



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**MOVILIDAD INTERNACIONAL:  
RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES  
DESPLAZADOS**

Autora: Paula Naranjo Gómez

4º de E-1

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutora: Eva María Gil Cruz

Madrid  
Abril 2020

## **Resumen**

En este trabajo se lleva cabo el estudio de los dos regímenes fiscales propios de los trabajadores desplazados. Se pretende de una manera didáctica y clara explicar estos regímenes cada vez más comunes en nuestra sociedad dada la creciente situación de movilidad internacional de trabajadores. El primer capítulo del trabajo tratará los distintos aspectos relevantes del régimen fiscal de los trabajadores españoles desplazados al extranjero contemplado en la exención del artículo 7.p) de la LIRPF. El segundo capítulo estará dedicado al estudio del régimen de los trabajadores extranjeros desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Los dos regímenes constituyen ventajas fiscales aplicables sobre las rentas de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, como consecuencia de un desplazamiento internacional, adquieran o mantengan la residencia fiscal española.

**Palabras clave:** régimen de expatriados, régimen de impatriados, residencia fiscal española, trabajadores desplazados.

## **Abstract**

The purpose of this paper is to study the two tax regimes applicable to displaced workers; and to explain in a didactic and clear way these increasingly common regimes in our society given the growing situation of international mobility of workers. The first chapter of this paper will deal with the different relevant aspects of the tax regime applicable to Spanish displaced workers abroad, contemplated in the exemption of article 7.p) of the LIRPF. The second chapter will be focused on the study of the regime of foreign workers displaced to Spanish territory, mentioned in article 93 of the LIRPF. These two regimes establish tax advantages applicable to the income of taxpayers who acquire or maintain the Spanish tax residence as a result of an international displacement.

**Key words:** expatriates tax regime, impatriates tax regime, Spanish tax residence, displaced workers.

## LISTADO DE ABREVIATURAS

- **AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- **CC:** Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- **CE:** Constitución Española.
- **Cit.:** Citada con anterioridad.
- **CV:** Consulta Vinculante.
- **DGT:** Dirección General de Tributos.
- **FJ:** Fundamento Jurídico.
- **IRNR:** Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- **LIRNR:** Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- **LIRPF:** Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- **LIS:** Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- **P./pp.:** Página(s).
- **RAE:** Real Academia Española.
- **Rec.:** Número de recurso.
- **RIRPF:** Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

- **TEAC:** Tribunal Económico Administrativo Central.
- **TS:** Tribunal Supremo.
- **TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.

# **MOVILIDAD INTERNACIONAL: RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS**

## **INTRODUCCIÓN .....6**

## **CAPÍTULO I: RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES ESPAÑOLES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO .....8**

1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO ..... 8
2. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF..... 9
3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF. .... 10
  - 3.1 Preservación de la residencia fiscal en territorio español ..... 10
  - 3.2 Los trabajos deben prestarse efectivamente en el extranjero ..... 12
  - 3.3 Los trabajos deben realizarse para una entidad no residente en España ..... 13
  - 3.4 Los trabajos deben realizarse en un territorio donde se aplique un impuesto análogo al IRPF ..... 14
  - 3.5 No tratarse de un territorio calificado como paraíso fiscal ..... 15
  - 3.6 Necesidad de una relación laboral o estatutaria ..... 16
  - 3.7 Naturaleza de los rendimientos del trabajo ..... 17
4. APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF ..... 18
5. COMPATIBILIDAD DE LA EXENCIÓN CON EL RÉGIMEN DE DIETAS EXCEPTUADAS DE GRAVAMEN..... 20
6. INCOMPATIBILIDAD DE LA EXENCIÓN CON EL RÉGIMEN DE EXCESOS ..... 22

## **CÁPITULO II: RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS DESPLAZADOS A ESPAÑA .....24**

1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO ..... 24
2. EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS..... 26
3. CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS ..... 28
  - 3.1 Primera condición: Artículo 93.1. a) de la LIRPF ..... 29
  - 3.2 Segunda condición: Artículo 93.1. b) de la LIRPF ..... 29
  - 3.3 Tercera condición: Artículo 93.1. c) de la LIRPF ..... 31
  - 3.4 Límite temporal para la aplicación del régimen de impatriados ..... 32
  - 3.5 Límite personal del régimen especial ..... 32
4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS..... 33
  - 4.1 El ejercicio de la opción..... 33
  - 4.2 Cálculo del régimen de impatriados ..... 35
5. FORMAS DE FINALIZAR CON LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS ..... 38
  - 5.1 La renuncia al régimen..... 38
  - 5.2 La exclusión del régimen ..... 38

## **CONCLUSIÓN .....40**

## **BIBLIOGRAFÍA .....42**

## **ANEXO I .....46**

## INTRODUCCIÓN

La sociedad actual se caracteriza principalmente por el fenómeno de la globalización, que entendida en términos económicos es el proceso de promoción de las economías internas de cada país hacia una perspectiva global, fomentando la internacionalización de los mercados nacionales.

Una consecuencia directa de la globalización es la movilidad internacional de personas. En concreto, en el año 2019 en España hubo 2.545.729<sup>1</sup> personas españolas que se desplazaron al extranjero y 5.036.878<sup>2</sup> personas extranjeras que fueron desplazados a territorio español.

El legislador español ante esta situación de movilidad internacional de personas aboga por fomentar la competitividad económica del país mediante la implantación medidas tributarias que permitan una menor presión fiscal a aquellas personas desplazadas por motivos laborales.

De este modo surgen, por un lado, el régimen de los trabajadores españoles desplazados al extranjero, también conocido como régimen de expatriados y, por otro lado, el régimen especial de los trabajadores extranjeros desplazados a España o régimen de impatriados.

Estos regímenes suponen un incentivo fiscal que pretenden actuar como instrumentos para “*fomentar la internacionalización de la economía y las empresas españolas*”<sup>3</sup>. El legislador español pretende de esta manera la creación de empresas españolas más competitivas internacionalmente, facilitando el traslado de trabajadores españoles al extranjero y la recepción de trabajadores extranjeros a territorio español.

---

<sup>1</sup> Instituto Nacional de Estadística. “Población Española residente en el extranjero por país de residencia, sexo y año de referencia” (disponible en <https://www.ine.es/jaxi/Tabla.htm?path=/t20/p85001/serie/10/&file=01001.px&L=0>; última consulta 28/04/2020).

<sup>2</sup> Instituto Nacional de Estadística. “Población extranjera por Nacionalidad, comunidades, Sexo y Año” (disponible en <https://www.ine.es/jaxi/Tabla.htm?path=/t20/e245/p08/10/&file=02005.px&L=0>; última consulta 28/04/2020).

<sup>3</sup> Álvarez Barbeito, P y Calderón Carrero, J. M., “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, Netbiblo, La Coruña, 2010, p. 23.

El objetivo de este trabajo es sentar las bases y estudiar los regímenes fiscales de los trabajadores desplazados como consecuencia del fenómeno de la movilidad internacional. Se busca describir y analizar en profundidad el régimen de expatriados y el régimen de impatriados. Se pretende fijar los requisitos exigidos para ambos regímenes y unificar los distintos criterios sobre su aplicación práctica. El principal problema respecto al estudio de estos regímenes son las controversias existentes sobre su aplicación y los diferentes criterios de interpretación sobre la legislación fiscal aplicable para lo que será necesario ponerla en relación con las distintas resoluciones administrativas y jurisprudencia al respecto, a fin de conseguir un enfoque global de los regímenes.

En definitiva, se pretende fijar de una forma didáctica, clara y comprensible las bases necesarias para optar por la aplicación de los regímenes.

Con el objetivo de explicar de manera clara los dos regímenes, el presente trabajo se va a dividir en dos capítulos. El objeto de estudio del primer capítulo es el régimen de trabajadores españoles desplazados al extranjero por razón de trabajo. En primer lugar, se realizará una exposición de este régimen, donde se analizará la exención del artículo 7.p) de la LIRPF propia del régimen objeto de estudio. En segundo lugar, se realizará un estudio exhaustivo de los distintos requisitos exigidos para la aplicación del régimen. Finalmente, se analizarán los distintos aspectos relevantes sobre la aplicación práctica del régimen y sus compatibilidades e incompatibilidades con el régimen de dietas exceptuadas de gravamen y con el régimen de excesos.

El segundo capítulo presenta el régimen especial de los trabajadores extranjeros desplazados a España. En primer lugar, se realizará una exposición del régimen y de las distintas reformas y modificaciones que ha sufrido durante los años. A continuación, se estudiarán las condiciones requeridas para optar por la aplicación del régimen. En tercer lugar, se plantearán distintas cuestiones sobre el cálculo del régimen. Finalmente se realizará una exposición de las distintas formas de finalizar con el régimen.

# CAPÍTULO I: RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES ESPAÑOLES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO

## 1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO

El régimen de los trabajadores desplazados al extranjero se puede denominar **régimen de expatriados**. Atendiendo a la definición del Diccionario de la RAE, expatriado significa aquella persona “*que vive fuera de su patria*”<sup>4</sup>. Por lo tanto, si se extrapola dicho concepto al ámbito del Derecho Fiscal, el régimen de expatriados se puede definir como aquella situación en la que se encuentra un trabajador español en el momento en que presta servicios en el extranjero y para una entidad o empresa extranjera.

Este régimen se encuentra regulado por el artículo 7.p) de la LIRPF<sup>5</sup>. Por ello va a ser comúnmente conocido como la “**exención del artículo 7.p)**”. En este sentido, este régimen va a afectar a las rentas obtenidas por los trabajadores españoles en el extranjero que han sido desplazados por motivos de una relación laboral.

El desarrollo reglamentario de este régimen de exención se encuentra en el artículo 6 del RIRPF<sup>6</sup>.

Esta exención fue introducida en nuestro sistema fiscal por el artículo 7.p) de la Ley 40/1998<sup>7</sup>, que actualmente se encuentra derogada. En virtud de este artículo para que las rentas obtenidas por trabajos realizados en el extranjero tuvieran la consideración de exentas, deberían haber sido gravadas de manera efectiva en el extranjero por un impuesto de naturaleza análoga al IRPF.

Esta exención fue modificada por el artículo 32 de la Ley 6/2000<sup>8</sup>, en virtud del cual se elimina el requisito de tributación efectiva en el extranjero. Mediante esta modificación se introducen

---

<sup>4</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 2020 (disponible en: <https://dle.rae.es/?w=expatriado>; última consulta 28/04/2020).

<sup>5</sup> El artículo 7 de la LIRPF trata sobre las rentas exentas de tributar por el IRPF.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>6</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

<sup>7</sup> Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

<sup>8</sup> Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.



en el artículo los distintos requisitos y límites para poder aplicar la exención, asimilando su redacción al actual artículo 7.p) que fue modificado por la vigente LIRPF.

## 2. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF

La principal ventaja del régimen de expatriados se basa en que los rendimientos del trabajo que deriven de los servicios prestados efectivamente en el extranjero tendrán consideración de rentas exentas, siempre que cumplan los requisitos necesarios para aplicar la exención.<sup>9</sup> En este sentido, atendiendo a los requisitos expuestos en el artículo 7.p de la LIRPF, en primer lugar, el trabajo prestado en el extranjero deberá realizarse de manera efectiva para una entidad o establecimiento permanente que no tenga residencia fiscal en España. Además, en el país de destino, que bajo ningún concepto puede tener consideración de paraíso fiscal, debe existir un impuesto de idéntica o similar naturaleza al IRPF, que grave la renta de las personas físicas. Asimismo, esta exención no puede superar los 60.100 euros anuales, por lo tanto, existirá obligación de tributar por los rendimientos del trabajo que superen dicho límite, aunque deriven de trabajos realizados en el extranjero.

La norma tributaria con este *“incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente al extranjero”*<sup>10</sup>. Por lo tanto, la finalidad de este beneficio fiscal es evitar que los trabajadores españoles desplazados al extranjero cambien su residencia fiscal.

Ahora bien, la exención supone un beneficio fiscal importante, por lo que tendrá que ser objeto de interpretación restrictiva.<sup>11</sup> Además hay que señalar, la prohibición de, mediante la analogía, *“extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*<sup>12</sup>. Esta interpretación de carácter estricto se debe a que la exención del régimen de expatriados constituye una excepción a la regla general de tributación consagrada en el artículo 31.1 de la Constitución Española<sup>13</sup> y, por tanto, si no fuera

---

<sup>9</sup> Artículo 7.p) de la LIRPF.

<sup>10</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2269/2016 de 20 de octubre de 2016, Rec. 4786/2011. FJ. Fundamentos de derecho, quinto, 2ª).

<sup>11</sup> La interpretación de las normas tributarias está reflejada en el artículo 12 de la LGT. Además, es necesario relacionar este criterio con el artículo 3 del CC, que establece que las normas deberán ser interpretadas atendiendo al propio sentido de sus palabras, a su contexto histórico y legislativo, y a su finalidad.

<sup>12</sup> Artículo 14 de la LGT.

<sup>13</sup> El artículo 31.1 de la CE establece la obligación de contribución mediante el sistema tributario, que debe regirse, en todo caso, por los principios de igualdad y progresividad.

objeto de una interpretación exhaustiva, se podría estar quebrantando el principio de igualdad por el que se debe de inspirar el sistema tributario.<sup>14</sup>

### 3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF.

A fin de optar por la aplicación de la exención del régimen de expatriados, será necesario que se cumplan los siete requisitos que se desprenden del artículo 7.p) de la LIRPF y del artículo 6 del RIRPF.

En primer lugar, el trabajador que pretende aplicar la exención ha de tener consideración de contribuyente por el IRPF y, por lo tanto, no puede perder su condición de residente fiscal español. Además, los trabajos deben prestarse de manera efectiva en el extranjero para una entidad o establecimiento permanente no residente en España. Por otro lado, se exige la obligación de que en el país de destino exista un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF y que dicho país no tenga consideración de paraíso fiscal. Por último, es necesario que los rendimientos del trabajo sobre los que se pretende aplicar la exención deriven de una relación laboral o estatutaria por cuenta ajena.<sup>15</sup>

A continuación, se explican en detalle los distintos requisitos para poder aplicar la exención del régimen de expatriados.

#### **3.1 Preservación de la residencia fiscal en territorio español**

El requisito fundamental para optar por la exención del 7.p) es no perder la condición de contribuyente por el IRPF. Este requisito deriva de la propia finalidad del régimen, que consiste en procurar evitar que los trabajadores españoles desplazados a territorio extranjero cambien su residencia fiscal. Además, es una exención de nuestro sistema fiscal del IRPF, por lo tanto, si el trabajador cambia de residencia, perderá la condición de contribuyente fiscal español y la

---

<sup>14</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1199/2016 de 26 de mayo de 2016, Rec. 2876/2014.

<sup>15</sup> AA.VV. Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal, “*Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*”, Lefebvre El Derecho, Madrid, 2020. Artículo 7.p de la LIRPF. Artículo 6 del RIRPF.

posibilidad de tributar por el IRPF y, por tanto, no podrá optar por la aplicación de la exención del artículo 7.p).

La residencia fiscal determina en qué país se van a tener que hacer frente las obligaciones tributarias por las rentas obtenidas. En nuestro sistema tributario, la determinación de la residencia fiscal española se lleva a cabo por el artículo 9 de la LIRPF.<sup>16</sup>

El primer criterio para la determinación de la residencia fiscal será el de permanencia en territorio español durante más de 183 días en un año natural. Hay que destacar que no se refiere a 183 días continuos, sino 183 días en total durante un año natural. En este sentido, se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas para el cómputo de los días.

En virtud del segundo criterio, el contribuyente disfrutará de la residencia fiscal española, si radican en España “*el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*”<sup>17</sup>.

Por último, siempre que resida de manera habitual en España el cónyuge y los hijos del contribuyente menores de edad, se presumirá que tiene su residencia fiscal en territorio español. Ahora bien, esta presunción que establece el artículo 9 de la LIRPF es *iuris tantum* y, por tanto, admite prueba en contrario.<sup>18</sup>

Una persona física tendrá la consideración de residente fiscal español cuando cumpla con uno de los tres requisitos explicados previamente. Esta situación determina que será contribuyente por el IRPF y deberá tributar en España por su renta mundial. Es decir, el contribuyente estará obligado a tributar por el conjunto de rentas obtenidas tanto en España como en cualquier otro Estado, durante un mismo período impositivo.<sup>19</sup>

Ahora bien, pueden surgir los denominados conflictos de residencia, que implican que una persona física va a tener consideración de residente fiscal en dos países distintos. Para ello la residencia debe determinarse en virtud de lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble imposición internacional entre España y el Estado que corresponda.<sup>20</sup> Además, dichos

---

<sup>16</sup> DGT Consulta Vinculante V0176-13 de 23 de enero de 2013, establece que “*la residencia fiscal de las personas es independiente de su nacionalidad y debe determinarse a la luz de lo establecido en la Ley interna española*”.

<sup>17</sup> Artículo 9.1 b) de la LIRPF.

<sup>18</sup> Los criterios para la determinación de la residencia fiscal española han sido expuestos en base al artículo 9.1 de la LIRPF.

<sup>19</sup> Artículo 2 de la LIRPF.

<sup>20</sup> DGT Consulta Vinculante V1108-13 de 4 de abril de 2013.

Convenios van a atender a lo dispuesto en el artículo 4 sobre la residencia del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE<sup>21</sup>.

No obstante, si el trabajador desplazado sí que cambia su residencia fiscal tendrá la obligación de comunicar la pérdida de su residencia española ante la Administración Tributaria, mediante el modelo 247<sup>22</sup>. La exigencia de presentar el mencionado modelo está prevista en el artículo 32 de la LIRNR y en el artículo 17 del RIRNR. Según los cuales, será necesario identificar tanto al trabajador como al pagador, además de indicarse la fecha en la que se produjo el desplazamiento y la fecha de comienzo del trabajo en el extranjero, estas fechas deberán acreditar que el trabajador ha permanecido en el extranjero durante más de 183 días en un año natural.<sup>23</sup>

### **3.2 Los trabajos deben prestarse efectivamente en el extranjero**

Para optar por el régimen de expatriados es necesario el desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español.<sup>24</sup> Atendiendo a los criterios del artículo 7.p) de la LIRPF, los rendimientos del trabajo con derecho a aplicar la exención del régimen serán únicamente aquellos devengados durante los días de trabajo efectivo en el extranjero.

Para dar por cumplido este requisito será necesario que el centro de trabajo para el que se presten los servicios se ubique en el extranjero, aunque sea temporalmente.<sup>25</sup> De esta manera, se elimina la exigencia de la obligación de una duración mínima exigida para proceder a la aplicación de la exención. Así, nuestro sistema tributario no contempla que el régimen de expatriados deba estar sujeto a un límite temporal, ya sea mínimo o máximo.<sup>26</sup> Sin embargo, hay que tener en cuenta los criterios para la determinación de la residencia fiscal. Pues si el desplazamiento al extranjero durante un año natural supera los 183 días, puede suponer el

---

<sup>21</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

<sup>22</sup> Conocido como Modelo 247, “Comunicación del desplazamiento al extranjero efectuada por trabajadores por cuenta ajena” (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Modelos\\_formularios/modelo\\_247.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Modelos_formularios/modelo_247.shtml); última consulta 28/04/2020).

<sup>23</sup> Atendiendo al artículo 32 de la LIRNR y al artículo 17 del RIRNR, la Administración, en un plazo de diez días expedirá un documento que acreditará la fecha del cambio de residencia a efectos de practicar las retenciones sobre los rendimientos del trabajo. Dicho documento acreditativo deberá ser entregado al pagador de las rentas del trabajo para que a partir de ese momento considere al trabajador como contribuyente por el IRNR y practique las correspondientes retenciones atendiendo a las reglas del IRNR.

<sup>24</sup> “*Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*”, cit. p. 1035, Ubicación del centro de trabajo.

<sup>25</sup> DGT Consulta Vinculante V1166-08 de 6 de junio de 2008.

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 428/2019 de 28 de marzo de 2019, Rec. 3774/2017.

cambio de residencia fiscal al país de destino y, por tanto, la pérdida de la condición de contribuyente por el IRPF, lo que impedirá de forma automática la aplicación del régimen de expatriados.<sup>27</sup>

### **3.3 Los trabajos deben realizarse para una entidad no residente en España**

Este requisito previsto en el artículo 7.p). 1º de la LIRPF establece que para poder aplicar el régimen de expatriados los trabajos han de ser realizados en favor de una *“empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”*<sup>28</sup>. Es decir, los trabajos deberán ser efectuados en beneficio de una entidad o establecimiento permanente situado en el extranjero, que serán el destinatario final de dichos trabajos. En ningún caso el destinatario de los trabajos puede ser la entidad o empresa residente en España.<sup>29</sup> En este sentido, para determinar que las empresas o entidades no son residentes en España habrá que atender a lo dispuesto en la normativa del IS, que determinará si poseerán la condición de contribuyentes por el IS o no. Por otro lado, el establecimiento permanente radicado en el extranjero puede ser de una empresa española o de una empresa extranjera. Para determinar la naturaleza del establecimiento permanente habrá que atender al Convenio de doble imposición suscrito por España y el país donde se encuentre ubicado y, en su defecto, por las disposiciones de la normativa del IRNR.<sup>30</sup>

El destinatario de los servicios debe ser una entidad no residente en España, además dicha entidad debe haber obtenido utilidad del servicio prestado para que resulte aplicable la exención.<sup>31</sup> En este sentido, lo pretendido por el régimen de expatriados es la *“prestación de servicios transnacional”*<sup>32</sup>.

El régimen de expatriados no impide la aplicación de la exención a los rendimientos derivados de los trabajos realizados en el extranjero cuando se presten para una entidad vinculada con la entidad empleadora. En concreto, el artículo 6.1.1º del RIRPF permite la vinculación entre ambas entidades siempre que los servicios prestados tengan consideración de servicios de

---

<sup>27</sup> DGT Consulta Vinculante V0333-10 de 22 de febrero de 2010.

<sup>28</sup> Artículo 7.p) 1º de la LIRPF.

<sup>29</sup> DGT Consulta Vinculante V2657-18 de 2 de octubre de 2018, establece que el centro de trabajo debe ubicarse fuera de España para entender que se ha prestado un trabajo de manera efectiva en el extranjero.

<sup>30</sup> *“Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero”*, cit. p. 1037, Destinatario de los trabajos.

<sup>31</sup> Sentencia TS núm. 428/2019, cit. FJ., Antecedentes de hecho, Cuarto, 7.

<sup>32</sup> DGT Consulta Vinculante V1166-08, cit.

intragrupo en virtud del artículo 18.5 de la LIS. El desplazado prestará un servicio de intragrupo cuando produzca “*una ventaja o utilidad*”<sup>33</sup> a la entidad extranjera.

La norma no impide que el servicio de intragrupo beneficie o afecte en su conjunto al resto de entidades del grupo, ahora bien, el destinatario final tiene que ser la entidad extranjera en cuyo favor se prestan los servicios.<sup>34</sup> Se entiende cumplida esta circunstancia cuando el servicio prestado suponga un interés económico o comercial que refuerce la posición comercial de la entidad destinataria de los trabajos.<sup>35</sup> Si la entidad destinataria de los servicios hubiera contratado a una entidad independiente del grupo para realizar el trabajo se entiende que, si supone un servicio de intragrupo y, por tanto, se podrá aplicar la exención.<sup>36</sup>

La Sentencia del Tribunal Supremo número 685/2019 de 24 de mayo de 2019, amplía la interpretación del artículo 7.p) y establece que será aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por “*funcionarios públicos o personal laboral que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que los trabajos se realicen materialmente fuera del territorio nacional y beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador*”<sup>37</sup>.

### **3.4 Los trabajos deben realizarse en un territorio donde se aplique un impuesto análogo al IRPF**

Esta condición, que se encuentra reflejada en el artículo 7.p) 2º de la LIRPF y en el artículo 6.1. 2º del RIRPF, implica que los trabajos deben realizarse para una entidad o establecimiento permanente situado en un territorio extranjero donde exista la obligación de tributar por un impuesto de naturaleza análoga al IRPF. Este requisito se entiende cumplido cuando exista un Convenio firmado entre España y el territorio en cuestión, para evitar la doble imposición internacional que incluya una cláusula de intercambio de información.<sup>38</sup> Si no existe un Convenio suscrito entre ambos países, tendrá que analizarse la existencia de un impuesto de

---

<sup>33</sup> Artículo 18.5 de la LIS

<sup>34</sup> Sentencia del TS núm. 428/2019, *cit.*, Fundamentos de derecho, segundo, 7.

<sup>35</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 870/2019 de 3 de octubre de 2019, Rec. 538/2018. FJ., Fundamentos de derecho, Segundo, 3.

<sup>36</sup> “*Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*”, *cit.*, p. 1043. Vinculación.

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 685/2019 de 24 de mayo de 2019, Rec. 3766/2017. FJ., Fundamentos de derecho. Tercero. 1).

<sup>38</sup> Artículo 7.p) 2º de la LIRPF y en el artículo 6.1. 2º del RIRPF

naturaleza idéntica o similar al IRPF. Esta condición puede ser acreditada por cualquier medio de prueba válido en Derecho. Para la valoración de los medios de prueba y de la naturaleza del impuesto extranjero serán competentes los Órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.<sup>39</sup>

Hay que señalar, que para poder optar por la exención no será necesario que los rendimientos del trabajo derivados del servicio prestado fuera de territorio español sean gravados efectivamente en el extranjero. La norma tributaria solamente impone la existencia de un impuesto análogo al IRPF, no la obligación de tributar en el país de destino de los servicios.<sup>40</sup>

### **3.5 No tratarse de un territorio calificado como paraíso fiscal**

El territorio donde se encuentre situada la entidad o el establecimiento permanente destinatario de los servicios no puede tratarse de un país calificado como paraíso fiscal.<sup>41</sup> *“Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente”*<sup>42</sup>. En este sentido, el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991<sup>43</sup> modificado por el Real Decreto 116/2003<sup>44</sup>, establece el listado de los territorios que han de tener consideración de paraíso fiscal.

Atendiendo al artículo 2 del Real Decreto 1080/1991 modificado por el Real Decreto 116/2003, los territorios que firmen con España un *“acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor”*<sup>45</sup>. La Ley 26/2014<sup>46</sup> introduce como nuevo criterio, para determinar si un territorio ha de considerarse como paraíso fiscal, *“los resultados*

---

<sup>39</sup> DGT Consulta Vinculante V0913-17 de 11 de abril de 2017.

<sup>40</sup> DGT Consulta Vinculante V2657-18 de 2 de octubre de 2018, *cit.*

<sup>41</sup> Artículo 7.p). 2º de la LIRPF y artículo 6.1. 2º del RIRPF.

<sup>42</sup> Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

<sup>43</sup> Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

<sup>44</sup> Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.o, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

<sup>45</sup> Artículo 2 del Real Decreto 1080/1991 modificado por el Real Decreto 116/2003.

<sup>46</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

*de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales*”<sup>47</sup>.

Además, la DGT en su Informe de 23 de diciembre de 2014<sup>48</sup>, establece que la lista de paraísos fiscales no se actualizará automáticamente y, por tanto, hasta que no se redacte de manera expresa un nuevo listado, seguirá siendo de aplicación el modificado por el Real Decreto 116/2003.

### **3.6 Necesidad de una relación laboral o estatutaria**

Al régimen de expatriados solamente van a poder acogerse aquellos trabajadores que se relacionen con su empleador mediante una relación laboral o estatutaria.<sup>49</sup> Es necesario, por tanto, que el servicio prestado derive de un contrato de trabajo por cuenta ajena. La exención del 7.p) es un beneficio pensado para los trabajadores, no para las empresas.<sup>50</sup> Por lo tanto, no tendría sentido permitir la aplicación de la exención a aquellas personas físicas que no se relacionen con la entidad por medio de una relación laboral por cuenta ajena.

Respecto a la posibilidad de que los trabajadores, que pretenden acogerse al régimen de expatriados, se relacionen con su empleador mediante una relación estatutaria. Es necesario destacar la Sentencia del Tribunal Supremo número 685/2019 de 24 de mayo de 2019, previamente mencionada, que permite la aplicación de la exención del 7.p) sobre los rendimientos obtenidos por funcionarios públicos. Asimismo, resulta importante destacar la Consulta Vinculante de la DGT V0344-08 de 15 de febrero de 2008 que permite la aplicación del régimen de expatriados a un funcionario del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio que es destinado al extranjero para la prestación de servicios en la Comisión Europea. En base a la citada Consulta, es necesario destacar que la Comisión Europea es un órgano independiente de la Unión Europea y, por tanto, tendrá consideración de entidad no residente en territorio español a efectos de cumplir con el requisito del artículo 7.p) 1º de la LIRPF.

---

<sup>47</sup> Disposición final segunda de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre.

<sup>48</sup> Informe DGT S/REF núm.14; N/REF 2014-09934 de 23 de diciembre de 2014, sobre la vigencia de la lista actual de paraísos fiscales, respecto a la entrada en vigor de la disposición final segunda de la Ley 26/2014.

<sup>49</sup> “*Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*”, *cit.*, p.1048, Tipos de rendimientos del trabajo amparados por la exención.

<sup>50</sup> Sentencia TS núm. 2269/2016, *cit.* FJ., Fundamentos de derecho, quinto, 2º.



Asimismo, atendiendo a la mencionada finalidad de la exención, la Dirección General Tributos ha permitido en ciertas ocasiones la aplicación del régimen a aquellos trabajadores que no gozaran de una relación laboral previa con el empleador.<sup>51</sup>

### 3.7 Naturaleza de los rendimientos del trabajo

Los rendimientos del trabajo con derecho a practicar la exención del 7.p) son aquellos previstos en el artículo 17.1 de la LIRPF. Así, tendrán consideración de rendimientos del trabajo *“todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*<sup>52</sup>. Asimismo, se aplicará la exención sobre los rendimientos del trabajo descritos en el artículo 17.2 de la LIRPF con la particularidad de lo previsto en el apartado 3 de dicho artículo, en virtud del cual tendrán consideración de rendimientos de actividades económicas las rentas previstas en las letras c) y d) del apartado 2.<sup>53</sup>

En virtud de la primera condición del artículo 17.1 de la LIRPF, la exención del régimen de expatriados se aplicará únicamente sobre los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral o estatutaria por cuenta ajena percibidos por los trabajos realizados de forma efectiva en el extranjero de manera efectiva.<sup>54</sup> Además, procede destacar que no se aplicará la exención sobre aquellas retribuciones que tengan consideración de rendimientos del trabajo si no derivan de una relación laboral.<sup>55</sup>

Asimismo, es necesaria una conexión directa entre los servicios prestados y los rendimientos derivados del trabajo en el extranjero.<sup>56</sup>

---

<sup>51</sup> *“Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero”*, cit. p. 1051. Exigencia de relación laboral previa.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Málaga núm. 450/2016 de 26 de febrero de 2016, Rec. 59/2015, establece la posibilidad de que el trabajador sea contratado directamente por la entidad extranjera para la prestación de un servicio que se desarrollará de forma continuada en el extranjero.

<sup>52</sup> Artículo 17.1 de la LIRPF.

<sup>53</sup> DGT Consulta Vinculante V0747-14 de 18 de marzo de 2014.

<sup>54</sup> Artículo 6.1 del RIRPF.

<sup>55</sup> DGT Consulta Vinculante V1010-19 de 9 de mayo de 2019.

<sup>56</sup> DGT Consulta Vinculante V1684-05 de 5 de agosto de 2005. La DGT impide la aplicación de la exención del artículo 7.p) sobre la pensión percibida por el consultante por los trabajos realizados en el extranjero. Podría plantearse que la pensión derivara de los trabajos realizados en el extranjero, sin embargo, la DGT establece que sería casi imposible determinar la parte de la pensión devengada de los días de trabajo prestado en el extranjero.

En base al segundo requisito para que las retribuciones percibidas por el contribuyente tengan consideración de rendimientos de trabajo, no deben tener condición de rendimientos de actividades económicas. En este sentido, tendrán consideración de rendimientos de actividades económicas aquellos trabajos que supongan la *“ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos”*<sup>57</sup>.

Resulta indiferente quien sea el pagador de los rendimientos del trabajo. Por tanto, los servicios prestados fuera del territorio español pueden ser retribuidos tanto por la entidad empleadora como por la entidad extranjera destinataria de los trabajos.<sup>58</sup> De esta forma, carece de importancia el momento o el lugar donde se efectúe el pago de dichas rentas. Lo esencialmente relevante será percibir una contraprestación por el trabajo, pues la exención se aplicará solamente sobre los rendimientos derivados directamente de los servicios prestados en el extranjero.<sup>59</sup>

#### 4. APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF

Una vez comprobado el cumplimiento de los siete requisitos que se exigen para optar por el régimen de expatriados, hay que calcular las rentas que van a poder beneficiarse de la exención.

La exención solamente se va a aplicar sobre los rendimientos del trabajo derivados de los servicios prestados de forma efectiva en el extranjero, con un límite de 60.100 euros anuales.<sup>60</sup> En este sentido, de la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente en un año natural, habrá que determinar que parte será susceptible de aplicar la exención. Para ello, *“únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos”*<sup>61</sup>.

Ahora bien, pueden darse situaciones en las que la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos en un período impositivo deriven de trabajos realizados de manera efectiva en el

---

<sup>57</sup> Artículo 27.1 de la LIRPF.

DGT Consulta Vinculante V2072-09 de 18 de septiembre de 2009, impide la aplicación de la exención a las rentas percibidas por un trabajador autónomo económicamente dependiente al tener consideración de rendimientos de actividades económicas.

<sup>58</sup> DGT Consulta Vinculante V1574-09 de 30 de junio de 2009.

<sup>59</sup> *“La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”*, cit., pp. 126 y 127.

<sup>60</sup> Artículo 7.p) de la LIRPF.

<sup>61</sup> DGT Consulta Vinculante V1700-19 de 9 de julio de 2019.

extranjero. Ante esta situación, la exención se aplicará sobre todos los rendimientos del trabajo, hasta el límite impuesto por Ley.<sup>62</sup>

No obstante, con carácter general, habrá que prorratear los rendimientos del trabajo por medio del criterio de reparto proporcional previsto en el artículo 6.2 del RIRPF.

Este criterio de reparto proporcional consiste en dividir el número de días efectivamente trabajados en el extranjero entre el número de días total del año<sup>63</sup> y multiplicarlo por la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente durante ese año.

Para el cómputo de los días de trabajo efectivo en el extranjero se tendrán en cuenta tanto los días laborables como los no laborables, que incluyen fines de semana y días festivos, si éstos han sido ordenados por el empleador una vez se ha comenzado la realización del trabajo. De lo contrario, no tendrán consideración de días de trabajo efectivamente prestado en el extranjero, cuando el trabajador por motivos personales se encuentra en el extranjero durante los días festivos o fines de semana antes de iniciar el trabajo prestado o una vez terminado.<sup>64</sup>

Ahora bien, existe cierta controversia a la hora de permitir dentro del cómputo los días incompletos, que son aquellos días en los que el trabajador se desplaza al extranjero, pero también ha permanecido algunas horas en territorio español. En este sentido, habrá que determinar el número de horas del desplazamiento en el extranjero a fin de calcular la parte de los rendimientos del trabajo percibidos en esas horas. No obstante, la aplicación de la exención respecto de los días incompletos en la práctica resulta muy controvertido. Será necesario que la entidad empleadora otorgue un certificado que acredite el tiempo de trabajo en el extranjero, así como el cumplimiento de todas las condiciones requeridas para la aplicación de la exención.<sup>65</sup>

---

<sup>62</sup> DGT Consulta Vinculante V0779-19 de 12 de abril de 2019, explica que la totalidad de los rendimientos del trabajo recibidos por el consultante derivan de trabajos realizados en el extranjero, lo que implica que estarán todos exentos con el límite de 60.100 euros anuales.

<sup>63</sup> DGT Consulta Vinculante V1700-19, *cit.*, establece que si el año en el que se pretende aplicar la exención es bisiesto el número de días será 366. De lo contrario, con carácter general serán 365 días.

<sup>64</sup> DGT Consulta Vinculante V0252-19 de 7 de febrero de 2019.

DGT Consulta Vinculante V0986-17 de 20 de abril de 2017, impide al consultante incluir dentro del cómputo de los días trabajados en el extranjero los fines de semana que pasa en España, pues su relación laboral con la entidad extranjera solamente comprende los días de lunes a viernes, volviéndose a España todos los sábados y domingos. Además, tampoco permite al consultante incluir en el cómputo de la exención el período vacacional de cinco días del que disfrutó.

<sup>65</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Málaga núm. 414/2017 de 15 de marzo de 2017, Rec. 758/2015. El TSJ en la citada Sentencia permite la aplicación de la exención del 7.p) tanto a los días completos como a los días incompletos declarados por el trabajador.

Sentencia TSJ núm. 870/2019, *cit.*, desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por el trabajador, impidiendo así la aplicación de la exención a los días incompletos de desplazamiento al extranjero por la falta de concreción y discrepancia en el certificado otorgado por la entidad respecto al cómputo de dichos días y el cumplimiento de los requisitos necesarios.

Las retribuciones específicas derivadas directamente de los trabajos prestados en el extranjero se incluirán íntegramente en el importe para el cálculo de la exención, sin necesidad de aplicar un criterio de reparto proporcional. En este sentido, tendrán consideración de retribuciones específicas las horas extras realizadas por el trabajador durante su estancia en el extranjero.<sup>66</sup>

Si los servicios se prestan en varios destinos, será necesario identificar cada destino de manera cierta, y establecer en qué país en concreto se han prestado los servicios y qué días. Además, habrá que analizar el cumplimiento de los requisitos para poder optar por la exención en cada país de destino.<sup>67</sup>

La exención del régimen de expatriados tiene un límite máximo de 60.100 euros anuales.<sup>68</sup> Por lo tanto, si la suma de las retribuciones derivadas del trabajo realizado en el extranjero supera dicho límite, el exceso será sometido a tributación. Este límite máximo no puede ser prorrateado “entre las distintas fuentes de rendimientos en el extranjero”<sup>69</sup> o reducido porcentualmente “si la discrepancia del contribuyente se manifiesta respecto de unas sí y de otras no”<sup>70</sup>.

## 5. COMPATIBILIDAD DE LA EXENCIÓN CON EL RÉGIMEN DE DIETAS EXCEPTUADAS DE GRAVAMEN

El régimen de dietas exceptuadas de gravamen estará compuesto por los gastos de locomoción y gastos de manutención y estancia que derivan del desplazamiento del trabajador de su centro de trabajo habitual por motivos laborales.<sup>71</sup> Estos gastos estarán exentos atendiendo a los requisitos y límites reglamentariamente establecidos en el artículo 9 del RIRPF.

---

<sup>66</sup> DGT Consulta Vinculante V1853-17 de 13 de julio de 2017; y DGT Consulta Vinculante V0783-11 de 28 de marzo de 2011.

<sup>67</sup> DGT Consulta Vinculante V0032-16 de 8 de enero de 2016.

<sup>68</sup> Artículo 6.2 del RIRPF.

<sup>69</sup> Sentencia TS núm. 2269/2016, *cit.* FJ., Fundamentos de derecho, Quinto 1ª). P. 6.

<sup>70</sup> Sentencia TS núm. 2269/2016, *cit.*, FJ., Fundamentos de derecho, Quinto 1ª). P. 6

<sup>71</sup> Artículo 9 del RIRPF.

Este régimen de dietas exceptuadas de gravamen únicamente es susceptible de ser aplicado por aquellos contribuyentes que se relacionen con su empleador mediante una relación laboral o estatutaria de la que se desprendan las notas características de ajenidad y dependencia. Además, las rentas percibidas por el contribuyente deben tener la consideración de rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.1 de la LIRPF.<sup>72</sup>

Los gastos que conforman el régimen de dietas estarán total o parcialmente exentos de gravamen atendiendo a los límites establecidos en el artículo 9 del RIRPF. Por lo tanto, si las dietas sobrepasan dichos límites o no les es de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen, pasarán a tener consideración de rendimientos del trabajo atendiendo a los criterios establecidos por el artículo 17.1 d) de la LIRPF. En este mismo sentido, al ser considerados rendimientos del trabajo derivados del desplazamiento pueden beneficiarse de la exención del artículo 7.p) siempre que cumplan los requisitos para la aplicación del régimen de expatriados.<sup>73</sup>

En base a los criterios establecidos en el artículo 9 del RIRPF las asignaciones para gastos de locomoción correspondientes al transporte público estarán totalmente exentas siempre que el gasto esté debidamente justificado. Sin embargo, en las asignaciones para gastos de locomoción de desplazamiento en vehículo propio solamente estará exento el importe que resulte de multiplicar 0,19 euros por el total de los kilómetros recorridos. Por el contrario, los gastos que deriven de peajes y aparcamiento estarán totalmente exentos siempre que el importe esté justificado.

Entre las asignaciones para gastos de manutención y estancia se incluyen todas aquellas cantidades destinadas a compensar los gastos en restaurantes, hoteles y distintos establecimientos de hostelería derivadas del desplazamiento. No obstante, si dicho desplazamiento es superior a nueve meses, ninguna de estas asignaciones podrá exceptuarse de gravamen.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> DGT Consulta Vinculante V0344-08, *cit.*

<sup>73</sup> DGT Consulta Vinculante V0458-13 de 15 de febrero de 2013, establece que las asignaciones para gastos percibidas por el consultante, que no les sea aplicable el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen, tendrán consideración de rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero a efectos del cómputo de la exención del 7.p).

DGT Consulta Vinculante V2339-09 de 19 de octubre de 2009, afirma que la cuantía de las dietas percibidas por el consultante, que exceda el límite reglamentariamente establecido, se beneficiará de la exención del artículo 7.p) con el límite máximo de 60.100 euros anuales, siempre que cumpla con los requisitos del régimen de expatriados.

<sup>74</sup> Artículo 9.A.3 del RIRPF.

Las asignaciones para gastos de estancia se encuentran totalmente exentas siempre que el importe esté justificado. Respecto a las asignaciones para gastos de manutención, el artículo 9 del RIRPF hace una distinción entre aquellos desplazamientos que se realicen en territorio español y los que se realicen al extranjero. En este sentido, al estar analizando la aplicación del régimen de expatriados que se aplica a aquellos trabajadores desplazados al extranjero, parece conveniente centrarse en los límites del régimen de dietas sobre los desplazamientos realizados al extranjero. En este sentido, se encuentran exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención por desplazamiento al extranjero con pernocta hasta el límite de 91,35 euros diarios y sin pernocta hasta el límite de 48,08 euros diarios. Será necesario que se justifiquen los desplazamientos, acreditando tanto el lugar como el tiempo de desplazamiento, así como, el motivo del mismo.<sup>75</sup>

## 6. INCOMPATIBILIDAD DE LA EXENCIÓN CON EL RÉGIMEN DE EXCESOS

Según el artículo 9.A.3.b).4º del RIRPF el régimen de excesos es un beneficio fiscal consistente en exceptuar de gravamen el exceso de las dietas obtenidas por los trabajadores desplazados al extranjero, entre ellas se pueden incluir los sueldos, los jornales, las pagas extraordinarias, las retribuciones por antigüedad, los beneficios, ayudas y cualquier otro concepto percibido por el trabajador en relación con el desplazamiento al extranjero.

En base a la Consulta de la DGT V0665-13 de 4 de marzo de 2013, a fin de aplicar el régimen de excesos tendrán que cumplirse las siguientes condiciones:

En primer lugar, el trabajador deberá estar destinado en el extranjero. No obstante, este requisito no se entenderá cumplido si el trabajador se desplaza al extranjero meramente para realizar una tarea concreta y cuando la termine regresa a su centro de trabajo en España. En este sentido, el desplazamiento al extranjero requiere el cambio de centro de trabajo habitual siguiendo los criterios establecidos en el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> Artículo 9.A.3.a) del RIRPF.

<sup>76</sup> Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Asimismo, la duración del desplazamiento deberá ser superior a nueve meses. Pues de lo contrario, las rentas percibidas por el trabajador tendrán consideración de dietas exceptuadas de gravamen previstas en el artículo 9.A.3. a) del RIRPF.

Además, el trabajador debe mantener su residencia fiscal española, ya que esta exención, al igual que la exención del 7.p), son exenciones del IRPF y si, por tanto, si el trabajador cambia de residencia fiscal perderá su condición de contribuyente por el IRPF, no tendrá la posibilidad de optar por este régimen.

Por último, los excesos estarán formados por las cantidades recibidas de manera adicional a los rendimientos del trabajo generalmente percibidos en España. Por lo tanto, el régimen de excesos deberá derivar de una relación laboral o estatutaria.<sup>77</sup>

El régimen de excesos al suponer un beneficio fiscal importante para los trabajadores desplazados al extranjero será incompatible con la exención del 7.p). Sin embargo, el contribuyente podrá optar por la aplicación de uno u otro siempre que cumpla con las condiciones exigidas para la aplicación de ambos.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados” *cit.*, pp. 169-173.

<sup>78</sup> Artículo 9.A.3.b).4º del RIRPF. Consulta de la DGT V0665-13, *cit.*

## CÁPITULO II: RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES EXTRANJEROS DESPLAZADOS A ESPAÑA

### 1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO

Este régimen se puede denominar de dos formas, en primer lugar, régimen especial de trabajadores desplazados al extranjero o, **régimen de impatriados**. El término impatriado es un neologismo<sup>79</sup>, con el paso del tiempo hemos ido acogiendo este término para denominar a aquellas personas que son desplazadas a nuestro país como consecuencia de una relación laboral o de administrador. También este régimen especial se conoce coloquialmente como “Ley Beckham”, esto se debe a que la implantación de este régimen coincidió con el fichaje del jugador David Beckham por el Real Madrid, y fue de los primeros jugadores en beneficiarse de este régimen.<sup>80</sup>

Este régimen de impatriados fue introducido por primera vez en nuestro sistema tributario por la modificación del artículo 9 de la antigua LIRPF<sup>81</sup>, mediante la Ley 62/2003<sup>82</sup>. Se introduce así el apartado quinto de este artículo 9, el cual abre la posibilidad a un nuevo régimen especial para todas aquellas personas de países extranjeros que vayan a adquirir la residencia fiscal española. Este régimen especial concedería la posibilidad de optar por tributar por el IRPF o por el IRNR<sup>83</sup>. Además, este artículo explicaba las condiciones exigidas para poder acogerse al régimen especial.

Esta modificación, atendiendo a la Ley 62/2003 comienza a tener efectos desde el día 1 de enero de 2004. En este sentido, los contribuyentes que hubiesen adquirido su residencia fiscal en territorio español con anterioridad al año 2004, no tendrán posibilidad de acogerse a este régimen especial, aunque su desplazamiento a España cumpliera con los requisitos de este régimen. Ahora bien, si que tendrían la posibilidad de acogerse a este régimen aquellos

---

<sup>79</sup> Neologismo significa, atendiendo a la definición del Diccionario de la RAE, palabra nueva en una lengua (disponible en: <https://dle.rae.es/neologismo?m=form>; última consulta 29/04/2020).

<sup>80</sup> Falcón y Tella, R., “El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal.”, Revista Quincena Fiscal núm. 11/2014 parte Editorial, 2014.

<sup>81</sup> Ley 40/1998, de 9 de diciembre del IRPF.

<sup>82</sup> Artículo 1, cuatro, de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

<sup>83</sup> Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Atendiendo al Artículo 1 de la LIRNR, este impuesto grava las rentas obtenidas en territorio español de las personas no residentes en España.



trabajadores desplazados a España durante el segundo semestre del año 2003 y, por tanto, que no adquirieran su residencia fiscal hasta 2004.<sup>84</sup>

Con el fin de desarrollar el régimen de impatriados, se incorpora en el antiguo RIRPF<sup>85</sup> el Título VII sobre el régimen especial de tributación por el IRNR.<sup>86</sup>

En la actualidad, el desarrollo reglamentario del régimen especial se encuentra desarrollado en el Título VIII de regímenes especiales, en el Capítulo I de “*Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*” del actual RIRPF<sup>87</sup>.

Ahora bien, es gracias a nuestra Ley actual del IRPF que este régimen especial se desprende del artículo 9 y pasa a tener su propio artículo. Surge así el artículo 93 de la LIRPF del “*Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*”.

El régimen de impatriados es modificado por la Ley 26/2014<sup>88</sup>, introduciendo ciertas novedades relevantes al régimen. De este modo se van a producir diferencias importantes entre aquellas personas desplazadas a España antes del 2015 y aquellas que son desplazadas a partir del 1 de enero de ese año. Hasta la modificación del 2015, un requisito necesario para la aplicación del régimen era que los servicios debían ser efectivamente prestados en territorio español.<sup>89</sup> A partir de la modificación, el artículo 93.2.b) de la LIRPF introduce que se entenderán obtenidos en España todos los rendimientos del trabajo obtenidos durante el período impositivo, independientemente del país donde se hubieran originado. De esta manera, se elimina el requisito mencionado previamente sobre el trabajo efectivo en territorio español.

---

<sup>84</sup> López Lubián, J. I, “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, Instituto de Estudios Fiscales, “Cuadernos de Formación, Colaboración 04/06, volumen 1/2006, p. 56. (disponible en <https://docplayer.es/32405282-El-regimen-fiscal-de-los-impatriados-problemas-de-aplicacion-y-alternativas-de-reforma.html>]; última consulta 29/04/2020).

<sup>85</sup> Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>86</sup> El Título VII es incorporado al RIRPF por el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio.

<sup>87</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

<sup>88</sup> Artículo primero, apartado cincuenta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

<sup>89</sup> Artículo 93.c) de la LIRPF, texto original, publicado el 29 de noviembre de 2006.

Además, se introduce la posibilidad de acogerse al régimen a aquellas personas que sean desplazadas a España por motivo de la adquisición de la condición de administrador.<sup>90</sup>

La transición entre estos dos regímenes está prevista en la Disposición transitoria decimoséptima de la LIRPF. En ella se prevé que aquellos trabajadores que hubieran sido desplazados a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015 y por tanto optaron por el régimen especial vigente hasta tal fecha, mantendrán dicho régimen hasta su finalización, independientemente de que su aplicación abarque períodos posteriores al año 2015.

## 2. EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

La principal ventaja del régimen especial es que va a conceder la posibilidad de optar por tributar en base a las normas del IRNR, lo que implica una menor carga tributaria sobre las rentas del contribuyente, mediante la imposición de unos tipos de gravámenes inferiores.<sup>91</sup>

Ahora bien, en virtud de este régimen tendrán consideración de impatriados todas aquellas personas que se hayan desplazado a España y, por consiguiente, hubieran obtenido la condición de contribuyente por el IRPF al haber adquirido la residencia fiscal en territorio español.<sup>92</sup> Sin embargo, este desplazamiento no puede derivar de cualquier situación, si no que tendrá que cumplir las condiciones establecidas en el artículo 93 de la LIRPF y en el Título VIII Capítulo I, del RIRPF. Si el contribuyente cumple con todas las condiciones exigidas, se le otorgará la posibilidad de optar por el régimen de impatriados de manera voluntaria, con una duración máxima de seis períodos impositivos, contando con el período impositivo en el que adquiriera la residencia fiscal española.<sup>93</sup>

Sin embargo, hay que destacar que, aunque este régimen especial conceda la posibilidad de tributar conforme al IRNR, el impatriado mantendrá su condición de contribuyente español por el IRPF.<sup>94</sup>

La finalidad de este régimen de impatriados es atraer a *“expertos de otros países y que se integren en la economía española dinamizándola por la vía de su actuación para empresas*

---

<sup>90</sup> DGT Consulta Vinculante V0432-17 de 17 de febrero de 2017.

<sup>91</sup> Artículo 114 del RIRPF.

<sup>92</sup> Artículo 113 del RIRPF.

<sup>93</sup> Artículo 115 del RIRPF.

<sup>94</sup> Artículo 93 de la LIRPF.

*establecidas en territorio español*”<sup>95</sup>. Fomentando así la “*internacionalización de la economía y de las empresas española.*”<sup>96</sup>.

No obstante, si el desplazado a territorio español no reúne los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial, se le aplicará el régimen general del IRPF. Los desplazados a territorio español que adquieran la residencia fiscal española y la condición de contribuyente por el régimen general del IRPF deberán comunicarlo a la Administración Tributaria a través del modelo 147<sup>97</sup>, previsto en el artículo 99.8.2º de la LIRPF y en el artículo 89.B) del RIRPF para determinar las retenciones y pagos a cuenta.

Asimismo, procede destacar que el desplazado a España adquirirá la condición de contribuyente por el IRPF con independencia de que opte por la aplicación del régimen general o el especial. En este sentido, para determinar la deuda tributaria del régimen general habrá que acogerse a lo dispuesto en las normas del IRPF, sin embargo, para el cálculo de la deuda tributaria por el régimen especial habrá que atender a las normas del IRNR, con las especialidades previstas en el artículo 93.2 de la LIRPF y el artículo 114.2 del RIRPF.

Además, en el régimen general el contribuyente deberá tributar por su renta mundial, es decir, por todas las rentas obtenidas en un período impositivo con independencia de que no se hubieran producido en territorio español.<sup>98</sup> Sin embargo, en el régimen especial solamente serán objeto de tributación las rentas obtenidas en el territorio español, con la excepción de los rendimientos del trabajo, que en base a la última modificación del artículo 93 de la LIRPF, se entenderán obtenidos en territorio español todos los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente.<sup>99</sup>

Otra diferencia significativa entre ambos regímenes serán los tipos de gravamen aplicables. Siendo de aplicación al régimen especial los previstos en el artículo 93.2.e) de la LIRPF.

Por último, existen distintos modelos para proceder a la declaración de un régimen u otro. Para la declaración del régimen general se realizará a través del modelo 100, por el contrario, el régimen especial se declarará mediante el modelo 151.

---

<sup>95</sup> “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, cit., p. 56.

<sup>96</sup> “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*” cit., p. 23.

<sup>97</sup> Conocido como Modelo 147, “Comunicación de desplazamiento a territorio español efectuado por trabajadores por cuenta ajena” (disponible en: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G605.shtml>; última visita 29/04/2020).

<sup>98</sup> Artículo 2 de la LIRPF.

<sup>99</sup> Artículo 93.2.b) y c) de la LIRPF.

### 3. CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

Previamente a entrar a valorar las distintas condiciones que se exigen para poder optar por el régimen especial es necesario estudiar su ámbito de aplicación, que se encuentra regulado en el artículo 113 del RIRPF. En base al mencionado artículo este régimen será aplicable a todas aquellas personas físicas que, como consecuencia de su desplazamiento a España, adquieran su residencia fiscal en territorio español.

Por lo tanto, la primera condición a tener en cuenta para acceder a este régimen especial será obtener la residencia fiscal en territorio español. Una persona física que se desplace a España obtendrá la residencia fiscal española siempre que cumpla alguna de las circunstancias del artículo 9.1 de la LIRPF.<sup>100</sup> En este sentido, el artículo 115 del RIRPF establece que se considerará como primer período impositivo, a efectos de aplicar y computar la duración del régimen especial, el primer año natural en el que la permanencia en territorio español supere los 183 días. Además, las personas desplazadas a territorio español que obtengan la residencia fiscal en España podrán solicitar el “*Certificado de residencia fiscal*”<sup>101</sup> a fin de acreditar su residencia fiscal en territorio español ante las Administraciones Tributarias.<sup>102</sup>

En el apartado 1 del artículo 93 de la LIRPF, quedan enumeradas las distintas condiciones que se requieren para poder aplicar el régimen de impatriados. Hay que destacar que estas condiciones son acumulativas, por lo tanto, aunque el desplazado adquiera la residencia fiscal española, si no cumple con alguno de los requisitos señalados, no tendrá la posibilidad de acogerse al régimen especial.

---

<sup>100</sup> Las circunstancias para obtener la residencia fiscal en España en base al artículo 9.1 de la LIRPF son, la permanencia en territorio español por más de 183 días durante un año natural; que radique en España el núcleo principal de sus intereses económicos; y que radique en España su núcleo familiar.

<sup>101</sup> El certificado de residencia se encuentra regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre.

<sup>102</sup> Artículo 120 del RIRPF.

A continuación, se explican las distintas condiciones para acogerse al régimen de impatriados.

### **3.1 Primera condición: Artículo 93.1. a) de la LIRPF**

La primera condición implica que la persona física que pretenda optar por este régimen especial no haya ostentado la condición de residente fiscal en territorio español durante los diez períodos impositivos inmediatamente anteriores a aquel año en que el contribuyente es desplazado a España.<sup>103</sup>

No obstante, solamente se impide el hecho de haber tenido residencia fiscal española, no el simple hecho de que el trabajador haya sido desplazado a territorio español en los diez períodos impositivos anteriores, siempre y cuando esos desplazamientos no implicaran el cambio de residencia.<sup>104</sup>

Atendiendo a las reglas para el cómputo de estos diez períodos impositivos anteriores, se debe entender que comenzarán a contar desde el momento en el que el trabajador perdió su residencia fiscal española, como consecuencia de la adquisición de la residencia fiscal en otro país. La dificultad viene a la hora de determinar cuando se ha de entender por finalizado, si en el mismo momento en el que se produce el desplazamiento a España o cuando se obtenga efectivamente la condición de residente en territorio español. En este sentido, si se atiende a la literalidad del artículo 93.1.a) de la LIRPF se refiere al momento “*a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español*”<sup>105</sup>. Por lo tanto, se deberá de entender como finalizado en el momento en que se produzca el desplazamiento a España, siempre que conlleve aparejada la adquisición de la residencia fiscal española posteriormente.<sup>106</sup>

### **3.2 Segunda condición: Artículo 93.1. b) de la LIRPF**

Esta segunda condición implica que, para optar por la aplicación del régimen especial, el desplazamiento a territorio español no puede haberse producido por cualquier motivo. Si no que solamente se van a poder acoger a dicho régimen aquellas personas que hayan sido desplazadas a España como consecuencia de dos situaciones específicas, la primera, por un contrato de trabajo y, la segunda, por la adquisición de la condición de administrador.<sup>107</sup>

---

<sup>103</sup> Artículo 93.1.a) de la LIRPF.

<sup>104</sup> “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, cit., p. 47.

<sup>105</sup> Artículo 93.1.a) de la LIRPF.

<sup>106</sup> “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, cit., pp. 47 y 48.

<sup>107</sup> Artículo 93.1.b) de la LIRPF.

En base a la primera condición, cuando una persona física se desplace a España como consecuencia de un contrato de trabajo, se admiten dos escenarios distintos. En primer lugar, que el desplazamiento derive del inicio de una relación laboral, que puede ser tanto ordinaria como especial, o estatutaria con un empleador en España. O, por el contrario, que derive de una relación laboral previa existente en el país extranjero, así dicho desplazamiento será ordenado por su empleador mediante una comunicación de desplazamiento<sup>108</sup> a España.<sup>109</sup>

Para tener por cumplida esta condición es necesaria una relación de causalidad entre el contrato de trabajo y el desplazamiento a España, es decir, el trabajador ha tenido que ser desplazado a territorio español como consecuencia de su relación laboral.<sup>110</sup>

Atendiendo a la finalidad última del régimen de impatriados que es la de “*atraer a nuestro país a trabajadores altamente cualificados por cuenta ajena*”<sup>111</sup>, no parece razonable oponerse a la posibilidad de aplicación del régimen especial a aquellos trabajadores que se desplacen a España con motivo de varios contratos de trabajo en distintas entidades, siempre que los trabajos sean compatibles entre sí.<sup>112</sup>

Ahora bien, debe tratarse de contratos de trabajo por cuenta ajena, por lo tanto, no podrán acogerse a este régimen aquellos empresarios o trabajadores autónomos. Tampoco podrán acogerse al mismo aquellas personas desplazadas a España como consecuencia de un contrato de carácter mercantil.<sup>113</sup>

Además, también se exceptúan de la aplicación de este régimen a aquellos deportistas profesionales que sean desplazados a España como consecuencia de una relación laboral especial.<sup>114</sup> Sin embargo, aquellas personas físicas que presten servicios en “*la entidad organizadora de la final de la ‘UEFA Champions League 2019’ y ‘UEFA EURO 2020’ y de*

---

<sup>108</sup> La comunicación de desplazamiento viene explicada en el artículo 5 de la Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional, donde se refleja el deber del empleador de redactar la comunicación antes del inicio del desplazamiento y con los datos e informaciones requeridas en el citado artículo 5.

<sup>109</sup> AA.VV. Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal, “*Memento Fiscal 2020. Impuestos directos. Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español*”, Lefebvre El Derecho, Madrid, 2020. p. 361, Requisitos.

<sup>110</sup> DGT Consulta Vinculante V2574-19 de 19 de septiembre de 2019.

<sup>111</sup> DGT Consulta Vinculante V0218-11 de 03 de febrero de 2011.

<sup>112</sup> DGT Consulta Vinculante V0218-11, *cit.*

<sup>113</sup> “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, *cit.*, p. 52.

<sup>114</sup> Regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. En virtud de éste, tendrán consideración de deportistas profesionales y, por tanto, se excluirán de la aplicación del régimen especial, aquellos que “*en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución*” (Artículo 1 Dos del Real Decreto 1006/1985).

*los equipos participantes*”<sup>115</sup>, si que tendrán la posibilidad de optar por el régimen especial cuando adquieran la residencia fiscal española.<sup>116</sup>

En segundo lugar, una persona física podrá optar por la aplicación del régimen especial cuando fuera desplazada a territorio español *“como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*<sup>117</sup>. Es decir, se concede la posibilidad de acogerse al régimen especial cuando el contribuyente participe en el capital de la sociedad en un porcentaje inferior al 25 por ciento.<sup>118</sup>

Siempre que el desplazamiento a España sea consecuencia directa de una de estas dos situaciones previstas en el artículo 93.1.b) de la LIRPF, por un contrato de trabajo o por la condición de administrador, podrá acogerse al régimen de impatriados. Con independencia de que, con carácter previo al desplazamiento, ya ostente la condición de administrador sobre otra sociedad en la que participa superando el 25 por ciento que determina la condición de entidad vinculada. La Administración Tributaria admite la posibilidad de esta situación porque la consideración de administrador de la entidad vinculada no es el motivo del desplazamiento a territorio español, sino que éste es consecuencia de una nueva relación de causalidad constituida posteriormente.<sup>119</sup>

### **3.3 Tercera condición: Artículo 93.1. c) de la LIRPF**

Esta tercera condición implica que para poder proceder a la aplicación del régimen no se deben obtener rentas que se califiquen *“como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español”*.<sup>120</sup>

---

<sup>115</sup> Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

<sup>116</sup> *“Memento Fiscal 2020. Impuestos directos. Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español”*, cit., p. 361, Requisitos.

<sup>117</sup> Artículo 93.1.b) 2º de la LIRPF.

<sup>118</sup> Artículo 18.2 de la LIS.

<sup>119</sup> DGT Consulta Vinculante V1163-17 de 16 mayo 2017 y DGT Consulta Vinculante V1902-17 de 18 julio 2017.

<sup>120</sup> Artículo 93.1.c) de la LIRPF.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha admitido en numerosas ocasiones la posibilidad de aplicar el régimen de impatriados a aquellas personas que sean desplazadas a territorio español para un puesto de trabajo como empleado en España de una sociedad extranjera a través de un establecimiento permanente. No obstante, no procederá la aplicación del régimen de impatriados si las rentas derivadas del establecimiento permanente tienen consideración de rendimientos de actividades económicas.<sup>121</sup>

### **3.4 Límite temporal para la aplicación del régimen de impatriados**

En base al artículo 115 del RIRPF la duración del régimen de impatriados se puede alargar hasta un total de seis períodos impositivos completos. Así, el primer período impositivo sobre el que comenzará a computar la duración del régimen será en el que se produzca el cambio de residencia fiscal y comience a tributar por el IRPF, es decir, el primer año natural que permanezca en España durante más de 183 días. Ahora bien, la aplicación del régimen especial durante seis períodos impositivos constituye un límite, no una obligación, por lo tanto, nada impide que el impatriado renuncie y cese del régimen, o que sea excluido del mismo por el incumplimiento de alguna de las condiciones.<sup>122</sup>

### **3.5 Límite personal del régimen especial**

El régimen de impatriados se aplica al contribuyente de forma individual. No pueden extenderse los beneficios del régimen especial al conjunto de la unidad familiar del impatriado. Solamente podrán acogerse al régimen aquellos miembros de la unidad familiar que cumplan con todas las condiciones y requisitos necesarios para la aplicación del régimen. Si no los cumplen, tendrán consideración de contribuyentes por el IRPF y se les aplicará el régimen

---

<sup>121</sup> DGT Consulta Vinculante V1704-18 de 14 de junio de 2018, admite la aplicación del régimen especial a un consultante que prestará servicios en España por medio de un establecimiento permanente en territorio español, de una sociedad extranjera, a efectos del IS e IVA, además de ser dado de alta en la Seguridad Social como empleador en España. Siempre que el consultante no obtuviera rentas que se calificaran “*como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español*” (Artículo 93.1c) de la LIRPF).

DGT Consulta Vinculante V1673-16 de 19 de abril de 2016 y DGT Consulta Vinculante V2791-19 de 10 de octubre de 2019, establecen que no se aplicará el régimen de impatriados si por las actividades desempeñadas en España se obtuvieran rendimientos de actividades económicas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

DGT Consulta Vinculante V2538-18 de 18 de septiembre de 2018, admite la aplicación del régimen de impatriados a un trabajador de una sucursal en España de una entidad extranjera.

<sup>122</sup> El límite temporal está previsto en el artículo 93.1 de la LIRPF y en el artículo 115 del RIRPF. La renuncia y la exclusión del régimen de impatriados se desarrollan en los artículos 117 y 118 del RIRPF.



general de tributación propio de los residentes fiscales en territorio español, por el que tendrán que tributar por su renta mundial, atendiendo al artículo 2 de la LIRPF.<sup>123</sup>

#### 4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

##### 4.1 El ejercicio de la opción

Como ya se ha explicado, la opción de aplicar el régimen de impatriados es totalmente voluntaria. Ahora bien, será voluntario siempre que se cumplan todas las condiciones necesarias para acogerse al mismo, pues, de lo contrario, el desplazado estará obligado a tributar por el régimen general del IRPF.

Este ejercicio del derecho de opción al régimen especial está previsto en el artículo 116 del RIRPF. En virtud de éste, el ejercicio de la opción se deberá realizar en *“en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen”*<sup>124</sup>. El ejercicio de la opción al régimen mediante la cumplimentación del modelo 149<sup>125</sup> ante la Administración Tributaria. Solamente surtirá efectos si el modelo se presenta dentro del plazo de seis meses mencionado anteriormente.<sup>126</sup>

Asimismo, será necesario cumplimentar y presentar el modelo 149 para proceder a la renuncia del régimen especial, indicar la exclusión al régimen o comunicar el fin del desplazamiento a España.<sup>127</sup>

En base a las instrucciones de la Administración Tributaria la presentación del modelo 149 deberá realizarse telemáticamente a través de la Sede Electrónica de la Administración

---

<sup>123</sup> DGT Consulta Vinculante V0275-14 de 5 de febrero de 2014, confirma que el régimen especial de impatriados no será extensible a los demás miembros del conjunto familiar.

<sup>124</sup> Artículo 116 del RIRPF. Atendiendo a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 03348/2017, de 11 de marzo de 2019, el inicio del plazo de los seis meses comenzará a computar a partir de la fecha de inicio de actividad que conste en la Seguridad Social, y no en el momento que adquiera la residencia fiscal española.

<sup>125</sup> Conocido como Modelo 149, “Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español: Comunicación de la opción, renuncia o exclusión” (disponible en: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G606.shtml>; última consulta 29/04/2020).

<sup>126</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 4736/2010, de 30 de Junio de 2011, que establece que si el ejercicio de la opción se ha realizado una vez agotado el plazo de los seis meses, no surtirá efecto alguno.

<sup>127</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, “Instrucciones para cumplimentar la comunicación” del Modelo 149, (disponible en [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Modelos y formularios/Declaraciones/Modelos\\_100\\_al\\_199/149/Instr149\\_2015.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Modelos y formularios/Declaraciones/Modelos_100_al_199/149/Instr149_2015.pdf); última consulta 29/04/2020).

Tributaria, identificándose mediante un certificado electrónico reconocido o con la “Cl@ve PIN”<sup>128</sup>.

El artículo 119 del RIRPF distingue tres maneras distintas de cumplimentar el modelo 149. En primer lugar, cuando el desplazamiento derive de un nuevo contrato de trabajo con un empleador español, se debe identificar al trabajador y al empleador, la fecha de desplazamiento y la de inicio de los trabajos que conste en la Seguridad Social, además debe incluirse un documento expedido por el empleador que justifique la relación laboral o estatutaria. En segundo lugar, cuando el trabajador haya sido desplazado a España por ordenación de su empleador, se deberá identificar a ambos sujetos, además de las fechas de desplazamiento y de inicio del trabajo en España. Asimismo, deberá adjuntarse una copia de la comunicación de desplazamiento. Por último, si el desplazamiento se produce por la obtención de la condición de administrador, deberán indicarse los datos del administrador y de la respectiva entidad, así como las fechas de desplazamiento y del inicio de la actividad. Además, se debe incluir un documento expedido por la entidad que acredite el grado de participación del administrador y la entidad y la fecha en que adquirió la condición de administrador.

Una vez presentado el modelo 149, junto con la documentación necesaria, la Administración Tributaria dispondrá de un plazo de diez días para expedir un documento acreditativo que haga constar la opción por el régimen de impatriados. Si en el modelo presentado, falta algún documento que acredite el cumplimiento de todos los requisitos previstos para la aplicación del régimen especial, la Administración Tributaria, no expedirá ningún documento acreditativo.<sup>129</sup> Este documento, será necesario para justificar la aplicación del régimen especial y así practicar las distintas retenciones y pagos a cuenta conforme al mismo<sup>130</sup>.

Hay que destacar que no podrán ejercitar este derecho de opción aquellos contribuyentes que se hubieran acogido al “*Procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia*”<sup>131</sup>.

---

<sup>128</sup> La “Cl@ve PIN” es un sistema de identificación ante la Administración Tributaria, que identifica, autentica y sirve como firma electrónica del contribuyente.

<sup>129</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 5014/2012 de 4 de febrero de 2016.

<sup>130</sup> Los porcentajes de retenciones y pagos a cuenta están indicados en el artículo 93.2. f) de la LIRPF.

<sup>131</sup> Artículo 89.B) del RIRPF.

## 4.2 Cálculo del régimen de impatriados

La determinación de la deuda tributaria del régimen especial deberá calcularse atendiendo a las normas y criterios establecidos en la LIRNR “*para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente*”<sup>132</sup>. Estos son los criterios establecidos en el Capítulo IV de la LIRNR, que incluye desde el artículo 24 hasta el 32.

Ahora bien, de los criterios establecidos por la LIRNR no resultarán de aplicación a este régimen los señalados en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 de la LIRNR.<sup>133</sup>

Además, existen otras especialidades con respecto al régimen de tributación del IRNR.

En primer lugar, serán objeto de tributación todos los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente sin tener en cuenta el lugar donde se hubiesen producido.<sup>134</sup> Con anterioridad a la modificación del régimen especial del año 2015, para optar por este régimen era necesario que los trabajos realizados por el impatriado se llevaran a cabo en territorio español.<sup>135</sup>

Ahora bien, no deberán incluirse como rentas obtenidas dentro de la aplicación del régimen especial aquellas que deriven de actividades desempeñadas antes o después del desplazamiento a España.<sup>136</sup>

Procede destacar que la base liquidable del régimen especial se dividirá en dos partes, la primera estará integrada por los “*dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales*”<sup>137</sup>. Y la otra parte la integraran el resto de rentas, entre las que destacan los rendimientos del trabajo.

Hay que destacar que, en la liquidación de este régimen especial, no es posible la compensación entre las rentas obtenidas por el contribuyente durante un período impositivo, éstas serán gravadas acumuladamente.<sup>138</sup>

---

<sup>132</sup> Artículo 93.2 de la LIRPF.

<sup>133</sup> Dichos artículos son los que regulan los elementos personales (contribuyentes, residencia en territorio español, individualización de rentas, responsables, representantes y domicilio fiscal) y las rentas exentas del IRNR.

<sup>134</sup> Artículo 93.2. b) de la LIRPF.

<sup>135</sup> Atendiendo al antiguo artículo 93. c) de la LIRPF, se entendía cumplido este requisito siempre que la suma de las rentas obtenidas por trabajos prestados fuera de España no excediera del 15 por ciento de los rendimientos totales en un año natural.

<sup>136</sup> DGT Consulta Vinculante V2358-19, de 10 de septiembre de 2019, establece que no se gravará la pensión percibida por el consultante, pues deriva de una actividad anterior a su desplazamiento a España.

<sup>137</sup> Artículo 25.1. f) de la LIRNR.

<sup>138</sup> Artículo 93.2 f) de la LIRNR.

Para la determinación de la cuota íntegra, el régimen de impatriados impone dos tipos de escalas de gravamen aplicables, una para cada parte de la base liquidable.

**Escala de gravamen aplicable a la base liquidable integrada por las rentas del artículo 25.1. f) de la LIRNR.**

<b>Parte la base liquidable</b> - <b>Hasta euros</b>	<b>Cuota íntegra</b> - <b>Euros</b>	<b>Resto base liquidable</b> - <b>Hasta euros</b>	<b>Tipo aplicable</b> - <b>Porcentaje</b>
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

Fuente: Artículo 93.2.e) de la LIRPF.

**Escala de gravamen aplicable a la base liquidable integrada por el resto de rentas.**

<b>Base liquidable</b> - <b>Euros</b>	<b>Tipo aplicable</b> - <b>Porcentaje</b>
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

Fuente: Artículo 93.2.e) de la LIRPF.

Por último, respecto al cálculo de la cuota diferencial del régimen especial, conviene destacar que no serán de aplicación todas las deducciones previstas en el régimen general del IRPF. En este sentido, no serán aplicables la deducción por maternidad del artículo 81 de la LIRPF ni las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo, del artículo 81 bis.<sup>139</sup> No obstante, en base al artículo 114.2.b) del RIRPF si resultará de aplicación la exención por doble imposición internacional del artículo 80 de la LIRPF.<sup>140</sup>

<sup>139</sup> DGT Consulta Vinculante V0884-17 de 10 de abril de 2017.

<sup>140</sup> Esta deducción por doble imposición, atendiendo a lo establecido en el artículo 114.2.b) del RIRPF, tendrá “el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo”.

Asimismo, es necesario hacer referencia al sistema de retenciones e ingresos a cuenta del régimen especial, que deberá calcularse en base a las normas establecidas por los artículos 30 y 31 de la LIRNR. Con la excepción de las retribuciones percibidas por el contribuyente que tengan consideración de rendimientos del trabajo. En este sentido, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta será de 24 o 45 por ciento, si superan los 600.000 euros anuales satisfechos por un mismo pagador.<sup>141</sup>

El régimen de impatriados no va a tener en cuenta la naturaleza del pagador de los rendimientos del trabajo. En este sentido, dichos rendimientos pueden ser satisfechos por otra entidad vinculada, distinta de aquella en la que efectivamente se prestan los servicios. Ahora bien, las retenciones y los ingresos a cuenta deberán ser satisfechos por la entidad o el establecimiento permanente donde se lleve a cabo la prestación de servicios, independientemente de que sean los pagadores de los rendimientos del trabajo o no.<sup>142</sup>

La declaración del régimen de impatriados se llevará a cabo mediante la cumplimentación y presentación del modelo 151<sup>143</sup>, a través de la Sede Electrónica de la Administración Tributaria, durante el mismo plazo que se apruebe para la presentación de la declaración del IRPF. Este plazo finalizará, en todo caso, el 25 de junio para aquellas declaraciones a ingresar que se pretendan satisfacer mediante domiciliación bancaria.<sup>144</sup>

Por último, hay que destacar que al estar sujeto al régimen de impatriados el contribuyente deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la norma aplicable será tanto la estatal como la legislación dictada por la Comunidad Autónoma correspondiente. Para determinar de que Comunidad Autónoma es residente habrá que atender al criterio de

---

<sup>141</sup> DGT Consulta Vinculante V0387-17 de 14 de febrero de 2017. Artículo 93.2 f) de la LIRPF y Artículo 114.3 del RIRPF.

<sup>142</sup> Artículo 76.2. a) del RIRPF. “*Memento Fiscal 2020. Impuestos directos. Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español*”, cit., p. 368. Contenido del régimen.

<sup>143</sup> Conocido como Modelo 151, “Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español” (disponible en: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G615.shtml>; última consulta 29/04/2020).

<sup>144</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, “*Instrucciones para cumplimentar la comunicación*” del Modelo 151, Plazo de presentación (disponible en [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_f\\_ormularios/Declaraciones/Modelos\\_100\\_al\\_199/151/M\\_151\\_Instrucciones.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_f_ormularios/Declaraciones/Modelos_100_al_199/151/M_151_Instrucciones.pdf); última consulta 29/04/2020). Artículo 114.4 del RIRPF.

residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma previsto en el artículo 72 de la LIRPF.<sup>145</sup>

## 5. FORMAS DE FINALIZAR CON LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

La forma con carácter general de terminar la aplicación de este régimen es haber agotado la duración del mismo, en total los seis períodos impositivos desde que el contribuyente adquiere su residencia fiscal en territorio español. Además, se prevén reglamentariamente otras tres formas de finalizar con el régimen especial antes de agotar el límite temporal. Estas son la renuncia, la exclusión del régimen y el fin del desplazamiento<sup>146</sup>.

Es importante destacar que una vez finalice el régimen, independientemente de la forma o circunstancia que cause su finalización, el contribuyente no tendrá la posibilidad de volver a optar por el régimen especial.

### 5.1 La renuncia al régimen

No existe una obligación de permanencia al régimen de impatriados, por lo que en cualquier momento el contribuyente puede renunciar al mismo, y comenzar a tributar por el régimen general del IRPF. La renuncia deberá comunicarse a la Administración tributaria mediante el modelo 149<sup>147</sup> en los meses de noviembre y diciembre. La renuncia surtirá efectos en el período impositivo siguiente al que se presente el modelo 149. Además, será necesario presentar al empleador, a fin de que practique las correspondientes retenciones, la comunicación prevista en el artículo 88 del RIRPF.<sup>148</sup>

### 5.2 La exclusión del régimen

Para optar por la aplicación del régimen de impatriados es necesario cumplir con una serie de condiciones y requisitos. Por lo tanto, si en algún momento durante la aplicación del régimen

---

<sup>145</sup> DGT Consulta Vinculante V0803-15 de 13 de marzo de 2015.

<sup>146</sup> En base al artículo 119.3 del RIRPF, el fin del desplazamiento en territorio español, tendrá que ser comunicado mediante el modelo 149 a la Administración Tributaria en un plazo de un mes desde que se finalice el desplazamiento.

<sup>147</sup> El mismo modelo que debe ser presentado para comunicar el ejercicio de la opción al régimen especial, la exclusión y el fin del desplazamiento.

<sup>148</sup> Artículo 117 del RIRPF.

se incumplen, se procederá a la exclusión del régimen y “*surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento*”<sup>149</sup>

La exclusión del régimen debe ser comunicada en el plazo de un mes a la Administración Tributaria mediante el modelo 149. Además, deberán regularizarse las retenciones efectuadas conforme a la normativa del régimen especial, para lo que se aplicarán las normas previstas en el artículo 87 del RIRPF.<sup>150</sup>

Ahora bien, la Dirección General de Tributos, ha expresado en numerosas ocasiones que la exclusión del régimen prevista en el artículo 118 del RIRPF, no debe ser objeto de interpretación estricta, pues ello desvirtuaría la propia finalidad del régimen de impatriados que consiste, principalmente, en atraer profesionales extranjeros a territorio español.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> Artículo 118 del RIRPF.

<sup>150</sup> “*Memento Fiscal 2020. Impuestos directos. Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español*”, *cit.*, p. 373. Exclusión del régimen.

<sup>151</sup> DGT Consulta Vinculante V1739-17 de 6 de julio de 2017, confirma que el hecho de encontrarse en una situación de desempleo durante un breve período de tiempo, comenzando una nueva relación laboral a continuación, no debe considerarse como un incumplimiento de alguna de las condiciones del régimen especial y, por tanto, no constituirá una causa de exclusión.

DGT Consulta Vinculante V1053-17 de 4 de mayo de 2017, establece que no constituirá una causa de exclusión si el contribuyente de forma voluntaria cesa la relación laboral que motivó su desplazamiento, con la intención de comenzar una nueva relación laboral con una entidad española distinta a la anterior.

## CONCLUSIÓN

Ante la época actual de constante movimiento y cambio ha surgido una nueva concepción de vida profesional basada en la movilidad internacional de trabajadores. La fiscalidad ante esta nueva situación cobra especial importancia. Por ello, con el presente trabajo se pretendía la realización de un estudio sobre los dos regímenes fiscales aplicables a los trabajadores desplazados, con el objetivo de sentar las condiciones y criterios exigibles para su aplicación en España. En este sentido, se pueden extraer las siguientes conclusiones.

En primer lugar, después de describir y analizar el régimen de expatriados y el régimen de impatriados se puede deducir que la finalidad última del legislador con estos dos regímenes es adaptar la normativa tributaria a las exigencias cambiantes de la sociedad actual, con el fin de promover la adquisición y el mantenimiento de la residencia fiscal en territorio español, al mismo tiempo que fomentar la economía española a nivel internacional. Esta finalidad se desprende esencialmente del requisito común a ambos regímenes de tener la residencia fiscal española, para optar por su aplicación.

En segundo lugar, a fin de conocer de forma exacta y unificar las condiciones y requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes y alcanzar los criterios de interpretación pretendidos por la normativa fiscal aplicable, es necesario realizar un análisis de la misma en relación con la jurisprudencia y las distintas resoluciones administrativas al respecto, en concreto, con las Consultas Vinculantes de la DGT. En este sentido, del presente trabajo se deduce que, debido a la ventaja fiscal que suponen los regímenes, las condiciones para su aplicación deben ser interpretadas de forma estricta.

En concordancia con la necesidad de unificar las condiciones y requisitos, surge la necesidad de emplear un mismo juicio para la aplicación y el cálculo de los regímenes. A lo largo del trabajo se han expuesto las reglas en torno a su aplicación y cálculo procurando unificar los distintos criterios establecidos por la Administración Tributaria y los órganos jurisdiccionales competentes. En este sentido, se debe promover la necesidad de un mayor desarrollo normativo que pretenda la unificación de los criterios sobre su aplicación de una manera didáctica y clara.



Por último, como ya se ha expuesto, estos regímenes constituyen una ventaja fiscal importante que beneficiará de manera individual a las personas desplazadas que opten por su aplicación. Por lo tanto, los regímenes han de estar en coherencia con los principios que inspiran el sistema fiscal, en concreto con el principio de igualdad tributaria previsto en los artículos 14 y 31.1 de la CE.

En este mismo sentido, la aplicación de los regímenes tiene que ser proporcional al resto beneficios fiscales. Por lo tanto, parece lógica la postura de la DGT sobre la incompatibilidad de la aplicación simultánea del régimen de expatriados y del régimen de impatriados.

En base al artículo 93 de la LIRPF el trabajador que opte por el régimen de impatriados es considerado contribuyente por el IRPF, sin embargo, para la determinación de la deuda tributaria se acogerá a lo dispuesto en la normativa del IRNR, a excepción de los artículos establecidos en su apartado 2.a) que no serán de aplicación al régimen de impatriados. Entre dichos artículos destaca el artículo 14 sobre las rentas exentas de tributar por el IRNR, en virtud del cual estarán exentas las rentas del artículo 7 de la LIRPF, es decir, la exención propia del régimen de expatriados. Por tanto, si un trabajador bajo el régimen especial de impatriados es desplazado al extranjero por motivos laborales, no le será de aplicación el régimen de expatriados.<sup>152</sup>

---

<sup>152</sup> DGT Consulta Vinculante V0856-19 de 23 de abril de 2019.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Jurisprudencia**

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 685/2019 de 24 de mayo de 2019, Rec. 3766/2017.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 428/2019 de 28 de marzo de 2019, Rec. 3774/2017.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2269/2016 de 20 de octubre de 2016, Rec. 4786/2011.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1199/2016 de 26 de mayo de 2016, Rec. 2876/2014.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 870/2019 de 3 de octubre de 2019, Rec. 538/2018.

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 527/2017 de 5 de octubre de 2017, Rec. 254/2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Málaga núm. 414/2017 de 15 de marzo de 2017, Rec. 758/2015.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Málaga núm. 450/2016 de 26 de febrero de 2016, Rec. 59/2015.

### **Resoluciones Administrativas**

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 03348/2017, de 11 de marzo de 2019.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 5014/2012, de 4 de febrero de 2016.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central núm. 4736/2010 de 30 de Junio de 2011.

DGT Consulta Vinculante V2791-19 de 10 de octubre de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V2574-19 de 19 de septiembre de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V2358-19, de 10 de septiembre de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V1700-19 de 9 de julio de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V1010-19 de 9 de mayo de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V0856-19 de 23 de abril de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V0779-19 de 12 de abril de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V0336-19 de 15 de febrero de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V0252-19 de 7 de febrero de 2019.  
DGT Consulta Vinculante V2657-18 de 2 de octubre de 2018.  
DGT Consulta Vinculante V2538-18 de 18 de septiembre de 2018.  
DGT Consulta Vinculante V1704-18 de 14 de junio de 2018.  
DGT Consulta Vinculante V1902-17 de 18 julio 2017.  
DGT Consulta Vinculante V1853-17 de 13 de julio de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V1739-17 de 6 de julio de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V1163-17 de 16 mayo 2017.  
DGT Consulta Vinculante V1053-17 de 4 de mayo de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V0986-17 de 20 de abril de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V0913-17 de 11 de abril de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V0884-17 de 10 de abril de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V0432-17 de 17 de febrero de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V0387-17 de 14 de febrero de 2017.  
DGT Consulta Vinculante V1673-16 de 19 de abril de 2016.  
DGT Consulta Vinculante V0032-16 de 8 de enero de 2016.  
DGT Consulta Vinculante V0803-15 de 13 de marzo de 2015.  
DGT Consulta Vinculante V0747-14 de 18 de marzo de 2014.  
DGT Consulta Vinculante V0275-14 de 5 de febrero de 2014.  
DGT Consulta Vinculante V1108-13 de 4 de abril de 2013.  
DGT Consulta Vinculante V0665-13 de 4 de marzo de 2013.  
DGT Consulta Vinculante V0458-13 de 15 de febrero de 2013  
DGT Consulta Vinculante V0176-13 de 23 de enero de 2013.

DGT Consulta Vinculante V0783-11 de 28 de marzo de 2011.  
DGT Consulta Vinculante V0218-11 de 03 de febrero de 2011.  
DGT Consulta Vinculante V0333-10 de 22 de febrero de 2010.  
DGT Consulta Vinculante V2339-09 de 19 de octubre de 2009.  
DGT Consulta Vinculante V2072-09 de 18 de septiembre de 2009.  
DGT Consulta Vinculante V1574-09 de 30 de junio de 2009.  
DGT Consulta Vinculante V1166-08 de 6 de junio de 2008.  
DGT Consulta Vinculante V0344-08 de 15 de febrero de 2008.  
DGT Consulta Vinculante V1684-05 de 5 de agosto de 2005.  
DGT Consulta Vinculante V1781-03 de 31 de octubre de 2003.

### **Informes publicados**

Informe DGT S/REF núm.14; N/REF 2014-09934 de 23 de diciembre de 2014.

### **Obras doctrinales**

AA. VV.: Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Juan Lozano, Ana M<sup>a</sup>; López-Santacruz Montes, José Antonio; Ruiz González, Luis Javier; Sánchez Gallardo, Francisco Javier. Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal, “*Memento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Trabajos realizados en el extranjero*”, Lefebvre El Derecho, Madrid, 2020.

AA. VV.: Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Juan Lozano, Ana M<sup>a</sup>; López-Santacruz Montes, José Antonio; Ruiz González, Luis Javier; Sánchez Gallardo, Francisco Javier. Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal, “*Memento Fiscal 2020. Impuestos directos. Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español*”, Lefebvre El Derecho, Madrid, 2020.

Álvarez Barbeito, P y Calderón Carrero, J. M., “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, Netbiblo, La Coruña, 2010.

López Lubián, J. I, “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, Instituto de Estudios Fiscales, “Cuadernos de Formación, Colaboración 04/06, volumen 1/2006.

### **Artículo de revista**

Falcón y Tella, R., “*El cierre registral, los residentes no domiciliados y otras curiosidades del informe de los expertos sobre la reforma fiscal.*”, Revista Quincena Fiscal núm. 11/2014 parte Editorial, 2014.

## **ANEXO I**

### **Legislación**

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.  
Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes; se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de dichas declaraciones y otras normas referentes a la tributación de no residentes.