

Novedades para los impatriados

El desarrollo reglamentario de este régimen especial de tributación incorpora medidas relevantes para su aplicación

España - Legal flash

11 de diciembre de 2023



Aspectos clave

- > Se aclaran determinados conceptos que estaban pendientes de desarrollo reglamentario: definición de cuándo una **actividad** económica se considerará **empresarial**, quiénes se consideran **profesionales altamente cualificados** que prestan servicios a empresas emergentes o cuándo se llevan a cabo **actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación**.
- > Se desarrolla la regulación relativa a la **aplicación del régimen especial por los familiares** que acompañen al contribuyente que se acoja al régimen especial (plazo del desplazamiento, duración del régimen especial, plazos y reglas para ejercer la opción, renuncia y exclusión).
- > Se establece la **documentación** que deberá acompañarse a la comunicación de la opción por el régimen especial en los nuevos supuestos previstos legalmente.
- > Se incorpora un **plazo específico, más amplio, para que se pueda optar** por el régimen por parte de aquellos **contribuyentes que hayan adquirido su residencia en España en 2023**.



Introducción

La [Ley 28/2022](#), de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes introdujo varias modificaciones en el **régimen de impatriados**, regulado en el artículo 93 de la [Ley 35/2006](#), de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), **con la finalidad de hacer más atractivo el traslado de residencia a España** de trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores residentes en el extranjero, como se comentó en nuestro [Legal Flash | Ley de Startups: principales claves](#).

El régimen de impatriados permite a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España tributar durante el ejercicio del cambio de residencia y los cinco periodos impositivos siguientes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) con algunas especialidades, manteniendo su condición de contribuyentes por el IRPF. Esto implica que los rendimientos y ganancias de capital obtenidos en el extranjero no tributen en España, mientras que los rendimientos y ganancias de capital obtenidos en España tributan por el IRNR. Por otro lado, los rendimientos mundiales del trabajo y de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora tributan según una tarifa reducida (hasta 600.000€ tributan a un tipo fijo del 24% y, por la cantidad que exceda de dicha cuantía, a un tipo del 47%).

Las modificaciones aprobadas por la Ley 28/2022, **con efectos 1 de enero de 2023, requerían un desarrollo reglamentario inminente**, habiéndose aprobado el mismo por el Consejo de Ministros el pasado 5 de diciembre, mediante el [Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta \(“RD 1008/2023”\)](#).

Quedaría únicamente por aprobar **la orden ministerial** mediante la que se modificarán el modelo 151 de declaración del IRPF para los contribuyentes acogidos a este régimen fiscal especial y el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por el mismo.

A continuación se comentan las medidas incluidas por el RD 1008/2023 en los artículos 113 y siguientes del Reglamento del IRPF, aprobado por el [Real Decreto 439/2007](#), en lo relativo al régimen de impatriados (aunque denominado por la norma “régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español”)



Ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial

Con la finalidad de hacer más atractivo el traslado de residencia a España, **la Ley 28/2022 amplió el colectivo de personas susceptibles de acogerse a este régimen** especial de tributación.

Así, tras la modificación operada, **con efectos desde el 1 de enero de 2023**, el régimen especial no solo resulta aplicable a los trabajadores que se desplacen a España sino que también puede aplicarse, en determinados casos y bajo el cumplimiento de determinados requisitos, por profesionales, emprendedores e inversores —a los que también se les exige que no hayan sido residentes fiscales en España durante los cinco periodos impositivos anteriores (recordemos que la Ley 28/2022 redujo este periodo de los 10 periodos impositivos previstos anteriormente)—. Concretamente, tras el cambio operado por la Ley 28/2022, también pueden beneficiarse del régimen especial las personas que se desplacen a territorio español como consecuencia de:

- Un trabajo prestado “*a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación*”. Se trata de los conocidos como “**nómadas digitales**”.
- La adquisición de la **condición de administrador** de una entidad, con independencia de su condición de socio de la misma y su porcentaje de participación, salvo que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en cuyo caso el administrador no podrá ser considerado vinculado con la entidad (anteriormente este requisito de falta de vinculación se establecía con carácter general).
- La realización una **actividad económica calificada como emprendedora**.
- La realización una **actividad económica calificada como emprendedora**.
- La prestación de servicios a empresas emergentes por **profesionales altamente cualificados** o la realización de **actividades de formación, investigación, desarrollo o innovación**, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40% de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

Por último, también se permite optar por este régimen al **cónyuge del contribuyente (impatriado principal) y a sus hijos**, menores de 25 años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad o, **en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, al progenitor de estos**, siempre que se cumplan determinados requisitos.



En relación con estos nuevos supuestos de acceso al régimen especial, el RD 1008/2023 ha detallado los requisitos particulares que deben cumplir los contribuyentes que deseen optar por su aplicación.

Actividad económica calificada como emprendedora

Se aclara, en primer lugar, que la actividad económica realizada por el contribuyente se calificará como **“emprendedora”** cuando sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España, y a tal efecto cuenta con un **informe favorable** emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (**“ENISA”**), en los términos del artículo 70 de la [Ley 14/2013](#), de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (**“Ley 14/2013”**), siendo necesario disponer de la **autorización de residencia para actividad empresarial** prevista en el artículo 69 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. En caso de ciudadanos de la Unión Europea, que no requieren autorización de residencia, simplemente se requiere disponer del referido informe con carácter previo al desplazamiento a territorio español.

También se exigirá el informe favorable de ENISA si con posterioridad a la opción por el régimen especial el contribuyente quisiera iniciar una actividad económica “emprendedora” distinta, en su caso, de aquella que motivó su desplazamiento a territorio español.

Profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes

En segundo lugar, se consideran **“profesionales altamente cualificados”** que presten servicios a empresas emergentes los que dispongan, con carácter previo a su desplazamiento a España, de **alguna de las titulaciones a la que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013**, para poder solicitar la autorización de residencia para profesionales altamente cualificados.

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga, con carácter previo a su desplazamiento a España, de la **autorización de residencia para profesionales altamente cualificados** prevista en el artículo 71 de la Ley 14/2013.

Profesionales que realicen actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación

En tercer lugar, se consideran actividades de **formación, investigación, desarrollo e innovación** las realizadas por las siguientes personas: (i) el personal investigador al que se refiere 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; (ii) el 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; (iii) los investigadores acogidos en



el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados; y (iv) los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e investigación, o escuelas de negocios establecidos en España.

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga, con carácter previo a su desplazamiento a España, de la **autorización de residencia para formación o investigación** prevista en el artículo 72 de la Ley 14/2013.

Exclusión del requisito de no disponer de un establecimiento permanente en territorio español

En relación con la prohibición de obtención de rentas mediante un establecimiento permanente que recoge la letra c) del artículo 93.1 de la Ley del IRPF, prohibición que no resulta exigible a los impatriados que realicen en España actividades emprendedoras, sean profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes o realicen actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, debe indicarse que el artículo Reglamento del IRPF (artículo 113) se ha incluido la exigencia de que **sean estas las únicas actividades económicas** que puedan desarrollar dichos impatriados **durante los períodos impositivos en los que se aplique el régimen especial**.

Plazo del desplazamiento a territorio español y adquisición de residencia fiscal del cónyuge (o progenitor) e hijos del contribuyente principal

En relación con la aplicación del régimen especial, desde el año 2023, por parte de las personas con vínculo familiar (cónyuge, progenitor e hijos) con el contribuyente principal impatriado y, en particular, en cuanto al plazo en que deberá producirse su desplazamiento a territorio español, se aclara que *“se podrán desplazar a territorio español antes o después de que se desplace el contribuyente al que se refiere el apartado 1 anterior, siempre que, como consecuencia del referido desplazamiento, de ser anterior, estos no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial o, de ser posterior, no hubiera finalizado este último”*.

La posibilidad de que los parientes del contribuyente principal se desplacen a territorio español con anterioridad al momento en que lo haga este último es una novedad respecto de la previsión legal prevista en el artículo 93.3.a) de la Ley del IRPF.



Contenido del régimen especial

Especialidades para impatriados que obtengan rendimientos de actividades económicas

En la medida que el régimen de impatriados también resulta aplicable cuando se realicen **actividades económicas** calificadas como **actividad emprendedora**, se ha modificado el Reglamento del IRPF para permitir la aplicación de la **deducción por doble imposición internacional** del artículo 80 de la Ley del IRPF sobre los rendimientos de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero.

Asimismo, para los impatriados que obtengan rendimientos de actividades económicas se ha establecido una excepción a la regla general de que las retenciones se practiquen de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (“IRNR”) para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Concretamente, en caso de rendimientos de actividades económicas acogidas al régimen de impatriados, sólo se aplicará **retención a cuenta** cuando se trate de **actividades profesionales** (se excluyen de retención las actividades empresariales). A tal efecto se exige que en las facturas emitidas se consigne el tipo de retención aplicable y se obliga a la **llevarza de los libros registro** de ingresos y gastos y a la **conservación** de las **facturas**.

La remisión a las reglas del IRNR sin mediación de establecimiento permanente implica que el **tipo de retención para actividades profesionales sea el tipo fijo del 24%**. Si bien la retención al impatriado que realiza actividades profesionales será del 24%, a efectos de la autoliquidación por el régimen de impatriados resultará de aplicación la tarifa específica prevista en el artículo 93 de la Ley del IRPF (24%/47%).

Duración del régimen especial en el caso del cónyuge (o progenitor) e hijos del contribuyente principal

Se ha modificado el Reglamento del IRPF (artículo 115) para aclarar que, cuando el régimen especial de impatriados sea aplicado por el cónyuge (o progenitor sin vínculo matrimonial) del contribuyente principal y/o sus hijos, el régimen especial se aplicará **durante el período impositivo en el que adquieran su residencia fiscal en España y el último período impositivo en que el régimen especial resulte aplicable al contribuyente principal**.

El desarrollo reglamentario hace referencia a la regulación sobre la renuncia y exclusión del régimen por parte del contribuyente principal. Como se comentará, si se produce tal renuncia o exclusión por parte del contribuyente principal ello también afectará a los contribuyentes asociados al mismo.



Ejercicio de la opción por el régimen especial, documentación, renuncia y exclusión

Carácter individual de la comunicación y plazos

Sin perjuicio del régimen transitorio que se ha aprobado y que se comentará a continuación, para poder **optar** por la aplicación del régimen especial se mantiene la exigencia de realizar una **comunicación a la Administración tributaria**, a través del modelo que apruebe el Ministerio de Hacienda —modelo que todavía no se ha adaptado a la fecha de publicación de este legal flash—. Aclara ahora el desarrollo reglamentario que la **comunicación será individual**, para cada contribuyente (esto es, para el contribuyente principal y para el cónyuge o progenitor sin vínculo matrimonial y para cada uno de los hijos que puedan ser beneficiarios del régimen).

En relación con los **plazos para efectuar la comunicación** deben tenerse en cuenta las siguientes reglas (artículo 116 del Reglamento del IRPF):

- El **contribuyente principal** deberá realizar la comunicación tal y como lo venía realizando hasta ahora; es decir, en el plazo de 6 meses desde el inicio de la actividad.
- El **contribuyente principal** deberá realizar la comunicación tal y como lo venía realizando hasta ahora; es decir, en el plazo de 6 meses desde el inicio de la actividad.
- El **cónyuge (o progenitor sin vínculo matrimonial) y los hijos del contribuyente principal** deberán realizar la comunicación en el plazo de 6 meses a contar desde la fecha de su entrada en territorio español o bien desde que se inicie el cómputo del plazo para el contribuyente principal si este último plazo fuera mayor.

Además, se han introducido modificaciones en el Reglamento del IRPF (artículo 119) para especificar **la documentación** que los contribuyentes incluidos en los nuevos supuestos de aplicación del régimen especial deberán acompañar a la comunicación por la que se ejercita la opción por el régimen especial.

Régimen transitorio para la opción por contribuyentes que adquieran la residencia fiscal en España en 2023

En relación con el plazo para ejercer la opción debe advertirse que el RD 1008/2023 ha añadido una **nueva disposición transitoria vigésima** en el Reglamento del IRPF en la que se establece una regla especial que facilita la opción por el régimen especial por parte de los



contribuyentes que **adquieran la residencia fiscal en España en 2023**, como consecuencia de **desplazamientos** a territorio español **producidos en 2023 o en el segundo semestre de 2022**.

Se trata de situaciones en las que el plazo general de seis meses comentado en el apartado anterior (del artículo 116 del Reglamento del IRPF) ya puede haber vencido cuando se apruebe el nuevo modelo de comunicación, resultando inviable la opción por el régimen en el plazo indicado. Para dar solución a estos casos especiales de contribuyentes que hayan adquirido su residencia en España en 2023, **el régimen transitorio establece que el plazo de 6 meses** para ejercitar la opción empezará a contarse **desde la fecha de entrada en vigor de la Orden** por la que se apruebe el modelo de comunicación de la opción, salvo que la regla general sobre el plazo, prevista en el artículo 116 del Reglamento del IRPF, otorgase un plazo superior.

La citada disposición transitoria también permite que los **desplazados a territorio español en virtud de una relación laboral, los nómadas digitales o los administradores de entidades** puedan ejercitar la opción, con anterioridad a la entrada en vigor de la indicada Orden, utilizando el **modelo de comunicación anterior**. En el caso particular de **nómadas digitales** se exige que además **aporten la documentación** exigida por nuevo desarrollo reglamentario —artículo 119 del Reglamento del IRPF—.

Renuncia y exclusión por el régimen especial en el caso del cónyuge (o progenitor) y los hijos del contribuyente principal

Como este régimen especial de tributación es voluntario, se mantiene en el desarrollo reglamentario la posibilidad de **renuncia al mismo**. Dicha renuncia se puede ejercitar durante los **meses de noviembre y diciembre** anteriores al inicio del año natural en el que la renuncia deba surtir efectos.

El incumplimiento de alguno de los requisitos para aplicar el régimen conlleva la exclusión del mismo, manteniéndose la obligación del contribuyente de **comunicar** tal circunstancia en el **plazo de un mes desde el incumplimiento**, a través del modelo de comunicación.

El RD 1008/2023 ha adaptado los preceptos reglamentarios que regulan la renuncia y la exclusión del régimen de impatriados para el caso del cónyuge (o progenitor) e hijos del contribuyente principal.

En cuanto a la **renuncia al régimen especial**, el cónyuge (o progenitor) y los hijos del contribuyente principal quedan sujetos al mismo plazo y términos que se exigen al contribuyente principal para ejercitar la renuncia.



En lo que se refiere a la **exclusión del régimen especial**, se han incluido las siguientes reglas especiales que regirán la exclusión del régimen especial por parte del cónyuge (o progenitor) y los hijos del contribuyente principal.

- Los **parientes del contribuyente principal quedarán conjuntamente excluidos** del régimen especial: (i) cuando la suma de las bases liquidables de los parientes del impatriado principal, en algún ejercicio en que resulte de aplicación el régimen especial, sea superior a la base liquidable del contribuyente principal; o (ii) cuando el contribuyente principal renuncie al régimen especial o quede excluido del mismo.
- Los **parientes del contribuyente principal quedarán individualmente excluidos** del régimen especial, pudiendo continuar el resto de contribuyentes con la aplicación del régimen especial: (i) cuando incumplan alguna de las condiciones exigidas para la aplicación del régimen especial; o (ii) cuando incumplan los requisitos de vinculación, edad o situación de discapacidad exigidos para aplicar el régimen especial, entendiéndose que este incumplimiento no existe si se produce la extinción del vínculo matrimonial por divorcio o nulidad del matrimonio.

Los contribuyentes que queden **individualmente excluidos** del régimen deberán comunicarlo a la Administración tributaria. Sin embargo, dicha comunicación no resultará exigible al cónyuge (o progenitor sin vínculo matrimonial) e hijos del contribuyente principal cuando queden **conjuntamente excluidos** por causa de renuncia o exclusión del contribuyente principal y este ya hubiera comunicado a la Administración tributaria su propia renuncia o exclusión.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2023 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

