

Alerta informativa – diciembre 2023

Se aprueba mediante el Real Decreto 1008/2003, de 5 de diciembre, el desarrollo reglamentario del régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español y la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, que aprueba los nuevos modelos 149 y 151



Judith Sans Oto
Socia de People Advisory Services EY

Iván Sáez Fuertes
Socio de People Advisory Services EY

Sergi Cebrián Burguete
Socio de People Advisory Services EY

Alejandro Prieto Barla
Director de People Advisory Services EY

El pasado 6 de diciembre de 2023 entró en vigor el Real Decreto 1008/2023 por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado mediante Real Decreto 439/2007, con el fin de adaptarlo a los cambios operados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 y la Ley 28/2022 de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.

De entre las distintas novedades introducidas por el Real Decreto 1008/2023 con impacto en el IRPF, la presente alerta analiza las relativas al régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF y en los artículos 113 y siguientes del Reglamento del IRPF.

Principales cambios que introdujo la Ley de fomento de empresas emergentes en el “régimen especial de trabajadores los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español”

Minoración de las barreras de entrada al régimen

Mediante la Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (en lo sucesivo Ley de Startups) se redujo el número de años previos de no residencia en España requeridos al contribuyente para poder optar al régimen especial. En concreto se ha acordado pasar de 10 a 5 años de no residencia en territorio español anteriores al ejercicio en el que se produce el desplazamiento.

Ampliación de los colectivos con acceso al régimen

Desde 1 de enero de 2023 se amplía el ámbito subjetivo del régimen especial, añadiéndose a los colectivos tradicionales previstos hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley de Startups, los siguientes colectivos:

- ▶ Contribuyentes cuya actividad laboral, sin ser ordenada por el empleador, se presta a distancia mediante uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, es decir, teletrabajadores de carácter internacional o nómadas digitales.
- ▶ Contribuyentes que adquieren la condición de administrador de una entidad. Si esta última fuera considerada entidad patrimonial, el administrador no podrá tener una participación directa o indirecta de más del 25%.
- ▶ Contribuyentes que realizan una actividad económica calificada como actividad emprendedora.
- ▶ Contribuyentes calificados como profesionales altamente cualificados que prestan servicios a empresas emergentes o bien que llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.
- ▶ Cónyuge del contribuyente y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquier que sea su edad de discapacidad, o en el supuesto de que no exista vínculo matrimonial, el progenitor de estos.

Requisitos de acceso al régimen para el cónyuge (u otro progenitor) e hijos

Este colectivo cuyo desplazamiento a España no viene causado por ninguna de las circunstancias previstas en el apartado primero del artículo 93 de la Ley del IRPF, sino por la decisión de acompañar al contribuyente principal y de este modo trasladar su residencia habitual a España, debe cumplir con los siguientes requisitos para poder

acceder al régimen especial:

- ▶ El desplazamiento a territorio español se debe realizar antes de que finalice el primer periodo impositivo en el que resulte aplicable el régimen especial al contribuyente principal.
- ▶ Deben cumplir el requisito de 5 años de no residencia en España previos a su desplazamiento a territorio español.
- ▶ No deben obtener rentas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.
- ▶ Deben adquirir su residencia fiscal en España.
- ▶ La suma de las bases liquidables de los distintos integrantes debe ser inferior a la base liquidable del contribuyente principal en cada uno de los años de aplicación del régimen especial.

Modificaciones reglamentarias que afectan al “régimen especial de trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español”

Ámbito de aplicación

En relación con el ámbito de aplicación de dicho régimen especial, podemos destacar las principales novedades recogidas en el reglamento:

- ▶ Cuando la solicitud del citado régimen se efectúe como consecuencia de la realización en España de una actividad calificada como actividad emprendedora, será necesario contar con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), en los términos establecidos en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, siendo necesario para contribuyentes extracomunitarios disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial prevista en el artículo 69 de esta Ley 14/2013, con carácter previo al desplazamiento a territorio español. Los ciudadanos nacionales de un país UE y extracomunitarios a los que les sea de aplicación el derecho de la UE por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia únicamente deberán disponer del informe favorable emitido por la ENISA. Dicho informe también deberá ser solicitado por aquellos contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial en el caso de que quieran iniciar una actividad que tenga carácter emprendedor distinta de aquella que motivó su desplazamiento a territorio español.
- ▶ Si el contribuyente que opte por el régimen especial lo hiciera como consecuencia de la realización en España de una actividad económica como profesional altamente cualificado que presta servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley de Startups, deberá contar con la titulación requerida en el artículo 71 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre de apoyo a emprendedores o bien contar con la autorización de residencia que establece el citado artículo, bien para titulares de

una Tarjeta azul-UE o autorización de residencia nacional para profesionales altamente cualificados.

- ▶ Para el caso de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación que permite la solicitud del régimen especial, será necesario que concurra alguno de los siguientes supuestos de acuerdo al artículo 72 de la Ley 14/2013 o bien estar en posesión de la autorización de residencia bajo esta modalidad:
 - ▶ Ser personal investigador al que se refieren el artículo 13 y la disposición adicional primera de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.
 - ▶ Ser personal científico y técnico que lleve a cabo trabajos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, en entidades empresariales o centros de I+D+i establecidos en España.
 - ▶ Los investigadores acogidos en el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados.
 - ▶ Los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e investigación, o escuelas de negocios establecidos en España.
- ▶ Los contribuyentes, que hayan optado por el régimen especial bajo alguna de las actividades económicas que lo amparan, deberán cumplir con las obligaciones formales establecidas en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, es decir, llevar los libros registros e ingresos y gastos, conservar las facturas conforme al Reglamento que regulan las obligaciones de facturación que incumben a empresarios y profesionales.

Determinación de la deuda tributaria

Se modifica el artículo 114 del RIRPF para ampliar el derecho a la deducción por doble imposición internacional sobre rendimientos de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero.

Respecto de estos rendimientos se aclara que solamente estarán sujetos a retención o ingresos a cuenta los que deriven de actividades calificadas como profesionales.

Miembros de la familia

Reglamentariamente se ha especificado el límite temporal dentro del cual se consideraría válido el desplazamiento de los miembros de la familia mencionados anteriormente:

- ▶ El desplazamiento puede tener lugar antes de que se desplace el contribuyente principal siempre que los miembros de la familia no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer periodo impositivo en el que le resulte aplicable el régimen especial al contribuyente principal.
- ▶ El desplazamiento puede tener lugar después de que se desplace el contribuyente principal con el límite del 31 de diciembre del primer año de aplicación del régimen especial del contribuyente principal.

En relación con la duración del régimen especial para los miembros de la familia, se especifica que dicho régimen será aplicable hasta el último periodo impositivo en que le resulte aplicable al contribuyente principal, sin perjuicio de que se produzca la renuncia o exclusión del régimen especial.

Ejercicio de la opción

Si hablamos del contribuyente principal que se desplaza a España como consecuencia de alguno de los supuestos del apartado primero del artículo 93 de la Ley del IRPF, será de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o de la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de seguridad social del país de origen. Cuando no sea obligatoria el alta en la Seguridad Social, el plazo de 6 meses irá referido a la fecha de inicio de la actividad.

En el caso de miembros de la familia, este plazo de 6 meses se contará desde su entrada en territorio español o bien desde la fecha de inicio de la actividad del contribuyente principal que solicita el régimen especial, si este plazo fuera mayor (aplicable a casos en los que los familiares se desplazan antes que el contribuyente principal).

Exclusión y Renuncia del régimen especial

La redacción modificada del artículo 118 del RIRPF recoge los supuestos de exclusión del régimen especial para los miembros de la familia, produciéndose la exclusión automática de manera conjunta para todos los miembros si se da alguna de las siguientes circunstancias:

- ▶ Cuando se produzca la renuncia o exclusión del régimen especial del contribuyente principal.
- ▶ Cuando la suma de las bases liquidables de los miembros de la familia en cada uno de los periodos impositivos en los que resulte de aplicación el régimen especial supere la base liquidable del contribuyente principal.

Cuando se incumplan los requisitos de vinculación, edad o situación de discapacidad exigidos, la exclusión operará de manera individual.

A estos efectos, no se entenderán incumplidos los requisitos para la aplicación del régimen especial cuando se produzca la extinción del vínculo matrimonial por causa de divorcio o nulidad matrimonial.

Cabe destacar que los miembros de la familia podrán renunciar de forma individual al régimen especial, no afectando esta decisión a los restantes miembros de la familia, ni al contribuyente principal.

Solicitud y acreditación del régimen especial

A la espera de la aprobación de la Orden que regule el modelo 149 mediante el que efectuar la opción por el régimen especial, la nueva redacción del artículo 119 del RIRPF, relativo a comunicaciones a la Administración tributaria y acreditación del régimen, permite conocer la documentación que se deberá aportar por cada uno de los nuevos colectivos

con acceso al régimen especial:

- a) Desplazamientos no ordenado por el empleador, cuando la actividad laboral se presta distancia mediante el uso exclusivo de medios y sistema informáticos, telemáticos y de telecomunicación (teletrabajo internacional o nómadas digitales): documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de seguridad social en España o en la documentación que permita mantener las contribuciones a la seguridad social en el país de origen, así como la duración estimada de la prestación de la actividad labora en España.
- b) En el supuestos de realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes: documentación justificativa de tal condición salvo que se aporte la autorización de residencia de profesional altamente cualificado conforme al artículo 71 de la Ley 14/2013, acreditación de la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, así como un documento justificativo de la prestación de servicios a dicha empresa emergente.
- c) Para desplazamiento como consecuencia de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación en España: documento justificativo de la realización de esas actividades, salvo que se aporte la autorización de residencia correspondiente a este supuesto a la que se refiere el artículo 72 de la Ley 14/2013.
- d) Miembros de la familia: además de sus datos identificativos y NIF, se hará constar los datos del contribuyente principal al que se asocia su solicitud, además de identificar la solicitud del régimen especial de este último, la clase de vinculación con el mismo, así como la fecha de entrada en territorio español. La situación de discapacidad se entiende acreditada cuando se haya solicitado el correspondiente certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas conforme al artículo 72 del Reglamento de IRPF, quedando condicionada la solicitud, en este tipo de casos, al reconocimiento de la situación de discapacidad.

Solicitudes por contribuyentes desplazados en 2022 o 2023

Mediante disposición transitoria vigésima se establece que el plazo para el ejercicio de la opción por el régimen especial para contribuyentes que han adquirido la residencia fiscal en España en el ejercicio 2023, siempre que sea como consecuencia de un desplazamiento producido en 2022 o 2023 antes del día 16 de diciembre de 2023 (fecha de entrada en vigor de la Orden que regula el modelo 149), será de 6 meses a contar desde la referida fecha, salvo cuando el artículo 116 del reglamento que regula el ejercicio de la opción le otorgue un plazo superior (caso de miembros de la familia desplazados con posterioridad al contribuyente principal).

Sin perjuicio de lo anterior, los colectivos que se enumeran a continuación podrán ejercer la opción por el régimen especial con anterioridad al día 16 de diciembre de 2023, aplicándose las disposiciones del artículo 119 del RIRPF vigente a 31 de diciembre de 2022: (i) aquellos cuyo desplazamiento a territorio español viene determinado por el inicio de una relación laboral o estatutaria con un empleador español, (ii) aquellos cuyo desplazamiento a territorio español es ordenado por un empleador (generalmente en el

marco de una asignación temporal de carácter internacional), (iii) aquellos cuyo desplazamiento es como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. También aquellos contribuyentes cuya actividad laboral se preste a distancia (teletrabajadores internacionales) podrán ejercer la opción bajo estas condiciones, si bien quedarán obligados a presentar la documentación descrita en la letra a) de la anterior sección.

Modelo 149 de solicitud del régimen especial

La orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por el régimen especial adapta su contenido para dar entrada a los distintos colectivos nombrados anteriormente.

El proceso de solicitud se efectuará de forma individual por cada contribuyente y, en el caso del contribuyente principal su solicitud deberá realizarse siempre con anterioridad a los miembros de la familia (contribuyentes asociados).

Cuando el contribuyente principal comunique su renuncia o exclusión del régimen especial no será necesario que los contribuyentes asociados al mismo comuniquen su exclusión.

Conclusiones

La apertura del régimen especial a nuevos colectivos pretender atraer a territorio español la llegada de nuevos perfiles de contribuyentes cuya casuística todavía carece todavía de apoyo en la doctrina y jurisprudencia. Por ello puede existir cierta incertidumbre en torno a estos nuevos colectivos, acentuada por el desconocimiento del posicionamiento que adoptarán los órganos de Gestión de la Administración.

El régimen especial conserva un grado de formalismo significativo, toda vez que el acceso al mismo queda supeditado, en función del tipo de colectivo, a la obtención de cierto permiso o autorización de trabajo, o a la capacidad de obtener el certificado de cobertura de seguridad social en el país de origen o, en su defecto, para el caso de teletrabajadores internacionales, al registro del empleador no residente a efectos de seguridad social en España y la preceptiva alta del teletrabajador en la seguridad social española. Estos trámites no son siempre sencillos de completar dentro de los plazos que exige la normativa del IRPF. Por ello, debe prestarse mucha atención al aspecto migratorio y de seguridad social a la hora de planificar los desplazamientos a territorio español para garantizar el éxito en la gestión del régimen especial.

Para los miembros de la familia será necesario hacer un estudio de idoneidad del régimen especial que englobe las distintas figuras impositivas y obligaciones formales que les puedan afectar, extendiéndose más allá del IRPF a figuras como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas, entre otras.

Por último, cabe destacar la oportunidad para aquellos contribuyentes pertenecientes a los colectivos tradicionales existentes antes de la Ley de Startups que se desplazaron a territorio español en el año 2022 o 2023 de poder acceder al régimen especial, a pesar de que el plazo de 6 meses para la solicitud del régimen especial haya finalizado. Esto es gracias a la disposición transitoria vigésima que les concede un nuevo plazo para solicitar el régimen de hasta 6 meses, a contar desde el día 16 de diciembre de 2023 (fecha de entrada en vigor de la orden que regula el modelo 149).

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Judith Sans Oto

Judith.SansOto@es.ey.com

Iván Sáez Fuertes

Ivan.SaezFuertes@es.ey.com

Sergi Cebrián Burguete

Sergi.CebrianBurguete@es.ey.com

Alejandro Prieto Barla

Alejandro.PrietoBarla@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EY_Spain_Careers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/search?q=EY+Espa%C3%B1a)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)