



# Desarrollo reglamentario del Régimen especial de Bizkaia para trabajadores desplazados

**Tax Alert**



**3 de Diciembre 2018**

---

**kpmgabogados.es**  
kpmg.es

# Desarrollo reglamentario del Régimen especial de Bizkaia para trabajadores desplazados

**Especificación de las actividades científicas o de carácter técnico, o financiero que dan derecho a beneficiarse de la aplicación del régimen y de qué gastos originados como consecuencia de la asignación se consideran como deducibles.**

El pasado 19 de octubre de 2018 se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia el **Decreto Foral 130/2018 de 9 de octubre** que, entre otras, introdujo modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y **aprobó el desarrollo reglamentario de las novedades** que había introducido la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo en el **régimen especial de Bizkaia para trabajadores desplazados**.

Dicha Norma Foral 2/2018 modificó sustancialmente el contenido vigente hasta entonces del régimen especial para trabajadores desplazados del extranjero a Bizkaia, y que quedó recogido en el artículo 56.bis de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF.

Con la referida modificación, se abandonaba el esquema de opción por las normas de tributación para los no residentes (determinación de la deuda tributaria exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español y conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), pasando a tributar como contribuyentes residentes conforme a la normativa del IRPF, pero se establecían ciertas exenciones y determinados gastos deducibles originados como consecuencia del desplazamiento.

A su vez, se ampliaba el ámbito subjetivo de aplicación del régimen (anteriormente únicamente dirigido a actividades de investigación y desarrollo) al incluir también a los profesionales de alta cualificación que desempeñen actividades en otros sectores como el científico, técnico y de finanzas.

La **especificación** de los supuestos en los que los trabajos se entendieran como especialmente cualificados y las **actividades científicas o de**

**carácter técnico, o financiero** que darían derecho a beneficiarse de la aplicación del régimen, así como la precisión de qué **gastos originados como consecuencia de la asignación** se entenderían como **deducibles** quedó pendiente de desarrollo reglamentario, habiendo ahora el Decreto Foral 130/2018 de 9 de octubre establecido estas cuestiones.

Dicho Decreto Foral ha introducido asimismo modificaciones prácticas respecto al ejercicio de la opción por el régimen, desapareciendo la necesidad de presentar un modelo de solicitud formal dentro del plazo de 6 meses desde la fecha de inicio de las actividades en Bizkaia, **pasando a ejercitarse la opción por su aplicación en el momento de presentar la declaración del IRPF**. Desaparecen igualmente las comunicaciones de renuncia y exclusión del régimen.

## Desarrollo reglamentario

A continuación reproducimos cómo ha quedado la nueva redacción del artículo 1 del Reglamento del IRPF tras la modificación por el Decreto Foral 130/2018 para adaptarlo al nuevo régimen especial para trabajadores desplazados recogido en el artículo 56.bis anteriormente mencionado.

### Artículo 1.- Contenido del régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 56.bis.1.a) de la Norma Foral del impuesto, tendrán la consideración de trabajos especialmente cualificados aquellos realizados por personas trabajadoras con una categoría profesional comprendida en el Grupo de Cotización 1 del Régimen General de la Seguridad Social, conforme a lo dispuesto por la normativa

vigente al efecto, relacionados, directa y principalmente, con las actividades a que se refiere el apartado siguiente.

2. Tendrán la consideración de actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico o financiero cuyo desarrollo da derecho a la aplicación del régimen especial establecido en el artículo 56.bis de la Norma Foral, las que se detallan continuación:

a) Las **actividades de investigación y desarrollo** que se ajusten a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

b) Las **actividades científicas y de carácter técnico** que se relacionan a continuación:

1.º) Aquellas que se ajusten a lo dispuesto en el artículo 63.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2.º) Aquellas relacionadas con proyectos dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental que tengan como objeto alguno de los indicados en las letras a) a e) del artículo 65.2.b) de la Norma Foral del Impuesto Sobre Sociedades.

3.º) Aquellas que se presten para entidades que se consideren «empresas innovadoras», por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 2. 80.a) del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, relacionados con el desarrollo de los productos, servicios y procesos referidos en dicho apartado.

4.º) Aquellas que se presten a entidades que cumplan con la finalidad de promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva a que se refiere la letra c) del artículo 53.2 de la Norma Foral del Impuesto Sobre Sociedades.

En particular, se entenderá que cumplen dicha finalidad las empresas que implementen proyectos empresariales relevantes que supongan el desarrollo de nuevas actividades, productos o mercados, la ampliación o consolidación de otros existentes o la creación de empleos estables. A estos efectos, la entidad para la que preste servicios la persona trabajadora deberá justificar el cumplimiento de la finalidad de

promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva resultante de su actividad.

5.º) Aquellas que se presten para entidades que se encuentren en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o en su fase de desarrollo, siempre que se trate de microempresas y pequeñas y medianas empresas con alto potencial de crecimiento.

c) **Actividades de carácter financiero.** Se entenderán incluidos los trabajos prestados para entidades financieras o aquellos trabajos en el área financiera prestados para todo tipo de entidades, siempre que en ambos casos dichas entidades hayan publicado un informe de sostenibilidad o estado de gestión no financiera y éste haya sido objeto de verificación por parte de un experto independiente.

Al facilitar esta información, las empresas deben basarse en marcos nacionales, marcos de la Unión Europea, o en marcos internacionales tales como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos que ponen en práctica el marco de las Naciones Unidas para «proteger, respetar y remediar», las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales, la norma (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización, la Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la Organización Internacional del Trabajo, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del GRI (GRI Sustainability Reporting Standards), u otros marcos internacionales reconocidos.

“Se han concretado las actividades científicas de carácter técnico o financiero que, sumadas a las de investigación y desarrollo que ya se preveían con anterioridad a la modificación de la Norma Foral del IRPF, cualificarán para poder acogerse al régimen especial para trabajadores desplazados”

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 56.bis.2b) de la Norma Foral del impuesto, tendrán la consideración de **gastos deducibles originados como consecuencia del desplazamiento** los que se detallan a continuación:

a) **Gastos de viaje y mudanza** necesarios para el establecimiento en Bizkaia del contribuyente, así como de los miembros de su unidad familiar. Se entenderán incluidos en este apartado los gastos correspondientes a viajes realizados a su país de origen, con el límite de dos al año. A este respecto, el importe deducible será el que se corresponda con el precio del transporte utilizado para desplazarse desde Bizkaia hasta el citado país de origen.

b) **Gastos derivados de la escolarización** en Bizkaia de los descendientes del contribuyente que le generen el derecho a aplicar la deducción establecida en el artículo 79 de la Norma Foral del Impuesto.

c) **Gastos por cursos de euskera y/o castellano** seguidos por el contribuyente u otro miembro de su unidad familiar.

d) **Gastos por el arrendamiento de la que constituya la vivienda habitual** del contribuyente en Bizkaia, así como los gastos originados por la contratación de **servicios o suministros** vinculados a la misma.

“Los gastos de viaje y mudanza necesarios para el establecimiento en Bizkaia, los derivados de escolarización, los de cursos de euskera y/o castellano y los de arrendamiento y suministros de la que constituya la vivienda habitual en Bizkaia del contribuyente acogido al régimen especial, tendrán la consideración de deducibles”

### Ejercicio de la opción por el régimen

Respecto al ejercicio de opción por este régimen, el Decreto Foral 130/2018, de 9 de octubre, establece en su Disposición Final segunda que:

“En particular, la regulación relativa al régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas será de aplicación a las personas trabajadoras con contratos formalizados a partir del 1 de enero de 2018, y **la opción por su aplicación deberá ejercitarse en el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, el requisito relativo a la fecha de formalización de los contratos no será de aplicación a los contribuyentes que a 1 de enero de 2018 no hubieran agotado el periodo de duración del régimen especial de tributación por el IRNR establecido en el apartado 3 del artículo 4 de la Norma Foral del impuesto en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017, que podrán acogerse al régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas establecido en el artículo 56.bis de la Norma Foral del impuesto por el tiempo que reste hasta completar dicho periodo”.

En este sentido, la opción por tributar bajo este régimen de trabajadores desplazados deberá ejercitarse en la propia declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en cuestión, y en el que se cumplan los requisitos para optar por el mismo.

Por último, reproducimos a continuación, a modo de recordatorio, el contenido del artículo 56 bis de la Norma Foral del IRPF en el que se regula el Régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas.

Artículo 56 bis. Régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas.

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, **podrán optar por tributar de acuerdo con el régimen especial previsto en este artículo durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes**, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el desplazamiento a territorio español se produzca para el desempeño de **trabajos especialmente cualificados, relacionados, directa y principalmente, con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico o financiero** con los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

**b) Que no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.**

**c) Que dicho desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.** Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con una persona empleadora en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por ésta y exista una carta de desplazamiento, y el o la contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

**d) Que los trabajos se realicen efectivamente en España.** Se entenderá cumplida esta condición **aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero**, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos, tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con la letra c) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley del IRNR, **no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.** Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el o la contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por 100. Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

**e) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.** Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador o la trabajadora

sea contratada por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador o empleadora.

“La opción de tributar por este régimen especial ya no se ejercerá a través de la presentación de un formulario de solicitud específico, sino en la propia declaración del IRPF del ejercicio”

2. Los contribuyentes que opten por el régimen de tributación establecido en este artículo **determinarán la deuda tributaria de acuerdo con lo previsto en esta Norma Foral y con las siguientes especialidades.**

**a) Estarán exentos el 15 por 100 de los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral** definida en el apartado 1 anterior.

b) Una vez aplicada la exención a que se refiere la letra anterior, para la determinación del rendimiento neto de trabajo personal **tendrán la consideración de gastos deducibles además de los previstos en el artículo 22 de esta Norma Foral aquellos otros que se originen como consecuencia del desplazamiento con el límite del 20 por ciento de los rendimientos íntegros obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo.** La aplicación de estos gastos, que se determinarán reglamentariamente, estará condicionada, en todo caso, a la justificación documental de los mismos. En el supuesto de que el empleador o empleadora satisfaga cantidades para hacer frente a los gastos adicionales a que se refiere esta letra b), estos importes no tendrán la consideración de retribución en especie, con el límite del 20 por ciento de los rendimientos íntegros obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo.

**c) Estarán exentas las rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad del o de la contribuyente situados en el extranjero siempre que dichas rentas hayan tributado efectivamente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto** y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal o de nula tributación en los términos establecidos en la Disposición adicional vigésimo

cuarta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Los y las contribuyentes que apliquen la exención prevista en esta letra no tendrán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 92 de esta Norma Foral para las mismas rentas.

**d) Lo dispuesto en la letra c) anterior será igualmente aplicable al cónyuge o pareja de hecho y a los miembros de la unidad familiar del o de la contribuyente que opte por este régimen especial y adquieran su residencia fiscal en Bizkaia** como consecuencia del desplazamiento y no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

### Impuesto sobre el Patrimonio

Por último, en relación al Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 5.14 de la Norma Foral reguladora de este Impuesto establece que:

**“Estarán exentos los bienes y derechos situados en el extranjero, titularidad de las y los contribuyentes que hayan optado por el régimen especial de los trabajadores y trabajadoras desplazados a que se refiere el artículo 56 de la NFIRPF. Esta exención es igualmente aplicable al cónyuge o pareja de hecho y a los miembros de la unidad familiar que hayan optado por este régimen especial”.**

La referida exención es igualmente aplicable al cónyuge o pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la ley 2/2003, de 7 de mayo, y a los miembros de la unidad familiar del contribuyente que opte por este régimen especial y adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia del desplazamiento y nos hayan sido residentes fiscales en España durante los 5 años anteriores a su desplazamiento.

# Contactos

**Igor Diego**  
**Director**  
**KPMG Abogados S.L.P.**  
**Tel. 91 456 59 21**  
[idiago@kpmg.es](mailto:idiago@kpmg.es)

**Alex**  
**Linacisoro**  
**Director**  
**KPMG Abogados S.L.P.**  
**Tel. 94 479 73 00**  
[alinacisoro@kpmg.es](mailto:alinacisoro@kpmg.es)

# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 8241  
**Fax:** 981 20 02 03

## Alicante

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
**T:** 965 92 0722  
**Fax:** 965 22 75 00

## Barcelona

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 2900  
**Fax:** 932 80 49 16

## Bilbao

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 7300  
**Fax:** 944 15 29 67

## Girona

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 0120  
**Fax:** 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

Edificio San Marcos  
Dr. Verneau, 1  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 33 2304  
**Fax:** 928 31 91 92

## Madrid

Torre de Cristal  
Paseo de la Castellana, 259 C  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 3400  
**Fax:** 91 456 59 39

## Málaga

Larios, 3  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 1460  
**Fax:** 952 30 53 42

## Oviedo

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 6928  
**Fax:** 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 1601  
**Fax:** 971 72 58 09

## Pamplona

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 1408  
**Fax:** 948 17 35 31

## San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 2250  
**Fax:** 943 42 42 62

## Sevilla

Edificio Menara  
Avda. Buhaira, 31  
41018 Sevilla  
**T:** 954 93 4646  
**Fax:** 954 64 70 78

## Valencia

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
**T:** 963 53 4092  
**Fax:** 963 51 27 29

## Vigo

Arenal, 18  
36201 Vigo  
**T:** 986 22 8505  
**Fax:** 986 43 85 65

## Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 8133  
**Fax:** 976 75 48 96