



Se aprueba el desarrollo reglamentario del régimen de impatriados y los nuevos modelos de comunicación y declaración

Tax Alert



Diciembre 2023

kpmgabogados.es
kpmg.es

Se aprueba el desarrollo reglamentario del régimen de impatriados y los nuevos modelos de comunicación y declaración

El 6 de diciembre se publicó en el BOE el [Real Decreto 1008/2023](#), de 5 de diciembre con el que se introducen diversos cambios en el Reglamento del IRPF y, de forma puntual, el Reglamento de IS. [Accede a la versión en inglés.](#)

En particular, con este Real Decreto se desarrollan las novedades introducidas en el **régimen especial de impatriados** por la [Ley 28/2022](#), de 1 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes - conocida como "Ley de Startups"- aprobada hace ya casi un año.

Por otra parte, el 15 de diciembre se ha publicado en el BOE la [Orden 1338/2023](#) que aprueba los modelos de comunicación y de declaración adaptados al contenido del régimen en su versión vigente desde 1 de enero de 2023. En concreto:

- Un **nuevo Modelo 149** de comunicación de la opción, de la renuncia y de la exclusión del régimen especial, así como de la finalización del desplazamiento a territorio español.
- Un **nuevo Modelo 151** especial de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, que se utilizará por primera vez para la presentación de la declaración correspondiente al periodo impositivo 2023, a presentar en 2024.

Recordamos que el régimen de impatriados se regula en el artículo 93 de la Ley de IRPF y en los artículos 113 a 120 del Reglamento del IRPF y recoge la especialidad de que una persona física que se desplaza a territorio español y cumpla determinados requisitos pueda optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) manteniendo su condición de contribuyente por el IRPF durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco periodos impositivos siguientes.

Modificaciones introducidas en el régimen de impatriados por la Ley de Startups

La Ley 28/2022 introdujo varias modificaciones en el régimen de impatriados con efectos desde el 1 de enero de 2023 con el objetivo de favorecer el

establecimiento en España de trabajadores y emprendedores procedentes del extranjero, que podéis ver comentadas en nuestro [KS Input 994/2022](#) "Ley de Startups: Medidas fiscales".

Entre las modificaciones más relevantes:

- Se permite aplicar el régimen de impatriados cuando la persona desplazada **no haya sido residente en España durante los cinco periodos impositivos anteriores al desplazamiento** a territorio español (se reduce el período previo de no residencia, que antes era de 10 años).
- **Amplía el ámbito subjetivo de aplicación** del régimen especial a nuevos supuestos como: los relacionados con el **teletrabajo**, administradores -con independencia del porcentaje de participación que tengan en el capital social de la entidad-, **emprendedores innovadores, profesionales altamente cualificados** que desarrollen determinadas actividades de **formación, investigación, desarrollo e innovación (I+D+i)** siempre que se cumplan determinados requisitos.
- **Se abre a determinadas personas del núcleo familiar** del contribuyente principal que le acompañen al desplazarse a España bajo este régimen¹.

Determinadas cuestiones introducidas por la Ley se remitían a un desarrollo reglamentario, y este desarrollo es el que se acaba de materializar a través del RD 1008/2023, de 5 de diciembre.

Adicionalmente, se ha publicado también la Orden ministerial con la que se han aprobado el **Modelo 151** de declaración del IRPF para los contribuyentes acogidos a este régimen especial y el **Modelo 149** de comunicación para el ejercicio de la opción por dicho régimen. No obstante, de forma transitoria, para los supuestos de inicio de relación laboral o estatutaria con un empleador en España, desplazamiento ordenado

¹ En la nueva regulación del régimen especial pueden existir dos figuras (i) un contribuyente principal y (ii) otros contribuyentes asociados a él, procedentes de su núcleo familiar (el cónyuge del contribuyente y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera

que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos), vinculados al principal en cuanto a los periodos de aplicación del régimen.

por el empleador, trabajo a distancia no ordenado por el empleador o adquisición de la condición de administrador, se podrá utilizar el Modelo 149 anterior.

Alcance del desarrollo reglamentario

El desarrollo reglamentario que se introduce con el RD 1008/2023 afecta a aspectos de muy diversa índole. Entre otras cuestiones, se introducen definiciones respecto de los colectivos que, desde 1 de enero de 2023, pueden acogerse a este régimen fiscal y se desarrollan determinados aspectos relativos a la aplicación del régimen especial para los familiares desplazados.

Incluimos a continuación las principales novedades introducidas por el RD 1008/2023 en el Reglamento del IRPF en lo relativo a la aplicación del régimen de impatriados:

I.- Aclaración del ámbito de aplicación del régimen con la introducción de definiciones

En lo referente al ámbito de aplicación (art.113 RIRPF) se adapta su contenido al nuevo ámbito subjetivo de aplicación – que se ha extendido a nuevos supuestos-, aclarándose los siguientes conceptos:

- **Actividad emprendedora**, como la actividad que sea innovadora y/o que tenga especial interés económico para España, siempre que se cuente con:
 - (i) un **informe favorable de 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, y con
 - (ii) la **autorización de residencia** para actividad empresarial prevista en el artículo 69 de dicha ley, antes del desplazamiento a territorio español.

A los ciudadanos de la Unión Europea (UE) y a los extranjeros que no requieren autorización de residentes solo se les exige contar con el informe favorable de ENISA antes del desplazamiento a territorio español. También se requiere dicho informe si después de haber optado por la aplicación del régimen especial, el contribuyente quiere iniciar una actividad económica emprendedora distinta de la que motivó su desplazamiento.

➤ **Profesional altamente cualificado** como aquél que cuente 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 se disponga de la autorización de residencia a que se refiere dicho artículo antes del desplazamiento a territorio español.

➤ Se consideran **actividades de formación o I+D+i** las realizadas por las siguientes personas:

- (i) el 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.;
- (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, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente;
- (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 de la referida autorización de residencia antes del desplazamiento a territorio español.

II.- Desarrollo de aspectos que afectan a la aplicación del régimen por las personas con vínculo familiar con el contribuyente principal

La Ley de Startups ha introducido la posibilidad de optar por este régimen al cónyuge del contribuyente/impatriado principal y a sus hijos.

Se modifica ahora el Reglamento del IRPF para regular determinados aspectos como el plazo para que estos familiares que se desplacen a territorio español opten por la aplicación del régimen, la duración del mismo, así como las causas de renuncia o exclusión al régimen especial.

- **Plazo de desplazamiento a territorio español y adquisición de residencia fiscal por parte de las personas con vínculo familiar del contribuyente principal**

El Reglamento aclara el plazo para que los familiares puedan desplazarse a territorio español acogiéndose a este régimen especial.

En particular, introduce la posibilidad de que estos familiares se desplacen a territorio español incluso con anterioridad al momento en que lo haga el impatriado principal, siempre que, como consecuencia del referido desplazamiento:

- o De ser anterior, no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en el que resulte de aplicación el régimen especial al contribuyente principal.
- o De ser posterior, no hubiera finalizado el último período impositivo en que resulte de aplicación el régimen para el contribuyente principal.

- **Duración del régimen para las personas con vínculo familiar del contribuyente principal**

Se modifica el art.115 del RIRPF 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.

- **Plazo para ejercitar la opción por el régimen**

Para los cónyuges (o progenitores sin vínculo matrimonial) e hijos del contribuyente principal el plazo se establece en 6 meses desde la entrada en territorio español o desde el inicio del cómputo para el contribuyente (el mayor). En estos casos, la determinación de la vinculación con el contribuyente y la edad o situación de discapacidad se determinarán a la fecha en que se ejercite la opción.

En cuanto al ejercicio de la opción por parte del contribuyente principal el plazo máximo se mantiene en 6 meses desde el inicio de la actividad que conste (i) en el alta en la Seguridad Social en España o (ii) en la documentación que permita, en su caso, el

mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Se aclara ahora que si no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social habrá que estar a la fecha de inicio que conste en el documento que justifique la fecha de inicio de la actividad a efectos del cómputo de los 6 meses.

Finalmente, la opción por el régimen de impatriados se ejercerá mediante la presentación del modelo de comunicación y se aclara que se trata de una **comunicación individual** para cada contribuyente (esto es, para el contribuyente principal, para el cónyuge o progenitor sin vínculo matrimonial y para cada uno de los hijos que puedan ser beneficiarios del régimen).

Adicionalmente, la Orden que se acaba de aprobar especifica que los contribuyentes por vínculo familiar (a los que denomina “contribuyentes asociados”) deben identificar en su comunicación de opción la que previamente ha presentado el contribuyente principal. Esto implica que la comunicación de la opción por el contribuyente principal se ha de realizar con anterioridad a la de los contribuyentes asociados.

III.- Régimen transitorio

Se introduce un régimen transitorio para los nuevos supuestos introducidos con la Ley de Startups, en virtud del cual:

- Los contribuyentes que adquirieran su residencia fiscal en España en el período impositivo 2023 como consecuencia de un desplazamiento a territorio español realizado en 2022 o en 2023 antes de la entrada en vigor de la Orden ministerial que aprueba el nuevo modelo de comunicación de la opción, podrán ejercitar dicha opción en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden.

En principio la literalidad de esta disposición transitoria llevaría a no considerar este plazo especial a aquellos desplazamientos realizados en el segundo semestre de 2023 cuando la residencia fiscal no se adquiriera hasta el período impositivo 2024, lo que implicaría la aplicación de la regla general en cuanto al plazo para ejercitar la opción. Será conveniente hacer seguimiento a los pronunciamientos que pueda haber de la Administración a este respecto.

- En los supuestos de (i) inicio de relación laboral o estatutaria con un empleador en España, (ii) desplazamiento ordenado por el empleador, (iii) trabajo a distancia no ordenado por el empleador; o (iv) adquisición de la condición de administrador, se permite que se pueda ejercitar la opción, con anterioridad a la entrada en vigor de la Orden, utilizando el modelo de comunicación anterior.

En cualquier caso, en los supuestos de trabajo a distancia, se deberá remitir a la AEAT, en el plazo de seis meses desde la publicación de la Orden ministerial, la documentación prevista en el reglamento del impuesto.

IV.- Renuncia y exclusión por el régimen especial

Se regula por el RD la renuncia y la exclusión del régimen especial por parte del cónyuge (o progenitor) e hijos del contribuyente/impatriado principal (personas del núcleo familiar del contribuyente principal. En concreto:

- En cuanto a la **renuncia por parte de las personas del núcleo familiar del contribuyente principal** queda sujeta a los mismos plazos y términos que la del contribuyente principal.

Para el contribuyente principal, se mantiene la posibilidad de **renunciar** a la aplicación de este régimen especial durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en el que la renuncia deba surtir efectos.

- La **exclusión del régimen especial de las personas del núcleo familiar del contribuyente principal** se regirá por las siguientes reglas especiales:

- ✓ Las personas del núcleo familiar del **impatriado principal** quedaran **conjuntamente** excluidas del régimen especial si: (i) en algún ejercicio en que resulte de aplicación el régimen especial la suma de las bases liquidables de los parientes del impatriado principal es superior a la base liquidable del contribuyente principal y/o (ii) el contribuyente principal renuncia al régimen especial o queda excluido del mismo. En este último caso si el impatriado principal hubiera comunicado a la Administración Tributaria su propia renuncia o exclusión, no será necesario que las personas del

núcleo familiar comuniquen su propia exclusión.

- ✓ Las personas del núcleo familiar del **impatriado principal** quedarán **individualmente** excluidas del régimen especial, pudiendo continuar el resto con la aplicación del régimen especial cuando: (i) 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. La extinción del vínculo matrimonial por divorcio o nulidad del matrimonio no acarrearán un incumplimiento.

Los que queden individualmente excluidos deberán comunicarlo a la Administración tributaria.

Por otra parte, comentar que no se introducen cambios respecto de los incumplimientos que puedan afectar al contribuyente principal.

V.- Especialidades para impatriados que obtengan rendimientos de actividades económicas

La Ley de Startups permite, entre otros supuesto, aplicar el régimen de impatriados cuando el desplazamiento a España se produce para realizar una actividad económica calificada como emprendedora.

Teniendo esto en cuenta, se ha modificado el Reglamento del IRPF para permitir la aplicación la deducción por doble imposición internacional del art. 80 de la Ley del IRPF sobre los rendimientos de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora.

Por otra parte, en relación con el régimen de retenciones e ingresos a cuenta, se establece que en caso de rendimiento de actividades económicas acogidas al régimen de impatriados solo se aplicará retención a cuenta cuando se trate de actividades profesionales (quedando excluidas las actividades empresariales). Para ello, se exige que en las facturas emitidas se consigne el tipo de retención aplicable y que se cumplan las obligaciones formales llevanza de libros registro de ingresos y gastos y de conservación de facturas establecidas en la normativa de no residentes.

Contactos

Igor Diego
Director
KPMG Abogados
Tel. 91 456 59 21
idiago@kpmg.es

Tona del Río
Directora
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 00
madelrio@kpmg.es

Fina Tarrech
Directora
KPMG Abogados
Tel. 93 253 29 66
ftarrech@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 Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
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

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 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

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 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