residencia de la sociedad – Estado de la fuente) de manera ilimitada. Esto no obsta para que el Estado de residencia del consejero pueda también gravar dicha renta”⁷⁰

Caso B

·Artículo 18.

En él se engloban las pensiones que se obtienen como consecuencia del trabajo que se prestó en el sector privado. En este caso solo gravará el Estado de residencia del percceptor de los rendimientos del trabajo.

Su puesta en prácticas se puede analizar a través de la consulta vinculante V0265-20⁷¹ donde la consultante, residente en Francia, recibe una pensión de la Seguridad Social española que se le ingresa a una cuenta corriente en su Estado de residencia. La DGT,

⁷⁰ Begoña Pérez Bernabéu, material docente para máster en asesoría fiscal, curso 2022/23.

⁷¹ DGT consulta vinculante V0265-20, del 4 de febrero de 2020, en la que se expone el Estado de tributación de la pensión recibida de territorio español.

resuelve la consulta aludiendo a dicho artículo, del CDI entre Francia y Reino de España, para ratificar que es el Estado de residencia (Francia) el único con potestad para gravar esos rendimientos del trabajo.

· Artículo 19.

Recoge las pensiones que se obtienen por el trabajo que el contribuyente realizó en el sector público, es decir para la Administración pública (caso opuesto a las pensiones del artículo 18). Establece la tributación de esos rendimientos del trabajo en el Estado pagador de la renta, es decir, en el Estado de la Administración para el que se prestó el trabajo. Excepto que el CDI incorpore alguna distinción en cuanto a la nacionalidad para su aplicación.

A efectos prácticos de la aplicación del artículo sobre pensiones originadas por trabajador públicos para el territorio español, analizamos la consulta vinculante V2309-12⁷². El consultante es un residente en Alemania, que obtiene una pensión por sus funciones como militar en el Ejército español. El CDI establece la tributación exclusiva en el Estado de la fuente, es decir España, excepto en el caso de que exista nacionalidad del Estado de residencia en cuyo caso la tributación quedará a cargo de la Administración del Estado de residencias. Al no existir esa nacionalidad en Estado de residencia, los rendimientos del trabajo procedente de las pensiones pagadas por España tributarán en territorio español.

⁷² DGT consulta vinculante V2309-12, del 4 de diciembre de 2020, en la que se expone el Estado de tributación de la pensión recibida por trabajos públicos prestados al Estado español por parte de un no residente fiscal.

4. RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO

Los trabajadores residentes en territorio español, y por ende contribuyentes aquí por el IRPF, que a su vez obtienen rentas por trabajos realizados fuera del país son, en este caso para España, los ya definidos como expatriados. Debido a esos trabajos se producen uno o varios desplazamientos durante un periodo de tiempo, sin que llegue a considerarse el cambio de residencia a efectos fiscales.

La finalidad concreta de este apartado es comentar dos de los beneficios fiscales que la legislación española del IRPF contempla para esos trabajadores desplazados. Las dos opciones son:

- 1) la exención contemplada en el artículo 7 apartado p) de la LIRPF, junto con el artículo 6 del RIRPF
- 2) el régimen de excesos del artículo 9.A.3.b del RIRPF, así como la aplicación de cada una de ellas.

Ambas son excluyentes entre sí, es decir, si el obligado tributario, que cumpliendo requisitos, decide aplicar la exención del 7p) no podrá a su vez beneficiarse del régimen de excesos, y viceversa.

Antes de ver las opciones mencionadas, resulta oportuno hablar de la exención referente a las cuantías recibidas en concepto de locomoción, manutención y estancia por desplazamientos que el trabajador realiza fuera del lugar habitual de trabajo. Esta exención se encuentra regulada concretamente en el artículo 9.A. apartados 1-3 a) del RIRPF y es compatible con cualquiera de las 2 opciones. La exención se aplica sobre las cuantías establecida para cada concepto de renta recibida (locomoción, manutención y estancia) que no sobrepasen los límites cuantitativos recogidos en cada apartado del citado artículo, lo que se traduce en que las cuantías superiores sí que tributan como mayor rendimiento del trabajo. Para su aplicación no tendría por qué darse necesariamente el supuesto de aplicación de alguna de las opciones mencionadas, ya que se aplica por desplazamientos incluso dentro de territorio español siempre que sea fuera del municipio del centro de trabajo. Los límites de los conceptos mencionados se muestran en la tabla resumen siguiente:

Tabla 8. Gastos de locomoción, manutención y estancia exceptuados de tributación.

Locomoción		
	Medio de transporte público	Medio de transporte privado
	Todo el importe que tenga soporte documental (factura y equivalentes)	0,19 céntimos por kilómetro recorrido, más gastos de peaje y aparcamiento (justificados)
Estancia		
	Todo el importe justificado, sin limitación.	
Manutención (los importes exentos lo son con o sin justificación documental)		
	Desplazamiento en territorio nacional	Desplazamiento al extranjero
Pernocta en municipio distinto del de residencia	53,34 euros	91,35 euros
No pernocta en municipio distinto	26,67 euros	48,08 euros

Fuente: elaboración propia a partir del contenido del artículo 9 del RIRPF.

4.1 Exención del 7p)

Esta exención se introdujo en el ordenamiento tributario mediante la Ley 40/1998⁷³, con el objeto de mejorar la competitividad de las sociedades en el ámbito internacional de las empresas. Este beneficio fiscal es aplicable a aquellos trabajadores que, siendo considerados residentes fiscales en España, se vayan a realizar trabajos a empresas fuera del territorio español.

En su regulación se contempla la aplicación de la exención en territorio español de los rendimientos del trabajo, que se encuentren entre los recogidos en el artículo 17 de la LIRPF, obtenidos por trabajos realizados en el extranjero. Su aplicación será posible cuando se cumplan los requisitos requeridos y solo sobre la cuantía que no exceda de 60.100 euros por año natural. Los requisitos se resumen en:

⁷³ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. *Boletín Oficial del Estado* de 10-12-1998. Actualmente derogada desde 11 de marzo de 2004 por Real Decreto Legislativo 304/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

✓ Que exista un desplazamiento real fuera de territorio español para realizar los trabajos.

✓ Que los trabajos se realicen para una sociedad no residente en territorio español o un establecimiento permanente localizado fuera del territorio español⁷⁴. Dentro de este requisito se establece un añadido en caso de que las entidades, donde el trabajador mantiene la relación laboral en territorio español y la no residente a la que prestará los servicios laborales fuera de territorio español, sean entidades vinculadas. El añadido consiste en la exigencia sobre que ocurra el hecho de que los trabajos que vaya a realizar el empleado en cuestión supongan un valor añadido a la sociedad receptora del trabajo en comparación a que se realizasen por otros⁷⁵.

✓ Que la renta obtenida sea susceptible de ser gravada en el Estado que se generó, por existir en él una tributación análoga a la que esa renta está sujeta en territorio español. Considerando que este requisito no se estaría cumpliendo en el caso de que el desplazamiento se hiciese hacia un paraíso fiscal, resulta importante destacar la opinión expresada en el “*Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*”⁷⁶ donde la crítica constructiva⁷⁷ se centra en novedades sobre este requisito. Este, como se explica en el citado libro, se entiende cumplido con la existencia de un convenio de cooperación en el que participen los dos estados implicados. Es decir, si, se diese el supuesto en el que se cumplen los requisitos para aplicar la exención aquí tratada, y, además, entre España y el Estado extranjero existe un CDI, el tercero de los requisitos

⁷⁴ Dentro de este requisito lo que la Ley pretende establecer es que no se aplique si la beneficiaria de los servicios del trabajador es la empresa residente en territorio español. Para exposición de ello, la consulta vinculante V1828-15 de la DGT: de donde se extrae que si los servicios se prestan para las empresas de un grupo se debe excluir para la exención inicialmente la parte correspondiente a los servicios de los que sí que se beneficia la entidad miembro que sea residente en territorio español.

⁷⁵ VAQUERA GARCÍA, Antonio: “*Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados*”, ob. cit., págs. 144-145.

⁷⁶ Comité de personas expertas: “*Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*”. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid 2022. Pág. 604.

⁷⁷ “*A juicio del Comité, dados los problemas de igualdad que plantean los sistemas de exención incondicional en los que el Estado de residencia del contribuyente declara exentas las bases impositivas prescindiendo absolutamente de la actividad impositiva realizada por el Estado de la fuente, debería reforzarse la exigencia de tributación efectiva en el Estado de empleo para impedir situaciones de doble no imposición. La condición prevista a este respecto en la norma (que el país en el que se realiza el trabajo aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF) parece insuficiente para evitarlo.*”

se entiende cumplido. Si a su vez el primero de los requisitos tiene lugar, y el convenio permite gravar al Estado español⁷⁸ esa renta estará exenta a efectos de IRPF.

No obstante, a ello habría que rebatir que no es tan práctico aplicar la exención ya que, la Administración tributaria española requiere acreditación de pruebas para corroborar que se cumple todos los requisitos señalados mediante procesos de comprobación posteriores, es decir existe carga de la prueba⁷⁹ Artículo 105.1 de la Ley General tributaria⁸⁰. De hecho, existe cierta controversia en cuanto a qué es aceptable como hecho/documento probatorio. Tal ejemplo de ello es la conclusión formulada con respecto a los certificados emitidos por los empleadores sobre los servicios prestados y los efectos sobre las sociedades receptoras de ellos: “En definitiva, podemos concluir que la forma de redacción de los certificados y la descripción del servicio recibido por la sociedad no residente suponen unos elementos probatorios que son tenidos en consideración a la hora de determinar la procedencia de la aplicación de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF.”⁸¹ Cómo se sigue concluyendo en dicho artículo⁸²: (...) “a través de la doctrina y jurisprudencia al respecto, se exige para demostrar el cumplimiento de los requisitos de la aplicación:

- Memorándums de reuniones que prueben la asistencia del trabajador al extranjero.
- Tarjetas de embarque de avión, billetes de tren o barco.
- Justificantes de gastos de hotel o del alquiler.
- Facturas de gastos en el extranjero, cargos en tarjetas bancarias.
- Justificante de refacturación del gasto del trabajador para demostrar qué empresa se beneficia realmente de los servicios prestados por el trabajador.

⁷⁸ Lo que probablemente sucederá, tal y cómo hemos visto en el esquema de tributación que se plantea sobre las rentas recogidas en el artículo 15 del Convenio Modelo de la OCDE expuesto en el apartado sobre CDI del presente trabajo.

⁷⁹ Cómo se expone en diversos artículos relacionados con la exención publicados por la AEDAF en su sección del IRPF y que se cita en adelante. Obtenido de Asociación Española de Asesores Fiscales [En línea: <https://www.aedaf.es/es>]

⁸⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 302. De 18/12/2003.

⁸¹ PEDREIRA MENÉNDEZ, Jose, ROMERO PLAZA, Carlos y FERRER JARAIZ, Juan” La exención del artículo 7.p) del IRPF”. [En línea] AEDAF, sección de IRPF, marzo de 2019. [Consultado el 12/04/2023.]

⁸² PEDREIRA MENÉNDEZ, Jose, ROMERO PLAZA, Carlos y FERRER JARAIZ, Juan:” La exención del artículo 7.p) del IRPF”. [En línea] AEDAF

- Certificados de la empresa que acrediten las funciones desempeñadas por el trabajador en el extranjero.

- Declaración de la exención en el modelo 190 por parte del empresario.”

En definitiva, si la exención contemplada en el artículo 7 p) de LIRPF se redactó a fin de conceder incentivos fiscales para favorecer la competitividad empresarial, las exigencias emitidas por la administración tributaria para comprobar que se cumplen requisitos no están contribuyendo a su objetivo principal. La administración a fin de defender la competencia y no incentivar la elusión fiscal exige todo ello, para que al final la exención, que se está estudiando en este apartado, no sea aplicada sobre rendimientos obtenidos en desplazamientos que resultan ser innecesarios, para realizar las mismas funciones relacionadas con el puesto de trabajo del obligado tributario en territorio español.

Cabría tener en consideración que la Administración tributaria tiene entre sus funciones la de recaudación lo que puede interpretarse por muchos cómo la búsqueda de la máxima recaudación tributaria posible.

4.1.1 La evolución de los criterios de aplicación de la exención del 7p)

Ahora bien, la exención del artículo 7 apartado p) de LIRPF ha ido sufriendo modificaciones, que no se vinculan con cambios en la redacción oficial de la normativa⁸³. Es en lo referente al juicio de interpretación que debe aplicar la Administración donde se han ido produciendo esas modificaciones, que podrían traducirse cómo una evolución interpretativa de los requisitos sobre los que versa este beneficio fiscal, de tal forma que se contemplen las circunstancias de cada caso.

Si bien la Ley recoge y regula una serie de requisitos establecidos en el origen por el legislador, es la Administración tributaria (en cada una de sus funciones) la que considera cumplidos los mismo en cada situación.

⁸³ Ello se puede corroborar consultando 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 de forma electrónica y observar cómo dentro de las modificaciones que se indica que se han hecho sobre el propio artículo, ninguna afecta al apartado p).

Sin embargo, la administración, como sucede habitualmente en la aplicación de beneficios fiscales, tiene su propio punto de vista que puede llegar a ser incongruente con la redacción de la normativa, cómo por ejemplo ocurre con los desplazamientos de administradores de las sociedades y la posibilidad de aplicar esta exención. Criterio que se puede contrastar con la resolución como la realizada por la DGT a la consulta vinculante V2013-18⁸⁴ donde se concluye que no se admite la aplicación a los administradores de sociedades de este beneficio. La Agencia Tributaria vincula la aplicación a la existencia de relación laboral, sin embargo, cómo podremos ver más adelante, esto no está contemplado normativamente. Ejemplo de ello es la reciente Sentencia del Tribunal Supremo núm.790/2022⁸⁵ que pone fin a la no aplicación de la exención a los administradores de sociedades. Es decir, el Tribunal Supremo sí que admite la posibilidad de aplicar la exención sobre los rendimientos que obtienen los administradores y consejeros de sociedad, siempre que cumplan el resto de los requisitos que recoge la normativa ya trata anteriormente.

Otro ejemplo útil respecto a la metodología de aplicación de este beneficio se puede apreciar a la hora de calcular los días en el que el contribuyente realiza los desplazamientos al lugar donde va a desempeñar sus trabajos. La normativa no recoge limitación cuantitativa alguna en cuanto a los días sobre los que se puede aplicar la exención por parte del obligado tributario. Sin embargo, el criterio de aplicación por parte de la Administración no aplica los días en los que se produce el desplazamiento. Criterio que se contradice con la finalidad y la lógica de aplicación de este beneficio dado que, para que se produzca la internacionalización, es indispensable el desplazamiento por parte del trabajador al territorio donde vaya a realizar los trabajos, existiendo en algunos casos la necesidad de desplazarse durante varios días.

Estos desplazamientos están llenos de factores que no dependen del obligado tributario, cómo sucede en los casos en los que el desplazamiento tiene escalas, retrasos

⁸⁴ DGT consulta vinculante V2013-18, del 4 de julio de 2018, en la que se reitera el criterio por parte de la Administración sobre que la relación de los administradores con la sociedad “es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral”.

⁸⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 790/2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 20 de junio de 2022 (recurso núm.,3468/2020).

o se trata de Estados con distinta zona horaria. El contribuyente se ve expuesto a los mismos indirectamente y son totalmente obligatorios para realizar la principal finalidad del desplazamiento, la realización de trabajos a empresas de fuera del territorio español.

Cabe destacar, cómo se indica en el artículo del CEF⁸⁶, que “la jurisprudencia laboral ha desarrollado una (...) doctrina entorno a la consideración del desplazamiento (*in itinere*) hacia o desde el centro de laboral”⁸⁷. Tratándola cómo una prolongación “de la propia jornada laboral”⁸⁸, que en caso de accidente se compara como si este hubiese tenido lugar en el centro de trabajo, en lo referente a las consecuencias legales. Este criterio ha sido discutido por el Tribunal Supremo, en la sentencia núm.274/2021 del 25 de febrero de 2021⁸⁹ el cual interpreta que sí que se deben tener en cuenta, para aplicar la exención, los días en los que se está produciendo el desplazamiento.

Los criterios de la Administración Tributaria para exigir la justificación de la aplicación de este beneficio están siendo cada vez menos restrictivos. Ello se debe a que, en algunos casos, al ser un beneficio económicamente destacable sobre el cual es habitual la comprobación por parte de los órganos de Gestión de la Agencia Tributaria, la utilización premeditada de criterios más restrictivos al contribuyente ha provocado litigios. Esos litigios, al cabo del tiempo, han llegado hasta el Tribunal Supremo que ha dictado jurisprudencia con criterios más razonables a la intención aplicable de la normativa.

Este régimen puede ser muy atractivo para aquellos trabajadores de aerolíneas que tengan su residencia fiscal en España. Este gremio cumpliría y justificaría los requisitos de desplazamiento real y de realizar el trabajo efectivamente en el extranjero de una manera más sencilla.

⁸⁶ <https://www.fiscal-impuestos.com/IRPF-7-p-exencion-trabajo-extranjero-viaje-desplazamiento-rendimientos.html#:~:text=El%20Tribunal%20Supremo%20en%20su%20sentencia%20de%2025,pa%C3%ADs%20de%20destino%20o%20de%20regreso%20a%20Espa%C3%B1a.> Consultado el 1 de mayo de 2023.

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ Sentencia del Tribunal Supremo 274/2021 (Sala tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 25 de febrero de 2021 (recurso núm.,1990/2019).

Sin embargo, en cuanto al requisito de aplicación de un impuesto similar en el país desplazado será necesario analizar el país de destino de los vuelos y hacer especial hincapié en aquellos destinos que sean considerados paraíso fiscal de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 116/2003⁹⁰ y en los que España no tenga suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional que contenga la cláusula de intercambio de información.

Cómo situación similar puede mostrarse la contestación expresada por la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V1628-08, en la que se estudia el caso de una trabajadora que es desplazada a 23 países, y en relación al requisito que estamos tratando indica: *“Dado que los trabajos se realizan en más de una veintena de países, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el consultante, de tal forma que la exención será aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito.”*⁹¹

En consecuencia, se concluye que cada caso requiere ser estudiado de forma minuciosa.

4.1.2. a) Aplicación práctica del 7p: cálculo de las rentas exentas

Por otro lado, en cuanto a la cuantía objeto de aplicación de la exención no se computa por el importe íntegro recibido. A ello se refiere el artículo 6 del RIRPF, al cálculo por prorrateo entre todos los rendimientos satisfechos al trabajador⁹² durante el año natural y los días que este ha estado fuera a causa de los servicios prestados. Algo que es más fácil de comprender si se expone con un supuesto práctico.

⁹⁰ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, BOE del 1 de febrero de 2003.

⁹¹ DGT consulta vinculante V1628-08, del 4 de agosto de 2008, en la que se determina si es de aplicación la exención del artículo 7 p) de la LIRPF por los rendimientos obtenidos por un residente en España derivados de los servicios prestados a una empresa extranjera desplazándose a los distintos países donde esta opera.

⁹² Todos los rendimientos del trabajo recibidos tanto en España como los recibidos por los trabajadores efectuados fuera.

Supongamos el caso en el que la trabajadora X que forma parte del departamento financiero de la sociedad española 7P, S.A. recibe, de la misma, durante el ejercicio 2022:

-en concepto de sueldos y salarios 80000 euros en el ejercicio 2022

-en concepto de gastos de representación 15000 euros

Durante los meses de septiembre hasta diciembre la trabajadora se desplazó para realizar trabajos en el establecimiento permanente que la sociedad 7P tiene en Chile ya que la propia directiva del establecimiento permanente le ofreció la posibilidad de trabajar con ellos durante unos meses debido a sus amplios conocimientos en el mercado internacional y la experiencia en el sector empresarial en el que se encuentra la sociedad desarrolla su actividad. Durante su estancia en Chile percibió por ello 14000 euros. La señora X no acredita haber satisfecho impuesto alguno por tales retribuciones en el mencionado país. Además, en cuanto a los gastos relacionados con el desplazamiento a Chile la empresa le ha pagado el importe de los billetes (ida y vuelta) ya que fue la trabajadora la que se encargó de comprar y pagar los billetes de avión. La empresa también le pagó 65 euros al día durante los tres meses que prestó sus servicios en el establecimiento permanente en concepto de gastos de manutención.

En primer lugar, habría que ver si los rendimientos del trabajo recibidos por los trabajos en Chile cumplen los requisitos. Si analizamos los requisitos vemos que sí que existe un traslado y como una prueba de ello sería aportar billetes de vuelos gastos de alojamiento e incluso un certificado emitido por la sociedad de que los servicios se prestan en Chile y para el establecimiento permanente. El segundo de los requisitos también se cumpliría ya que los trabajos se están prestando para un establecimiento permanente no residente en territorio español y también se estaría cumpliendo el último de los requisitos expuestos ya que existe un CDI⁹³ en el que se determina en su artículo 14.1 que esa renta puede ser gravada en el Estado de residencia, es decir España, y por lo tanto en territorio español la señora X podrá optar por el 7p o el régimen de exceso. Si optase por tributar en la declaración de la renta del año 2022 aplicando exención del 7p, el cálculo del rendimiento íntegro del trabajo sería:

⁹³ Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003. *Boletín Oficial del Estado*, 28, de 02/02/2004. Consultado el 15 de abril de 2023.

80000 sueldos y salarios pagados en territorio español.
+
15000 gastos de representación.
+
14000 rendimientos del trabajo recibido de los trabajos del establecimiento permanente.

(45.666.66) cantidad exenta según 7p) que no supera la cuantía anual anual máxima de 60.100 euros. $\rightarrow 14000 + [(80000 + 15000) / 12] \times 4$

Rendimiento íntegro del trabajo = 63333,33 a integrar en la BIG.

*Las cantidades que recibe la trabajadora en concepto de gastos de manutención están exentas ya que siguiendo la tabla x no superan los límites. De igual forma los billetes, al ser transporte público y tener soporte documental está exenta toda la cuantía pagada al trabajador.

En definitiva, de la aplicación de la exención del artículo 7p) de la LIRPF se puede concluir que para la aplicación del beneficio se debe revisar estrictamente la documentación que tiene el contribuyente para defender sus intereses dado que existe alta probabilidad de revisión por parte de los órganos de Gestión o Inspección de la Administración Tributaria.

4.1.2. b) Aplicación del 7p y los convenios de doble imposición

Los CDI con los artículos del convenio modelo de la OCDE en lo referente a los artículos relacionados con rentas del trabajo ya se expusieron en un apartado previo⁹⁴. Sin embargo, ahora resulta interesante ver con algún ejemplo práctico la aplicación del 7p) junto con los CDI.

Existe una clara relación entre ambos conceptos ya que el 7p) está previsto para las rentas obtenidas en un Estado distinto al de residencia, lo que convertiría al beneficiario de estas (en este caso el trabajador desplazado temporalmente) en no residente en el Estado de la fuente. De nuevo volvemos a la cuestión clave, que se comentó en el apartado sobre los CDI y el régimen especial de impatriados, para que España (en este caso Estado de residencia) pueda aplicar al obligado tributario la exención

⁹⁴ Véase apartado 3.5 Los CDI en la tributación de los impatriados del presente trabajo.

del 7p) debe tener la posibilidad previamente de gravar la renta derivada de los trabajos realizados en el extranjero.

Es el artículo 15 del convenio modelo de la OCDE, con carácter general, el que indicará el Estado o Estados que podrán someter a tributación las rentas en cuestión. Es decir, para saber qué Estado gravará en los supuestos en los que se centra este trabajo, que son las rentas de trabajos dependientes, se debe acudir a las reglas⁹⁵ de tributación del artículo 15 del convenio modelo de la OCDE.

De la primera regla, se extrae que” las rentas derivadas del trabajo dependiente sólo tributan en el Estado de residencia, salvo que el trabajo se haya desarrollado o ejercido en el Estado parte del CDI donde el contribuyente no es residente. A dicho Estado se le denomina Estado de la actividad, precisamente porque el trabajo desarrollado en su territorio es el que genera la renta.”⁹⁶

Más complejo resulta la tercera regla, pero la comprensión debe basarse en que “el hecho de que el trabajo generador de la renta se haya efectuado en el otro Estado no atribuye directamente a este Estado potestad de imposición. Para ello el art. 15 del Modelo precisa que concurra alguna de las tres circunstancias que recoge su apartado segundo. Si no concurre ninguna, el Estado de la actividad no podrá gravar la renta. [...] Esas circunstancias son las siguientes: a) que el trabajador permanezca en el Estado de la actividad más de 183 días; b) que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad; o c) que su remuneración se soporte por un EP que su empleador tenga en el Estado de la actividad. El cumplimiento de cualquiera de estos requisitos implica que el Estado de la actividad pueda gravar la renta, todo ello sin perjuicio de que el Estado de residencia siempre puede sujetarla a tributación, si bien con la obligación, en función de lo que disponga el CDI, de eliminar la doble imposición

⁹⁵ El esquema planteado sobre el artículo 15 del convenio modelo de la OCDE es el expuesto en el apartado 3.5 Los CDI en la tributación de los impatriados.

⁹⁶ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús y VEGA BORREGO, Félix Alberto: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”. *Revista jurídica de la universidad autónoma de Madrid*, nº 28, 2013-II, pág. 187.

a través del método de imputación o el de exención.”⁹⁷ Veamos su interpretación a través de un ejemplo:

La sociedad R S.A., cuya residencia fiscal se encuentra en España (Estado de residencia), desplaza de forma temporal a parte del personal de su plantilla de trabajadores a Alemania (Estado de la fuente) para prestar servicios a la sociedad F SA, residente fiscal en Alemania. Por la prestación de servicio, la sociedad R factura a la sociedad A cierto importe, en el que incluye, entre otras cantidades, el coste que para la sociedad R suponen los salarios de sus trabajadores (los trabajadores también son residentes fiscales en España). Si partimos de la premisa de que el España no puede gravar la renta obtenida por la sociedad R porque no tiene EP en Alemania. La sociedad A se deduce la cantidad facturada por la sociedad R. En principio, aquí Alemania no podría gravar la renta obtenida por los trabajadores de la sociedad R, debido a que son residentes fiscales en España, y el empleador no es la sociedad A, sino la sociedad R.⁹⁸ Ahora bien, no cumpliéndose los requisitos de la 3ª regla del artículo, en este caso recurriríamos a la 2ª regla expuesta en el apartado anterior sobre CDI en la que existe tributación compartida. Donde España, cumpliéndose los requisitos, podría dejar exenta las rentas según el artículo 7p) de la LIRPF.

4.2 Régimen de excesos

La ley del IRPF incluye otro incentivo fiscal para personas trabajadoras que realizan sus trabajos fuera de España, diferente a la ya mencionada, en el punto anterior, exención por trabajos en el extranjero. Este otro incentivo fiscal, se trata del régimen de excesos.

Este régimen viene regulado, en el artículo 9.A.3.b) 4º del RIRPF donde se determinan los conceptos obtenidos como rendimientos del trabajo que se considerarán incluidos en la exención bajo el citado régimen. Concretamente la exención hace

⁹⁷ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús y VEGA BORREGO, Félix Alberto: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, ob. cit., pág. 188.

⁹⁸ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús y VEGA BORREGO, Félix Alberto: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, ob. cit., pág. 189.

referencia a las cantidades cobradas complementariamente por el trabajador, como consecuencia del desplazamiento de este hacia un territorio extranjero, y que excede a la retribución corriente que recibiría por los mismos trabajos, pero en territorio español. En este caso, la Administración reconoce cómo cuantía susceptible de estar exenta la que el pagador determine cómo “pagada en exceso”. En el régimen de excesos se estipula una exención, la cual se aplica sobre las cantidades cobradas complementariamente por el desplazamiento que realiza el trabajador, en otras palabras, este régimen regula una exención sobre el exceso de cantidades que cobraría corrientemente el trabajador si no hubiera sido desplazado fuera de España.

Los requisitos que se deben considerar para poder aplicar este régimen son los siguientes:

- ✓ Ser considerado residente fiscal en España.
- ✓ Que exista un destino de forma normal y habitual, no circunstancial, en el extranjero. Este requisito no se entenderá cumplido si el trabajador realiza el desplazamiento para realizar un trabajo puntual. En otras palabras, que exista un cambio de centro de trabajo a efectos laborales.

En la reciente consulta vinculante emitida a la DGT, V1345-22⁹⁹, se profundiza acerca del requisito de traslado de centro de trabajo expuesto en el desglose anterior. La consulta indica que se entenderá cumplido este requisito cuando se produzca “un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en otro caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 9 del RIRPF”

Cabe destacar la incompatibilidad entre los dos beneficios fiscales expuestos anteriormente y, por ende, es un escenario de planificación fiscal no se puede indicar cuando es mejor aplicar una exención u otra dado que dependerá de las situaciones de cada contribuyente.

⁹⁹ DGT consulta vinculante V1345-22, del 13 de junio de 2022, en la que se determina si es de aplicación para el obligado tributario, que ha sido desplazado temporalmente al extranjero, la exención del artículo 9.A.3.b) del RIRPF sobre la cuantía recibida como complemento.

5. CONCLUSIONES

Una vez desarrollado el objetivo último perseguido durante el desarrollo del presente trabajo, consistente en el estudio de el régimen jurídico tributario aplicable a los trabajadores desplazados tanto para los impatriados y los expatriados, podemos formular las siguientes conclusiones sobre los puntos tratados.

En primer lugar, en cuanto al régimen especial de impatriados que se contempla en la normativa española cabe destacar que, aunque fue desarrollado por el legislador con el objetivo de conseguir la llegada de personal cualificado, esa condición no ha sido recogida cómo criterio exigible al desplazado, excepto a partir del presente ejercicio 2023 que entran en vigor las últimas modificaciones sobre el régimen, y solo para el caso de los emprendedores.

No obstante, esa ausencia de criterio no quiere decir que la normativa del régimen se haya alejado del objetivo de que el país esté entre las consideraciones de los trabajadores cómo destino laboral potencial en términos fiscales. De hecho, con las últimas modificaciones, vemos cómo la normativa española ha conseguido acercarse más a las situaciones de hoy en día. Se han incluido elementos claves para el desplazado cómo son: la posibilidad de optar al régimen por parte del núcleo familiar inmediato o la inclusión del teletrabajo en el régimen especial de impatriados. Parte de esas modificaciones cobran gran relevancia hoy en día, tras las situaciones vividas en los últimos años de pandemia y de grandes modificaciones laborales. Ahora bien, el contribuyente que opte por este régimen de impatriados debe tener en cuenta que el cumplimiento de sus requisitos conlleva a su vez una serie matices que requieren de su estudio para cada caso, junto con el cumplimiento de las obligaciones formales que se exigen en un momento inicial y final a la aplicación del régimen especial de impatriados.

En segundo lugar, como alternativa a la normativa actual del régimen y como solución a las dificultades de aplicación del mismo para los trabajadores, resultaría interesante, tal y como exponen diversos autores¹⁰⁰, aplicar los incentivos fiscales para la llegada de nuevos residentes a TE desde la tributación de las empresas. Ello supondría un

¹⁰⁰ BARREAL GARCÍA, José Manuel: "El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma". Instituto de estudios fiscales, vol.17, 2014, págs. 36-37.

mejor control de los rendimientos obtenidos por el trabajador ya que su tributación se haría por el IRPF como residente sin gravámenes distintivos. El atractivo para el trabajador resultaría de que las empresas para beneficiarse del régimen contratarían a trabajadores no residentes y les podrían ofrecer una remuneración que incentivase el cambio de residencia, que debería ser requisito indispensable¹⁰¹. Al final, resultaría más aplicable si es el empleador quien tiene que cumplir los requisitos de contratación. En la situación actual el trabajador debe cumplir los requisitos de residencia, y requisitos que dependen de la relación laboral (carta de desplazamiento emitida por el empleador, mantenimiento de la relación laboral...).

En tercer lugar, y destacando el otro régimen estudiado en mayor profundidad, hemos visto las exenciones del artículo 7p de la LIRPF destinado a los expatriados temporales. De este se puede concluir que, si bien es cierto que es un beneficio fiscal para el trabajador residente en territorio español, su aplicación, a las pruebas expuestas me remito, no resulta tan sencilla debido a que existe gran controversia entre el contenido literal de la normativa, la Administración tributaria española y las Sentencias de órganos superiores en materia tributaria. Ello supone que cada caso deba ser analizado con rigor para determinar la posibilidad de su aplicación o no.

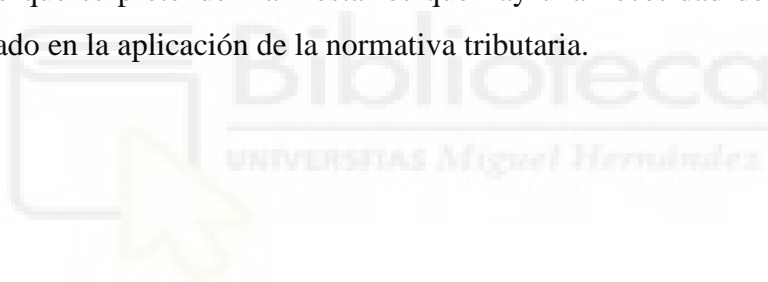
Para finalizar, ya que ha sido objeto de numerosas referencias a lo largo del trabajo es interesante hacer referencia a la Dirección General Tributos en lo referente a las consultas que los obligados tributarios realizan a este órgano concreto de la Administración. Ya que, teniendo claro que las resoluciones a la consultas son vinculantes para la Administración con respecto al contribuyente que realiza la consulta y sobre la cuestión planteada¹⁰², se puede decir que el resumen que se extrae después de tratar las consultas vinculantes es que la Dirección General Tributos termina, en todos los casos, aludiendo a la cita literal de la normativa pudiendo no dejar claro en muchas situaciones la aplicación o no de los regímenes, incluso en consultas sobre residencia fiscal.

¹⁰¹ CALDERÓN MALDONA, Carlos Rodrigo: "El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma". *Instituto de estudios fiscales*, colaboración 4/22, vol.28, 2022, págs. 56-58.

¹⁰² Artículo 89 de la LGT.

Es cierto que, los regímenes aquí tratados tienen una gran importancia para la recaudación tributaria española. En el caso del régimen de impatriados la cuestión radica en tributar por el IRNR aunque sea residente fiscal en España, con un porcentaje fijo solo sobre las rentas obtenidas en territorio español, o por el IRPF, con una escala de gravamen que se aplica sobre toda la renta mundial que obtiene el residente fiscal en España y en el caso de las exenciones para impatriados su aplicación consiste en una parte de la renta que no se incluye en la base de tributación para una persona que tributa en España por su renta mundial. Es lógico que ello conlleve un trato delicado para la aplicación de los citados regímenes y este órgano no tiene la competencia para determinar la correcta o incorrecta aplicación de la legislación, ya que ello le compete al órgano de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración tributaria¹⁰³.

No obstante, el problema radica en la diferencia de criterios que pueden darse sobre un mismo caso entre las Administraciones, la normativa y los Tribunales Superiores. Lo que se pretende manifestar es que hay una necesidad de que exista un criterio unificado en la aplicación de la normativa tributaria.



¹⁰³ Incluido en por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0053-17, del 13 de enero de 2017.

6. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados. Capítulo II, Netbiblo, La Coruña, 2010.

BARREAL GARCÍA, José Manuel:” El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Instituto de estudios fiscales, vol.17, 2014, págs. 29-37.

CALDERÓN MALDONA, Carlos Rodrigo:” El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma». Instituto de estudios fiscales, colaboración 4/22, vol.28, 2022, págs. 47-58.

Comité de personas expertas: “Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria”. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid 2022. Págs. 604.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús y VEGA BORREGO, Félix Alberto: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”. Revista jurídica de la universidad autónoma de Madrid, nº 28, 2013-II, págs. 177-195.

PEDREIRA MENÉNDEZ, Jose, ROMERO PLAZA, Carlos y FERRER JARAIZ, Juan” La exención del artículo 7.p) del IRPF”. [En línea] AEDAF, sección de IRPF, marzo de 2019. Consultado el 12/04/2023.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo: “El régimen de los trabajadores desplazados a territorio español («impatriados»): implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”. En Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7, 2018, pág.109-134.

SANZ CLAVIJO, Alfonso: “El régimen tributario especial en el irpf de los trabajadores desplazados a España”. En Universidad de Cádiz, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, núm.2, 2013 pág.19-21.

VAQUERA GARCÍA, Antonio: “Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados”. Crónica Tributaria, núm.179(2), 2021, págs.131–167.

WEBGRAFÍA

Agencia Tributaria: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/regimenes-opcionales/regimen-especial-impatriados.html> . Consultada el 2 de mayo de 2023.

CEF: <https://www.fiscal-impuestos.com/IRPF-7-p-exencion-trabajo-extranjero-viaje-desplazamiento-rendimientos.html#:~:text=El%20Tribunal%20Supremo%20en%20su%20sentencia%20de%202025.pa%C3%ADs%20de%20destino%20o%20de%20regreso%20a%20Espa%C3%B1a>. Consultado el 1 de mayo de 2023.

Defez Asesores: <https://defezasesores.es/blog/fiscal/regimen-fiscal-impatriados/>. Consultado el 30 de abril de 2023.

El Derecho; Lefebvre: Renuncia al régimen de desplazados. Artículo publicado [en línea] el 10 de mayo de 2023. https://elderecho.com/renuncia-al-regimen-de-desplazados?utm_medium=email&utm_source=newsletter&utm_campaign=20230515_Nwl&utm_id=2890 . Consultado el 12 de junio de 2023.

Eres Relocation: <https://www.eresrelocation.es/conoce-las-condiciones-laborales-trabajadores-expatriados/> Consultado el 29 de abril de 2023.

Iberley: Régimen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Artículo publicado [en línea]

<https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-aplicable-trabajadores-desplazados-territorio-espanol-irpf-22951>. Consultado el 19 de marzo de 2023.

Instituto de Estudios Fiscales:
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2013_02.pdf.
Consultado el 12 de marzo de 2023.

OECD.org: <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> . Consultado el 23 de marzo de 2023.

Osborne Clarke: El régimen de impatriados: recientes consulta de la Dirección General de Tributos permiten una interpretación flexible. Artículo publicado [en línea] <https://www.osborneclarke.com/es/insights/el-regimen-de-impatriados-recientes-consultas-de-la-direccion-general-de-tributos-permiten-una-interpretacion-flexible> . Consultado el 7 de mayo de 2023.

REAF (2017): Problemática en la exención del 7 p. Artículo publicado [en línea] [https://www.economistas.es/Contenido/REAF/ARTICULOS%20REAF/Problem%C3%A1tica%20en%20la%20exenci%C3%B3n%20del%207%20p\).pdf](https://www.economistas.es/Contenido/REAF/ARTICULOS%20REAF/Problem%C3%A1tica%20en%20la%20exenci%C3%B3n%20del%207%20p).pdf) consultado el 28 de marzo de 2023.

Secretaría de Estado de Hacienda Dirección General de Tributos. Doctrina Tributaria - Consultas Tributarias 1997-2023. Buscador: <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/> . Consultado el 18 de junio de 2023.

7. ANEXOS

ANEXO NORMATIVA ESPAÑOLA

Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Boletín Oficial del Estado, 286, de 30 de noviembre de 1999.

Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Boletín Oficial del Estado, 28, de 1 de febrero de 2003.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 302. De 18 de diciembre de 2003.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Boletín Oficial del Estado, 313, de 31 de diciembre de 2003.

Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003. Boletín Oficial del Estado, 28, de 02 de febrero de 2004.

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. Boletín Oficial del Estado, 62, de 6 de marzo de 2004.

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. Boletín Oficial del Estado, 285, de 29 de noviembre de 2006.

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. Boletín Oficial del Estado, 78, de 31 de marzo de 2007.

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Boletín Oficial del Estado, 312. De 28 de diciembre de 2012.

Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. Boletín Oficial del Estado, 306, de 22 de diciembre de 2023.

ANEXO JURISPRUDENCIAL: DOCTRINA ADMINISTRATIVA
ESPAÑOLA

Sentencia de la Audiencia Nacional 3499/2018 (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 29 de junio de 2022 (recurso núm.,398/2018).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 430/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª), de 17 de junio de 2020 (recurso núm.,338/2019).

Sentencia del Tribunal Supremo 274/2021 (Sala tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 25 de febrero de 2021 (recurso núm.,1990/2019).

Sentencia del Tribunal Supremo 790/2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 20 de junio de 2022 (recurso núm.,3468/2020).

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT consulta vinculante V0961-07, del 1 de mayo de 2007, de la DGT en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF sobre las retribuciones obtenidas por personal de aerolínea en vuelos internacionales por considerarse o no obtenidas en territorio español.

DGT consultas vinculante V0015-08, del 4 de enero de 2008, en la que se expone si se considera residente fiscal en territorio español a un obligado tributario por el criterio del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas.

DGT consulta vinculante V1628-08, del 4 de agosto de 2008, en la que se determina si es de aplicación la exención del artículo 7 p) de la LIRPF por los rendimientos obtenidos por un residente en España derivados de los servicios prestados a una empresa extranjera desplazándose a los distintos países donde esta opera.

DGT consulta vinculante V0165-10, del 4 de febrero de 2010, en la que el consultante es desplazado a España por su empleador para prestar servicios a una entidad del grupo mercantil y en la que se expone la acreditación de la carta de desplazamiento entre las cuestiones planteadas como requisitos cumplidos para la aplicación del artículo 93 de la LIRPF.

DGT consulta vinculante V0897-14, del 1 de abril de 2014, en la que se expone acerca del modelo a presentar en el ejercicio en el que se produce un cambio en el ámbito laboral del contribuyente por el artículo 93 de la LIRPF que supone el incumplimiento de uno de los requisitos.

DGT consulta vinculante V1828-15, del 10 de junio de 2015, en la que se expone la posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 7 apartado p de la LIRPF al prestar los servicios fuera de TE a una empresa del grupo mercantil.

DGT consultas vinculante V0053-17, del 13 de enero de 2017, en la que se expone si se considera residente fiscal en territorio español a un obligado tributario por el criterio del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas.

DGT consulta vinculante V0432-17, del 17 de febrero de 2017, en la que se expone si es de exclusión el hecho de pérdida del contrato laboral que causó derecho al régimen especial de impatriado.

DGT consulta vinculante V0300-18, del 8 de febrero de 2018, en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF. En particular si afecta la circunstancia de ser inversora pasiva en sociedades españolas o extranjeras fuera del grupo pudiendo ser administradora de alguna de ellas.

DGT consulta vinculante V2013-18, del 4 de julio de 2018, en la que se reitera el criterio por parte de la Administración sobre que la relación de los administradores con la sociedad “es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral”.

DGT consulta vinculante V0265-20, del 4 de febrero de 2020, en la que se expone el Estado de tributación de la pensión recibida de territorio español.

DGT consulta vinculante V2309-12, del 4 de diciembre de 2020, en la que se expone el Estado de tributación de la pensión recibida por trabajos públicos prestados al Estado español por parte de un no residente fiscal.

DGT consulta vinculante V0006-22, del 4 de enero de 2022, en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF.

DGT consulta vinculante V0350-22, del 24 de febrero de 2022, de la DGT en la que se indica que no es posible rectificar las liquidaciones tributaria realizadas en las que se ha aplicado el régimen especial de trabajadores desplazados tras la renuncia al mismo por parte del obligado tributario.

DGT consulta vinculante V1162-22, del 26 de mayo de 2022, en la que se expone el Estado de tributación de las rentas obtenidas en por el teletrabajo en España y el trabajo

en Reino Unido satisfechos ambos por una empresa inglesa. También se expone cambio de residencia y desplazamientos con ocasión de trabajo.

DGT consulta vinculante V1163-22, del 26 de mayo de 2022, en la que se expone qué se considera ausencias esporádicas para la obtención del cómputo de los 183 días del requisito de residencia en TE.

DGT consulta vinculante V1331-22, del 10 de junio de 2022, en la que se expone si resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Si en el supuesto de serle de aplicación dicho régimen de tributación especial, constituiría causa de exclusión del régimen el que aprovechara determinadas oportunidades de inversión, adquiriendo la condición de socio en otras empresas y, así mismo, si constituiría causa de exclusión su pertenencia al órgano de administración de alguna de estas otras empresas.

DGT consulta vinculante V1345-22, del 13 de junio de 2022, en la que se determina si es de aplicación para el obligado tributario, que ha sido desplazado temporalmente al extranjero, la exención del artículo 9.A.3.b) del RIRPF sobre la cuantía recibida como complemento.

DGT consulta vinculante V1632-22, del 8 de julio de 2022, en la que se expone el conflicto de residencia fiscal en España debido a la permanencia en el país a causa del estado de alarma decretado en 2020 en España.

DGT consultas vinculante V2321-22, del 4 de noviembre de 2022, en la que se expone el conflicto de residencia fiscal en España debido a la permanencia en el país a causa del estado de alarma decretado en 2020 en España.

DGT consulta vinculante V2512-22, del 7 de diciembre de 2022, en la que se expone qué se considera ausencias esporádicas para la obtención del cómputo de los 183 días del requisito de residencia en TE.

MODELO 149

ANEXO II



Agencia Tributaria
Oficina gestora competente

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES
DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL**
Comunicación de la opción, renuncia o exclusión, o del fin del desplazamiento

Modelo
149

1. Contribuyente

N.I.F. Primer apellido Segundo apellido
Nombre Teléf. fijo 11 Teléf. móvil 12

2. Representante

N.I.F. Apellidos y nombre, razón social o denominación
Domicilio

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

3. Comunicación de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

DECLARO cumplir las condiciones establecidas en los artículos 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 113 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, comunico los siguientes datos:

1) Desplazamiento como consecuencia de un contrato de trabajo

Identificación del empleador:

31 N.I.F. 32 Apellidos y nombre o denominación o razón social

Documentación:

- Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, se adjuntará un documento justificativo del empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y la dirección del mismo, así como la duración del contrato de trabajo.
- Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por el empleador, se adjuntará copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por este en el que se exprese la 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, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.

2) Desplazamiento como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad

Identificación de la entidad:

33 N.I.F. 34 Denominación o razón social

Documentación:

- Cuando se trate de un desplazamiento como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, se adjuntará un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Fecha de entrada en territorio español..... 35

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..... 36

Último país o territorio de residencia..... 37

Y cumpliendo las condiciones exigidas, EJERCITO LA OPCIÓN de tributar por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

Lugar y fecha: Firma del/de la interesado/a o de su representante:
Fdo.:

4. Comunicación de la renuncia al régimen especial

COMUNICO mi renuncia al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

Lugar y fecha: Firma del/de la interesado/a o de su representante:
Fdo.:

Documentación: Se adjuntará una copia de la comunicación, modelo 145, presentada ante el retenedor, sellada por éste.

5. Comunicación de la exclusión del régimen especial

COMUNICO mi exclusión del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

Fecha de incumplimiento de las condiciones..... 51

Causa de la exclusión: (indique brevemente la causa)..... 52

Lugar y fecha: Firma del/de la interesado/a o de su representante:
Fdo.:

6. Comunicación del fin del desplazamiento a los efectos del artículo 114.2.a) del Reglamento del IRPF

COMUNICO que el fin de mi desplazamiento a territorio español se ha producido en la siguiente fecha..... 61

Lugar y fecha: Firma del/de la interesado/a o de su representante:
Fdo.:

Ejemplar para la Administración

MODELO 151

ANEXO I



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Página 1

Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (vigente desde 1 de enero de 2015)

Modelo 151

Contribuyente

NIF	Primer apellido
Segundo apellido	Nombre

Ejercicio

Ejercicio

Sexo: Hombre (01) Mujer (02)

Fecha de nacimiento (03)

Cambio de domicilio. Si ha cambiado de domicilio, consigne una "X" (04)

Domicilio habitual actual

(31) Tipo de Via	(32) Nombre de la Via Pública						
(33) Tipo de numeración	(34) Número de casa	(35) Calificador del número	(36) Bloque	(37) Portal	(38) Escalera	(39) Planta	(40) Puerta
(41) Datos complementarios del domicilio	(42) Localidad / Población (si es distinta del municipio)						
(43) Código Postal	(44) Nombre del Municipio						
(45) Provincia	(46) Teléf. fijo	(47) Teléf. móvil	(48) N.º de FAX				

Si el domicilio está situado en el extranjero:

(49) Domicilio / Address	(51) Población/Ciudad			
(50) Datos complementarios del domicilio	(52) email	(53) Código Postal (ZIP)	(54) Provincia/Región/Estado	
(55) País	(56) Código País	(57) Teléf. fijo	(58) Teléf. móvil	(59) N.º de FAX

Datos adicionales de la vivienda en la que tiene su domicilio actual.	Tituladad (clave) (05)	Porcentaje de participación, en caso de propiedad o usufructo (06)	Referencia catastral (07)
---	------------------------	--	---------------------------

Representante

N.I.F.	Apellidos o razón social o denominación	Nombre
--------	---	--------

Domicilio

(31) Tipo de Via	(32) Nombre de la Via Pública						
(33) Tipo de numeración	(34) Número de casa	(35) Calificador del número	(36) Bloque	(37) Portal	(38) Escalera	(39) Planta	(40) Puerta
(41) Datos complementarios del domicilio	(42) Localidad / Población (si es distinta del municipio)						
(43) Código Postal	(44) Nombre del Municipio						
(45) Provincia	(46) Teléf. fijo	(47) Teléf. móvil	(48) N.º de FAX				

Comunidad o Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio

Clave de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo su residencia en el ejercicio indicado..... (08)

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

Si desea que se destine un porcentaje de la cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marque con "X" esta casilla (09)

Asignación de cantidades a fines sociales

Si desea que se destine un porcentaje de la cuota íntegra a las actividades previstas en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio (BOE del 29), marque con "X" esta casilla (10)

Esta asignación es independiente y compatible con la asignación tributaria a la Iglesia Católica.

Declaración complementaria

Si esta declaración es complementaria de otra declaración anterior del mismo ejercicio indicado, indíquelo marcando con "X" esta casilla (11)

Si de la declaración complementaria resulta una cantidad a devolver inferior a la solicitada en la declaración anterior y ésta no hubiera sido todavía efectuada por la Agencia Tributaria, marque con "X" esta casilla (12)

Fecha y firma

Declaro que son ciertos los datos consignados en la presente declaración.

En [] a [] de [] de []

Firma del contribuyente/representante

Ejemplar para la Administración

Si el número de rendimientos o rentas previsto en la hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan.....

A₁ Rendimientos y rentas imputadas a integrar en la base liquidable general

Importante: Agrupe en un mismo apartado los rendimientos positivos en los que coincida la misma "clave de tipo de renta" y "naturaleza" y tratándose de rendimientos de trabajo, además, que procedan del mismo pagador.

Los rendimientos positivos y rentas imputadas derivadas de bienes inmuebles deberán declararse de forma separada por cada bien inmueble con la misma "clave tipo de renta" y misma "naturaleza".

n°				
Tipo de renta (clave)....	1			
Naturaleza (clave)..	2			
Retribuciones en especie:				
Valoración	3			
Ingresos a cuenta.....	4			
Ingresos a cuenta repercutidos...	5			
Rendimiento íntegro/Renta inmobiliaria imputada ..	6			
Retención o ingreso a cuenta	7			
Pagador (rendimientos de trabajo):				
N.I.F.	F/J			
Apellidos y nombre o razón social				
Datos adicionales de los rendimientos de trabajo:				
Rendimiento íntegro obtenido y gravado en el extranjero	8			
Impuesto satisfecho en el extranjero	9			
Datos adicionales de las rentas derivadas de bienes inmuebles:				
Propiedad (%)	Usufructo (%)	Origen (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral
61	62	63	64	60

A₂ Rendimientos a integrar en la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR)

Importante: Agrupe en un mismo apartado los rendimientos positivos en los que coincida la misma "clave de tipo de renta" y "naturaleza".

n°	
Tipo de renta (clave)....	1
Naturaleza (clave)..	2
Retribuciones en especie:	
Valoración	3
Ingresos a cuenta.....	4
Ingresos a cuenta repercutidos...	5
Rendimiento íntegro	6
Retención o ingreso a cuenta	7

B Rentas de actividades económicas con deducción de gastos

Importante: A efectos de determinar el rendimiento neto, agrupe en un mismo apartado las RENTAS POSITIVAS (ingresos íntegros superiores a los gastos deducibles) en las que coincida la misma "clave de tipo de renta". Las rentas negativas se declararán separadamente.

n°	
Tipo de renta (clave).....	1
Ingresos íntegros	2
Gastos de personal	3
Gastos de aprovisionamiento de materiales y de suministros.....	4
Rendimiento neto	5
Retención o ingreso a cuenta	6

C Ganancias sometidas a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en Sociedades y Fondos de inversión

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por las ganancias procedentes de cada una de las instituciones de inversión colectiva de que se trate.

n°	
Tipo de renta (clave).....	1
Ganancia patrimonial	2
Retención o ingreso a cuenta	3
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión: _____	

Ejemplar para la Administración

N.I.F.

Apellidos y nombre

Página 3

Si el número de rendimientos o rentas previsto en la hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan.....

D Rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada inmueble transmitido.

n°

Tipo de renta (clave)..... 1 | | | | | Número de justificante del modelo 211.....

	Adquisición	Mejora o 2ª adquisición
Valor de transmisión.....	2	6
Valor de adquisición.....	3	7
Diferencia.....	4	8
Ganancia (o pérdida).....	5	9
Fecha de adquisición	Ganancia patrimonial total obtenida..... 10	
Fecha de mejora o 2ª adquisición	Retención o ingreso a cuenta..... 11	
Fecha de transmisión	Cuota participación (%):.....	

Adquirente

N.I.F. | F/J | Apellidos o razón social | Nombre

Descripción del inmueble

(31) Tipo de Vía | (32) Nombre de la Vía Pública | (33) Tipo de numeración | (34) Número de casa | (35) Calificador del número | (36) Bloque | (37) Portal | (38) Escalera | (39) Planta | (40) Puerta

(41) Datos complementarios del domicilio | (42) Localidad / Población (si es distinta del municipio)

(43) Código Postal | (44) Nombre del Municipio

(45) Provincia | (46) Referencia catastral

Doc. público | Doc. privado | Notario o fedatario | Nº de protocolo

E₁ Ganancias que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales a integrar en la base liquidable general

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada ganancia obtenida.

n°

Descripción de la ganancia patrimonial

Tipo de renta (clave)..... 1 | | | | | Naturaleza (clave)..... 2 | | | | |

Ganancia patrimonial.....	3
Retención o ingreso a cuenta.....	4

E₂ Resto de Ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales a integrar en la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR)

Importante: Deberá cumplimentar un apartado distinto por cada ganancia obtenida.

n°

Descripción del elemento patrimonial

Tipo de renta (clave)..... 1 | | | | |

Fecha de transmisión.....	2	Diferencia (4 - 5).....	6
Fecha de adquisición.....	3	Ganancia patrimonial.....	7
Valor de transmisión.....	4		
Valor de adquisición.....	5		

Ejemplar para la Administración

F Base liquidable

Base liquidable general ($A_1 + B + E_1$).....	12
Base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR) ($A_2 + C + D + E_2$).....	13

G Cálculo del impuesto y resultado de la declaración

Cuota correspondiente a la base liquidable general.....	14		
Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (artículo 25.1.f TRLIRNR).....	15		
Cuota íntegra total ($14 + 15$).....	16	Parte estatal	Parte autonómica
Deducción por donativos.....	19	17	18
Deducción por doble imposición internacional por razón de los rendimientos de trabajo obtenidos y gravados en el extranjero.....	22	20	21
Cuota líquida total ($16 - 19 - 22$).....	25	26	27
Retención e ingresos a cuenta.....	28		
Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes pagadas respecto de las rentas incluidas en la declaración.....	29	Epígrafe A, 30	Epígrafe A, 31
		Epígrafe B 32	Epígrafe C 33
		Epígrafe D 34	Epígrafes E ₁ y E ₂ 35
Cuota diferencial ($25 - 28 - 29$).....	36		

H Regularización mediante declaración complementaria (sólo en caso de declaración complementaria del ejercicio)

Resultados a ingresar de las anteriores autoliquidaciones o liquidaciones administrativas correspondientes al ejercicio indicado.....	37
Devoluciones acordadas por la Administración como consecuencia de la tramitación de anteriores autoliquidaciones correspondientes al ejercicio indicado.....	38
Resultado de la declaración complementaria ($36 - 37 + 38$).....	39

Requerimiento relacionado con la aplicación del artículo 93 de la LIRPF.



DEPENDENCIA REGIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA
Oficina de Gestión Tributaria
PZ DR. LETAMENDI, 13-22
08007 BARCELONA (BARCELONA)
Tel. 932911468

Delegación Especial de CATALUÑA



NOTIFICACIÓN DE PROPUESTA DE RESOLUCIÓN

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

N.I.F.

Nombre

Referencia

Concepto tributario: **IRPF. Régimen especial para trabajadores desplazados.**

PUESTA DE MANIFIESTO

Esta Oficina, a la vista de su comunicación, modelo 149, de opción por el régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español, presentada con fecha 29 de marzo de 2023, y de los datos y justificantes solicitados y/o aportados y de los antecedentes de que dispone la Agencia Tributaria, realiza la propuesta de denegar la expedición del certificado acreditativo previsto en el artículo 119.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Al tratarse de una propuesta, antes de dictar la resolución se le pone de manifiesto el expediente para que, si lo considera conveniente, formule ante esta Oficina las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes, en el lugar y plazo que se indican a continuación.

LUGAR Y PLAZO

El expediente se encuentra a su disposición en esta Oficina durante **10 días hábiles**, a partir del día siguiente al de recepción de este escrito, con el fin de que pueda consultarlo y alegar lo que entienda conveniente, así como aportar todos los documentos, justificantes o cualquier otra prueba que considere oportuna para la defensa de sus derechos.

Las alegaciones y documentos o justificantes podrán ser presentados a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria (sede.agenciatributaria.gob.es) haciendo constar el Código Seguro de Verificación de la notificación recibida o utilizando su certificado o DNI electrónico, e igualmente se podrán presentar por correo, o mediante comparecencia personal en esta Oficina.

Así mismo, si con anterioridad al vencimiento del citado plazo manifiesta por escrito su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos, se tendrá por realizado el trámite de alegaciones. Este escrito podrá presentarlo por los mismos medios indicados anteriormente.

Una vez finalizado dicho plazo y estudiadas las alegaciones y pruebas aportadas, se adoptará la resolución que corresponda, que le será oportunamente notificada.

MODELO PARA EFECTUAR ALEGACIONES

Se adjunta a este documento un modelo elaborado por la Agencia Tributaria que podrá utilizar, si así lo desea, para presentar alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes. Este modelo podrá presentarlo por correo, por fax o mediante comparecencia personal en esta Oficina.

Ann AFAT

MOTIVACIÓN

Teniendo en cuenta los requisitos previstos en la normativa reguladora de este régimen especial, y vista la comunicación presentada y la documentación obrante en el expediente, así como la información de que dispone la Administración, no procede la expedición del documento acreditativo a que se refiere el artículo 119.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes motivos:

- En fecha 29/03/2023 presentó la solicitud para acogerse al régimen especial de trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español establecido en el art. 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006).

- Una vez comprobada dicha solicitud, se observa que falta documentación, por lo que, se procede a emitir, en fecha 31/03/2023, requerimiento en el que se le indicaba la documentación que quedaba pendiente de aportar para continuar con la tramitación de la solicitud inicialmente presentada:

Documento justificativo emitido por el empleador firmado y sellado, en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo. La aportación del contrato de trabajo no exime de presentar el documento solicitado.

Copia del contrato trabajo firmado con el empleador.

Copia del documento justificativo de alta en la Seguridad Social en España (Resolución sobre el reconocimiento de alta) o de la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

- En fecha 02/04/2023 es notificado el requerimiento, al cual contesta, en fecha 05/04/2023, mediante registro número [redacted] aportando: contrato de trabajo; y, copia de la vida laboral. Pero no se aporta el certificado del empleador.

- A tal efecto, el art 7.1 a) de la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por el régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y a que se refiere el art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria en el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.

- En consecuencia, debido a todo lo anteriormente expuesto, y al no haber aportado la documentación requerida, se procede a emitir la presente propuesta de denegación a la solicitud de ejercitar la opción de tributar por el régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español 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 y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

NORMAS APLICABLES

Ley General Tributaria (Ley 58/2003)

Trámite de alegaciones: Artículo 99

Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006)

Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español: Artículo 93

Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007)

Ámbito de aplicación, contenido del régimen y ejercicio de la opción: Artículos 113, 114 y 116

Comunicación a la Administración tributaria y acreditación del régimen: Artículo 119