

EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS

Luís García Spínola

Isabel Pi Sansalvador

ÍNDICE

01

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

02

Privilegios e incentivos para la "vuelta a casa" de los españoles que lleven varios años en el extranjero trabajando

03

Problemas de la aplicación del régimen de impatriados y encuadre en los convenios de doble imposición

04

Implicaciones fiscales de los impatriados en la imposición sobre el patrimonio y en el Impuesto Temporal sobre las Grandes Fortunas

05

España como destino de los nómadas digitales

1 PRINCIPALES NOVEDADES DEL NUEVO RÉGIMEN DE LOS IMPATRIADOS FISCALES

Evolución del régimen fiscal de trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF:

➤ Primera versión del régimen (art. 93 L35/2006): 01 / 01 / 2006

- Desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Se exigía que los trabajos realizados efectivamente en España (15% en el extranjero / 30% si se trataba de trabajos para otra empresa de grupo).
- Que los rendimientos del trabajo obtenidos **no estuvieran exentos del IRNR**.
- **No existía un límite cuantitativo.**
- Tipo impositivo: IRNR

➤ Segunda versión del régimen: 01 / 01 / 2010.

- Que las **retribuciones no superen la cuantía de 600.000 euros anuales**

Causas de
exclusión

➤ Tercera versión del régimen: 01 / 01 / 2015.

- **No pueden aplicar los contribuyentes desplazados con relación laboral especial de los deportistas profesionales** (RD 1006/1985).
- Se permite la aplicación del régimen a los **administradores de sociedades** en las que no se tenga una participación que determine vinculación.
- **Se elimina el límite de 600.000 euros anuales** → se aplica una escala con dos tipos diferenciados.
- **No se aplica la exención del artículo 14 el RDL 5/2004.**
- **No se exige que los trabajos se realicen efectivamente en España.** Pero la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español.

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

Régimen actual - Novedades en la aplicación del régimen de impatriados: 01 / 01 / 2023

- No haber sido residente en España durante los **5 períodos impositivos anteriores** a aquel en el que se produce el desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento se produzca, **ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior**, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias (...):
- Nómadas digitales: (...) **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, en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional (L14/2013 art.74 bis a 74 quinquies).
- Adquisición de la condición de administrador de una entidad: **si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial, el administrador no puede tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada** (hasta el 31 / 12 / 2022 se exigía que, si el administrador tenía participación en la entidad -no necesariamente patrimonial-, su participación en la misma no determinase la consideración de entidad vinculada).
- La realización en España de una **actividad económica calificada como actividad emprendedora** (procedimiento L14/2013 art.70).
- La realización en España de una **actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado (Reglamento)** que i) preste **servicios a empresas emergentes**, o ii) que **lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación (Reglamento)**, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.  Se permite que obtengan rentas en España que se calificarían como rentas obtenidas mediante EP.

Familiares desplazados a territorio español: 01 / 01 / 2023

Posibilidad de aplicar el régimen a cónyuge y sus hijos menores de 25 años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad), o en caso de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de éstos.

- Que se desplacen a territorio español con el contribuyente, o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte aplicable el régimen especial.
- Que no hayan sido residentes en España durante los 5 períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- Que la suma de las bases liquidables de los familiares calculadas con arreglo al régimen especial sea inferior, en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen, a la base liquidable del contribuyente “principal”.

Pueden aplicar el régimen en los períodos impositivos en los que, cumpliéndose las condiciones anteriores, dicho régimen también resulte de aplicación al “principal”.

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

- **No se ha aprobado el RD que modifica el Reglamento del IRPF.** Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el RIRPF, sometido a trámite de información pública con fecha 08 / 02 / 2023.
- Define como **actividad emprendedora** aquella actividad económica que por ser innovadora y tener especial interés económico para España, sea calificada como tal en los términos previstos en la L 14/2013 art.70, siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. No obstante, en caso de ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia, el contribuyente, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, ha de solicitar un informe favorable emitido por ENISA, calificando tal actividad como emprendedora. Igualmente deben disponer de dicho informe señalado los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial, si con posterioridad quieren iniciar una actividad económica que tenga carácter emprendedor distinta, en su caso, de aquella que motivó su desplazamiento a territorio español.
- Define como **profesionales altamente cualificados** a aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia a que se refiere el citado artículo 71 de la Ley 14/2013 con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.
- Se considerará que se llevan a cabo actividades de **formación, investigación, desarrollo e innovación** cuando concorra alguno de los supuestos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 72 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el citado artículo 72 de la Ley 14/2013 con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.
- Para no incumplir requisito de actividad llevada a cabo mediante EP, **las únicas actividades económicas que podrán desarrollar los contribuyentes son la actividad económica de carácter emprendedor, la prestación de servicios a empresas emergentes o las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.**

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

➤ Plazo para la opción:

- a) Caso general: seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de SS de origen.
- b) Familiares: seis meses desde la fecha de su entrada en territorio español o en el plazo “general” si fuera mayor.

➤ Régimen transitorio relativo al plazo para el ejercicio de la opción al régimen especial aplicable a los contribuyentes que adquieran la residencia fiscal antes de la entrada en vigor del “Reglamento”.

- a) Plazo transitorio: 6 meses desde la entrada en vigor de la Orden por la que se apruebe el modelo de comunicación de la opción (salvo cuando el plazo previsto en el artículo 116 de este Reglamento le otorgue un plazo superior).
- a) En el nuevo caso de que la actividad laboral se preste a distancia, también podrán ejercer la opción por el citado régimen especial con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Orden Ministerial, aplicando a tal efecto el artículo 119 de este Reglamento en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2022.

No obstante, deberán remitir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la documentación prevista en el artículo 119 del Reglamento, en el plazo de 6 meses desde la entrada en vigor de la Orden que apruebe el nuevo modelo.

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

- Novedades en “*exclusiones*” y “*renuncias*” al régimen para familiares que dependen de la aplicación del régimen especial de un desplazado “principal”:
 - Si queda excluido el principal quedan excluidos conjuntamente todos los familiares.
 - Si se incumple el requisito de BL del conjunto de familiares > BL del principal: quedan excluidos todos los familiares.
 - Si un familiar incumple otro de los requisitos (por ejemplo, los cónyuges se divorcian, el menor cumple 25 años...): exclusión individual de cada familiar.
 - Se permite la renuncia, de forma individual por cada familiar, a la aplicación del régimen.

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

Documentación justificativa a aportar según Proyecto modificación reglamento

Nómada digital	Documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, así como la duración estimada de la prestación de la actividad laboral en España.
Desplazamiento como consecuencia de la realización de actividad emprendedora	Informe favorable emitido por la ENISA, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de residencia para emprendedores.
Profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes	Documentación justificativa de la condición de profesional altamente cualificado, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de profesional altamente cualificado de la L 14/2013 art.71, la acreditación de la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, salvo que exista un procedimiento habilitado para la comprobación online de esa circunstancia, así como un documento justificativo de la prestación de servicios a dicha empresa emergente.
Actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.	Documento justificativo de la realización de esas actividades, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de formación, investigación, desarrollo e innovación a que se refiere el artículo 72 de la Ley 14/2013.
Administrador de una sociedad patrimonial	Documento emitido por la misma justificativo de que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Principales novedades del nuevo régimen de los impatriados fiscales

Documentación justificativa a aportar según Proyecto modificación reglamento

Cónyuge y familiares del desplazado

- Identificación del contribuyente solicitante y del desplazado al que estén asociados.
- Identificación de la comunicación de la opción al régimen efectuada por el solicitante “principal”
- Identificación de la clase de vinculación con el mismo -junto a la documentación acreditativa de la misma-, y la fecha de entrada en territorio español.
- En el caso de descendiente con discapacidad: acreditación de la discapacidad, en su caso, mediante el correspondiente certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. Se admite que el certificado o resolución no se haya emitido en el momento de ejercitar la opción, pero la aplicación del régimen especial queda condicionada al reconocimiento de la situación de discapacidad.

2 PRIVILEGIOS E INCENTIVOS PARA LA "VUELTA A CASA" DE LOS ESPAÑOLES QUE LLEVEN VARIOS AÑOS TRABAJANDO EN EL EXTRANJERO

Privilegios e incentivos para la “vuelta a casa”

- Aplicación del régimen especial de impatriados:
- Tributación al tipo del 24% por las rentas de la BL general por los primeros 600.000 euros. Especialmente atractivo en el caso de rentas del trabajo y RAE. En el régimen general —————> a partir de 60.000 euros de BL 45%.
- Las rentas de fuente extranjera (salvo RAE calificadas como una actividad emprendedora y RT) no están sujetas a IRPF durante los ejercicios de aplicación del régimen especial.
- Contribuyentes que apliquen el régimen especial: no obligados a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720). Problema hasta la última reforma: trabajador casado en régimen gananciales —————> cónyuge obligado a presentar el modelo 720.
- Los períodos impositivos en los que resulte de aplicación el régimen de impatriados no se tienen en cuenta a efectos de la aplicación del “Exit Tax” (art. 95 bis LIRPF) por cambio de residencia.
- Mejor tratamiento fiscal en el Impuesto de Patrimonio (y en el ITSGF).
- **OJO:** Tras la reducción del plazo de 10 a 5 años —————> tentativa de “nómadas digitales” a abandonar el país para volver transcurridos 5 ejercicios fiscales y aplicarlo de nuevo.

3 PROBLEMAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS Y ENCUADRE EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Principales desventajas del régimen

- Imposibilidad de aplicar las exenciones previstas en el artículo 14 de la Ley del IRNR:
 - Indemnizaciones por responsabilidad civil.
 - Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.
 - Prestaciones por incapacidad.
 - Prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas.
 - Retribuciones por trabajos realizados en el extranjero.
- Prohibición de uso de la reducción del 30% en el caso de rendimientos irregulares.
- No aplicación de las reducciones por arrendamientos del artículo 23 de la Ley del IRPF, ni deducción de los gastos.
- Imposibilidad de compensar pérdidas con ganancias obtenidas.
- No hay derecho a aplicar deducciones por gastos o por mínimo de descendientes o familiares.

Sí se permite la exención de retribuciones en especie del art. 42.3 LIRPF

No resultan de aplicación los Convenios para evitar la doble imposición

Artículo 4 Modelo OCDE – RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos en ese Estado. **Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.**

Exclusión de las personas no sujetas íntegramente a imposición en un Estado

Exigencia de «sujeción plena» de los contribuyentes

4 IMPLICACIONES FISCALES DE LOS IMPATRIADOS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO Y EN EL IMPUESTO TEMPORAL SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS

Implicaciones fiscales de los impatriados en el Impuesto sobre el Patrimonio

- El contribuyente que opte por el “*régimen especial de impatriados*” quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- El “*impatriado*” tiene derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia.
- La aplicación de la normativa autonómica constituye una “*opción*”, que podrán ejercitar o no, si bien, en caso de ejercitarla, deberán aplicar toda la normativa propia del impuesto aprobada por dicha Comunidad Autónoma.
- Desde 18/09/2011 - Aplicable el mínimo exento de 700.000 euros a los contribuyentes que tributan en el IP por obligación real.



Implicaciones fiscales de los impatriados en el ITSGF

- ITSGF – Los “*impatriados*” que apliquen el régimen especial tributan por **obligación real**.
- Norma poco clara. Art. 93 LIRPF no hace referencia expresa al ITSGF, sino al IP.
- Si el régimen especial persigue la atracción del talento extranjero a España – y en 2023 se ha facilitado el acceso y mejorado este régimen – carecería de sentido que el ISGF pudiera gravar a los desplazados por su patrimonio mundial.
- **DGT V0420/2023 y V0424/2023:** “...la regulación del sujeto pasivo del ITSGF no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son “**en los mismos términos**” que los sujetos pasivos del IP. (...) Como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial (...) **quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos...**”.
- No es posible aplicar el mínimo exento de 700.000 euros (en ITSGF, solo aplicable en “obligación personal”).

5 ESPAÑA COMO DESTINO DE LOS NÓMADAS DIGITALES

NÓMADAS DIGITALES

“Trabajadores a distancia de todo tipo de sectores y empresas”.

“En numerosas ocasiones, los trabajadores de las empresas emergentes pueden realizar su trabajo de manera remota, siempre que dispongan de un equipo informático y una conexión a internet de calidad. La expansión del teletrabajo ha dado lugar al surgimiento de un nuevo estilo de vida denominado nomadismo digital. **Los nómadas digitales son personas cuyos empleos les permiten trabajar en remoto y cambiar de residencia frecuentemente, compatibilizando el trabajo de alta cualificación con el turismo inmersivo en el país de residencia.**”



TELETRABAJADORES DE CARÁCTER INTERNACIONAL

DEFINICIÓN

Nacional de un tercer Estado que desarrolla, por medio del teletrabajo, una actividad laboral o profesional para empresas radicadas fuera del territorio nacional, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

- Empleado: empleador localizado en el extranjero.
- Actividad profesional: puede trabajar para empresas españolas cuando el porcentaje de trabajo no supere el 20% del total de su actividad.

REQUISITOS

- Existencia de una actividad real y continuada durante al menos un año de la empresa o grupo de empresas con la que el trabajador mantiene relación laboral o profesional.
- Documentación acreditativa de que la relación laboral o profesional se puede realizar en remoto.
- Relación laboral: acreditar la existencia de la misma entre el trabajador y la empresa no localizada en España durante al menos, los últimos tres meses anteriores a la presentación de la solicitud.
- Relación profesional: acreditar que el trabajador tiene relación mercantil con una o varias empresas no localizadas en España durante, al menos, los tres últimos meses, así prueba de los términos y condiciones en los que va a ejercer la actividad profesional a distancia.

TELETRABAJADORES DE CARÁCTER INTERNACIONAL

VISADO PARA TELETRABAJO DE CARÁCTER INTERNACIONAL	RESIDENCIA PARA TELETRABAJO DE CARÁCTER INTERNACIONAL
<p>Vigencia máxima de un año.</p> <p>Permite residir y trabajar en España.</p>	<p>Vigencia máxima de tres años.</p> <p>Permite residir y trabajar en España.</p> <p>Renovable por un periodo de dos años.</p> <p>Permite la obtención de la residencia permanente a los cinco años</p>

REQUISITOS DE SOLICITUD

- Acreditación del cumplimiento de las condiciones para ser calificado como nómada digital:
 - Extracto Registro Mercantil de la empresa.
 - Contrato de trabajo o contratos mercantiles.
 - Títulos formativos y educativos.
 - Declaración de la renta.
- Acreditación de recursos económicos: equivalente al 200% del SMI.
- Certificado de antecedentes penales.
- Acreditación de que dispone de un seguro de enfermedad público o privado que proporcione coberturas equiparables a las provistas por el Sistema Nacional de Salud.