

# Régimen especial impatriados art. 93 Ley IRPF

**Normativa:** artículo 93 y Disposición transitoria 17 Ley IRPF; artículos 113 a 120 Reglamento IRPF; Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, que aprueban los modelos 151 y 149 y Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 151 y 149.

(Con efectos desde 1 de enero de 2023, el artículo 93 de la Ley del IRPF que regula el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, ha sido objeto de modificación por la Disposición Final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE del 22 de diciembre). La citada modificación reduce a cinco años del período previo de no residencia en España y amplía la posibilidad de opción por el régimen especial a nuevos colectivos de personas, teletrabajadores, emprendedores y profesionales, así como a las personas de su núcleo familiar, bajo ciertas condiciones. En consecuencia, en la nueva regulación del régimen especial van a poder existir dos figuras, un contribuyente principal y otros contribuyentes asociados a él, procedentes de su núcleo familiar, vinculados al principal en cuanto a los períodos de aplicación del régimen)

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por **tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- **Hasta 31 de diciembre de 2022:**
  - a. Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
  - b. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
    1. Como consecuencia de un contrato de trabajo, **con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.**

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

**2. 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.

c. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un EP situado en territorio español.

• **Desde 1 de enero de 2023** (la nueva regulación del régimen se aplica a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España desde el año 2023 e incluye a los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el año 2023 como consecuencia de un desplazamiento realizado a territorio español en el segundo semestre de 2022):

a. Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b. Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1. Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

2. Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una

participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3. Como consecuencia de la **realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora**, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre.
  4. Como consecuencia de la **realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes** en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, **o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación**, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.
- c. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.

**También podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:**

1. Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.
2. Que adquieran su residencia fiscal en España.
3. Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado anterior.
4. Que la suma de las bases liquidables de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado anterior.

El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado anterior.

Los contribuyentes que se acojan a esta opción no tienen la consideración de residentes a efectos de la aplicación de un Convenio de Doble Imposición al estar sujetos a imposición exclusivamente por las rentas que obtienen de fuentes situadas en España.

La **opción**, renuncia o exclusión al régimen especial se realiza mediante el **modelo 149**. A la comunicación de la opción deberá adjuntarse la documentación prevista en el artículo 119 del Reglamento del IRPF.

Desde el 16 de diciembre de 2023, fecha de entrada en vigor de la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, el nuevo modelo 149, aprobado en la mencionada Orden sustituye al anterior aprobado en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre.

Los contribuyentes que opten por el Régimen especial deben presentar una **declaración especial del IRPF** en el **modelo 151**, adaptado al contenido del régimen.

El nuevo modelo 151 de «Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español» aprobado en la Orden HPF/1338/2023, de 13 de diciembre, se utilizará por primera vez para la presentación de la declaración correspondiente al período impositivo 2023 a presentar en 2024. Las declaraciones correspondientes a los períodos impositivos anteriores a 2023 continuarán utilizando el modelo 151 aprobado en la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre.

## Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del IRPF se practicarán de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, **el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24%**. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el vigente según el año de devengo (ver tabla).

Porcentaje de retención aplicable al exceso de 600.000 euros

Año de devengo	2015	2016 a 2020	2021 y siguientes
Porcentaje de retención	47	45	47

## Glosario de abreviaturas

1. EP: establecimiento permanente
2. HAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
3. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
4. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Documento generado con fecha 28/Agosto/2024 en la dirección web  
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /  
Manual de Tributación de No Residentes (julio 2024) / Capítulo 8. Regímenes opcionales

