

ASPECTOS PRÁCTICOS DEL NUEVO RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES IMPATRIADOS

Luis García Spínola

Director del departamento fiscal de MAIO LEGAL

Miembro del Grupo de Jóvenes de la AEDAF

(España)

SUMARIO

1. ¿Qué se considera «actividad emprendedora» a los efectos del régimen?
2. ¿Quiénes se consideran «profesionales altamente cualificados»?
3. ¿Qué actividades se consideran de «formación, investigación, desarrollo e innovación»?
4. ¿Pueden actualmente optar por el régimen fiscal especial las nuevas categorías de contribuyentes (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) incluidas la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF, a pesar de no existir desarrollo reglamentario?
5. ¿Cuándo van a poder ejercer la opción por el régimen especial las nuevas categorías de contribuyentes amparados por el régimen?
6. ¿Qué documentación van a tener que aportar junto con el modelo 149 las nuevas categorías de contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial?
7. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» desarrollar otras actividades económicas distintas durante la aplicación del régimen especial?
8. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» percibir rentas del trabajo durante la aplicación del régimen?
9. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser administrador de una sociedad de la que posee la mayoría del capital social, aunque dicha empresa no sea una «empresa emergente»?
10. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que presta servicios profesionales?
11. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que realiza una actividad empresarial (no profesional)?

12. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado:
¿Deben tenerse en cuenta las rentas que los mismos perciban fuera de España a la hora de determinar si las rentas de éstos superan las que obtiene el contribuyente «principal»?

13. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado:
¿La exclusión de uno de los familiares supone la exclusión del resto?

El 22 de diciembre de 2022 se publicó en el BOE la *Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes* (en adelante, «*Ley de Startups*»). El objetivo de la referida Ley, según su Exposición de Motivos, es impulsar este tipo de empresas como uno de los motores de la recuperación y la modernización de la economía española, para lo cual, entre otras medidas, se introducen una serie de incentivos fiscales para impulsar el crecimiento económico de nuestro país.

Una de las medidas estrella incluida en la Ley de Startups fue la mejora del régimen fiscal especial aplicable a personas trabajadoras desplazadas a territorio español del artículo 93 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («*LIRPF*»), comúnmente conocido como *Ley Beckham*, con el objetivo de atraer el talento extranjero, con efectos 1 de enero de 2023.

En este sentido, las novedades más relevantes introducidas en el régimen de impatriados fueron las siguientes:

- Se ha disminuido el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que ha pasado de diez a cinco años, con lo que se hace más sencillo el acceso al régimen.
- Dentro de los trabajadores por cuenta ajena, se ha extendido el ámbito subjetivo de aplicación a los denominados «nómadas digitales». Esto es, trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador, se desplazan a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.
- También se permite optar por el régimen especial a administradores de empresas, con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad, siempre que la entidad no tenga la consideración de «patrimonial» en los términos del artículo 5.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades («*LIS*»).
- Otra de las grandes novedades es que, por primera vez, se permite la aplicación del régimen a contribuyentes que se desplacen a España para realizar actividades económicas, siempre que concurra alguno de los siguientes supuestos:
 - La actividad económica realizada se califique como «**actividad emprendedora**», de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (en lo sucesivo, «*Ley 14/2013*»).
 - Se trate de una actividad económica realizada por un «**profesional altamente cualificado**», que preste servicios a empresas calificadas como emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley de Startups.

- Se realicen actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.
- Finalmente, se establece la posibilidad de acogerse al régimen especial a los hijos del contribuyente menores de veinticinco años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de los hijos, siempre que cumplan unas determinadas condiciones.

El problema con el que nos encontramos en la actualidad es que, casi un año después de la fecha de entrada en vigor de la norma, aún no se ha aprobado el Real Decreto que modifica el Reglamento del IRPF para adaptarlo a las novedades del régimen.

Lo único que tenemos es el ya conocido *Proyecto de Real Decreto XX/2023, por el que se modifica el Reglamento del IRPF* (en adelante, «*el Proyecto de modificación del RIRPF*» o, simplemente «*el Proyecto*») el cual fue sometido a trámite de información pública con fecha 8 de febrero de 2023, pero que no ha sido definitivamente aprobado¹.

Esta falta de desarrollo reglamentario ha frenado la aplicación práctica de las mejoras introducidas en el régimen pues, como veremos a continuación, las nuevas categorías de contribuyentes a los que se ha permitido acceder al régimen de Ley Beckham, no pueden, por el momento, aplicarlo, al no haber desarrollo reglamentario, ni modelo de comunicación adaptado a las novedades legislativas, encontrándose en una suerte de limbo jurídico.

Y no sólo eso, sino que, en la fecha en la que estamos redactando estas líneas, no se cuenta con ningún tipo de pronunciamiento por parte de la Agencia Tributaria –ni FAQs, ni ninguna nota aclaratoria–, que sirva para esclarecer todas las dudas que genera el nuevo régimen de impatriados.

En las páginas posteriores, trataremos de resolver, desde un punto de vista eminentemente práctico, las principales dudas que suscita la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF.

Nota: Muchas de las respuestas se realizan bajo la premisa de que la redacción final del Reglamento del IRPF será coincidente –al menos en su gran mayoría– con lo establecido en el Proyecto de modificación del RIRPF.

1. ¿Qué se considera «actividad emprendedora» a los efectos del régimen?

Como se ha dicho anteriormente, una de las novedades más relevantes del régimen es que permite acceder al mismo a contribuyentes que realizan actividades económicas.

1 <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/09022023-rd-modificacion-rirpf-ris.pdf>

Dentro de este tipo de contribuyentes, la primera de las categorías a la que se refiere la norma son los empresarios o profesionales que se trasladen a España a realizar una actividad «empresarial».

¿Qué debe entenderse por «actividad empresarial» a estos efectos?

El Proyecto de modificación del RIRPF define actividad empresarial como aquella actividad económica que, por ser innovadora y tener especial interés económico para España, sea calificada como tal en los términos previstos en el artículo 70 de la *Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización* («Ley 14/2013») siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial con carácter previo al desplazamiento a territorio español.

No obstante lo anterior, en el caso de ciudadanos de la Unión Europea y de extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea, por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia, no será necesaria la autorización de residencia, sino que el contribuyente, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, deberá solicitar un informe favorable emitido por ENISA (Empresa de Innovación Sociedad Anónima), que califique tal actividad como empresarial.

O, lo que es lo mismo:

- En el caso de que el contribuyente proceda de un país tercero (fuera de la UE), deberá contar con la autorización de residencia para actividad empresarial a la que se refiere el artículo 69 de la Ley 14/2013².
- Por el contrario, si estamos ante un contribuyente procedente de la UE, no necesitará autorización de residencia en España, por lo que deberá obtener informe favorable, emitido por ENISA, que califique la actividad como empresarial.

2. ¿Quiénes se consideran «profesionales altamente cualificados»?

La segunda de las posibilidades de acogerse a la Ley Beckham siendo «empresario o profesional» es la de ser un «profesional altamente cualificado» que preste servicios a empresas emergentes.

El Proyecto define a los «profesionales altamente cualificados» como aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013.

2 La solicitud de autorización de residencia de emprendedor se realizará por el propio interesado o a través de un representante legal y de forma electrónica ante la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos. Dentro del citado procedimiento de obtención de la autorización de residencia, deberá acreditarse el carácter de la actividad, para que la misma sea calificada como «actividad empresarial».

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia a que se refiere el citado artículo 71 de la Ley 14/2013 con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

El artículo 71 la Ley 14/2013, se refiere principalmente a profesionales extranjeros graduados o postgraduados de universidades y escuelas de negocios, titulados de formación profesional de grado superior, o especialistas con una experiencia profesional de un nivel comparable de al menos 3 años, o que acrediten un mínimo de cinco años de conocimientos, capacidades y competencias avalados por una experiencia profesional que pueda considerarse equiparable a dicha cualificación y que sea pertinente para la profesión o sector especificado en el contrato de trabajo o en la oferta firme de empleo.

Así pues:

- En el caso de contribuyentes que precisen de la autorización de residencia (esto es, contribuyentes de fuera de la UE, principalmente): acreditarán su condición de profesional altamente cualificado al obtener el permiso de residencia, siguiendo el procedimiento del artículo 71 de la Ley 14/2013.
- En el caso de contribuyentes residentes en la UE, que no requieran tal autorización de residencia en España: deberán acreditar su condición de profesional altamente cualificados, aportando la documentación que se expondrá más adelante.

3. ¿Qué actividades se consideran de «formación, investigación, desarrollo e innovación»?

La última posibilidad para acceder al régimen especial dentro de la categoría de «empresarios o profesionales», es realizar a cabo actividades de «*formación, investigación, desarrollo e innovación*».

Según el Proyecto, se considerará que se llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación cuando concorra alguno de los supuestos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 72 de la Ley 14/2013.

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el citado artículo 72 de la Ley 14/2013 con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

A estos efectos, los supuestos a los que se refiere el artículo 72.1 de la Ley 14/2013, son los siguientes:

- a) Personal investigador al que se refieren el artículo 13 y la disposición adicional primera de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.
- b) Personal científico y técnico que lleve a cabo trabajos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, en entidades empresariales o centros de I+D+i establecidos en España.

- c) Investigadores acogidos en el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados.
- d) Los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e investigación, o escuelas de negocios establecidos en España.

4. ¿Pueden actualmente optar por el régimen fiscal especial las nuevas categorías de contribuyentes (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) incluidas la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF, a pesar de no existir desarrollo reglamentario?

Como hemos dicho, actualmente no existe desarrollo reglamentario, ni tampoco se ha modificado el modelo 149 de comunicación del régimen especial que permita a las nuevas categorías de contribuyentes amparados por el régimen optar por el mismo.

La propia página web de la Agencia Tributaria incluye una «NOTA AVISO» dentro del modelo 149, que señala lo siguiente:

«(...) las condiciones de aplicación del régimen a los nuevos colectivos (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) están pendientes de desarrollo reglamentario y, a continuación, de la aprobación del oportuno nuevo modelo de comunicación adaptado a las nuevas situaciones y condiciones. En consecuencia, el actual modelo 149 de comunicación de la opción solo podrá ser utilizado por los contribuyentes para los que estaba previsto anteriormente: trabajadores y administradores. Los contribuyentes que vayan a poder optar al régimen como consecuencia de las nuevas situaciones producidas por la reforma normativa (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) deberán esperar a la aprobación de la Orden Ministerial que apruebe el nuevo modelo de comunicación.»

De esta forma, los contribuyentes que sean profesionales, emprendedores o núcleo familiar del contribuyente principal, deberán esperar a la aprobación de la Orden Ministerial que apruebe el nuevo modelo de comunicación. A todos ellos, lógicamente, se les debería permitir acceder al régimen fiscal con efectos 1 de enero de 2023.

En el nuevo supuesto de «teletrabajadores» que puedan aplicar el régimen especial, nada parece impedir que opten por el régimen especial con el modelo 149 vigente en la actualidad. A estos efectos, véase respuesta a la pregunta siguiente.

5. ¿Cuándo van a poder ejercer la opción por el régimen especial las nuevas categorías de contribuyentes amparados por el régimen?

El Proyecto de RD que modifica el Reglamento del IRPF, incorpora una nueva disposición transitoria vigésima, que establece un plazo transitorio para optar por el régimen especial en el caso de contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el período impositivo 2023, como consecuencia de un desplazamiento realizado a territorio español en 2022 o en 2023 antes de la entrada en vigor de la Orden por la que la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública apruebe el modelo de comunicación de la opción, en virtud de la cual:

- Con carácter general, se establece que en estos casos, el plazo será de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden.
- En el supuesto de que el desplazamiento hubiera venido determinado por el inicio de una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, por venir ordenado por su empleador o cuando sin ser ordenado, la actividad laboral se preste a distancia, o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, también podrán ejercer la opción por el citado régimen especial con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Orden señalada en el párrafo anterior, aplicando a tal efecto el artículo 119 del Reglamento de IRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2022.
- No obstante, los trabajadores que presten servicios a distancia deben remitir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la documentación prevista en el artículo 119 del Reglamento, en el plazo de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden que apruebe el modelo de comunicación de la opción.

Por tanto, con arreglo a lo establecido en el Proyecto, los emprendedores, profesionales y núcleo familiar del contribuyente principal que adquieran la residencia en España en 2023, podrán optar por el régimen especial en el plazo de 6 meses desde la entrada en vigor de la Orden que apruebe el nuevo modelo 149.

Sin embargo, parece que los «*teletrabajadores a distancia*» tienen ya la opción de optar por el régimen especial utilizando, a tal efecto, el modelo 149 vigente en la actualidad, pero, en todo caso, deberán remitir la documentación exigida en el artículo 119 del Reglamento en el plazo de 6 meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden que apruebe el modelo de comunicación de la opción.

6. ¿Qué documentación van a tener que aportar junto con el modelo 149 las nuevas categorías de contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial?

De acuerdo con lo establecido en el Proyecto de modificación del RIRPF, la documentación exigida en cada uno de los nuevos supuestos será la siguiente:

- Teletrabajadores internacionales:

Deberán aportar *«documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, así como la duración estimada de la prestación de la actividad laboral en España.»*

Nada dice el Proyecto en relación con cómo debe acreditarse ante la AEAT la condición de trabajador a distancia que realice su trabajo *«...mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación»*, que es uno de los requisitos objetivos que exige el art. 93 de la LIRPF para la aplicación del régimen especial.

El art. 93 LIRPF establece que dicha circunstancia se entiende cumplida cuando se cuente con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre. Pero nada se dice en relación con cómo acreditar el cumplimiento de este requisito cuando no sea necesario tal visado (residentes de la UE).

De esta forma, para garantizar el cumplimiento de los requisitos ante la AEAT, parece recomendable que, en el modelo 149 de comunicación de la opción, se aporte también el propio visado de teletrabajo de carácter internacional o, en su defecto, que el documento justificativo emitido por el empleador haga expresa mención a que el trabajador realiza su trabajo para la empresa a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

- Desplazamiento como consecuencia de la realización de una actividad emprendedora:

Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, deberá aportarse *«el informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, S.M.E. (ENISA), salvo que la autorización de residencia aportada sea la de residencia para emprendedores a que se refiere el artículo 69 de la Ley 14/2013.»*

O, lo que es lo mismo, tal y como se ha expuesto anteriormente:

- En caso de ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia, el contribuyente, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, debe aportar el informe favorable emitido por ENISA, calificando tal actividad como emprendedora.
- En otro caso (resto de países), deberá aportarse la *«autorización de residencia para emprendedores»*, a la que antes hemos aludido, prevista en el art. 69 de la Ley 14/2013.

• Profesional altamente cualificado que preste servicio a empresas emergentes:

En estos casos, esto es, profesionales por cuenta propia (pues por cuenta ajena ya quedan cubiertos por otros apartados del artículo 93), que presten servicios a empresas emergentes, debe aportarse «*documentación justificativa de la condición de profesional altamente cualificado, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de profesional altamente cualificado a que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013*», además de «*la acreditación de la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, salvo que exista un procedimiento habilitado para la comprobación online de esa circunstancia*», y «*un documento justificativo de la prestación de servicios a dicha empresa emergente.*»

En resumen, en la comunicación a la AEAT habrá que:

- Acreditar la condición de profesional altamente cualificado.

A tal efecto, para países terceros, deberá aportarse la autorización de residencia para «*profesionales altamente cualificados*» a la que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013.

En el caso de que no fuera necesaria la citada autorización de residencia –por tratarse de contribuyentes de la UE–, habrá que justificar la condición de profesional altamente cualificado por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (en particular, documentación que acredite la titulación formativa del profesional, la cual estará emitida en el extranjero, por lo que será necesario traducción de la misma, y la Apostilla de La Haya).

- Acreditar la inscripción como «*empresa emergente*» en el Registro Mercantil de la entidad a la cual el profesional presta sus servicios.
- Justificar la prestación de servicios a la empresa emergente, para lo cual se podrá aportar el contrato regulador de la relación mercantil o, como mínimo, una certificación emitida por la empresa que reconozca la existencia de dicha relación.

• Profesional que realiza actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación:

Según el Proyecto, habrá que aportar «*un documento justificativo de la realización de esas actividades a que se refiere el artículo 113.2 de este Reglamento, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de formación, investigación, desarrollo e innovación a que se refiere el artículo 72 de la Ley 14/2013.*»

Esto es:

- Al igual que en casos anteriores, en el caso de profesionales de fuera de la UE, deberá aportarse la autorización de residencia para realización de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, regulada en el artículo 72 de la Ley 14/2013.

- En caso contrario, bastará con aportar «*documento justificativo*» que acredite la realización de este tipo de actividades. A tal efecto debería ser suficiente el contrato con la entidad a la que se prestan los servicios –en el cual se explicará la naturaleza de las actividades realizadas– o, como mínimo una certificación de la entidad en la que se reconozca la relación y las características de los trabajos prestados por el profesional.

• Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado:

De acuerdo con el Proyecto, cada uno de los familiares que opte por la aplicación del régimen especial, deberá hacer constar, entre otros datos:

- La identificación del contribuyente solicitante (nombre y NIF).
- La identificación del contribuyente impatriado «principal» al que esté asociado (nombre y NIF).
- La identificación de la comunicación de la opción al régimen efectuada por el contribuyente impatriado «principal».
- La clase de vinculación con el mismo (cónyuge, descendiente...), así como la fecha de entrada en territorio español.
- Asimismo, se deberá adjuntar la documentación que acredite la vinculación con el contribuyente impatriado «principal». A estos efectos, debería ser válida documentación como el libro de familia (o documento análogo), certificado de matrimonio, etc. Todos estos documentos, al proceder del extranjero, deberán incorporar la Apostilla de La Haya.

7. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» desarrollar otras actividades económicas distintas durante la aplicación del régimen especial?

El artículo 93.1.c) de la LIRPF, el cual establece que una de las condiciones para aplicar el régimen especial es que el impatriado:

«...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.»

Los artículos 93.1.b). 3º y 4ª se refieren, precisamente, a las rentas obtenidas por «*emprendedores*», «*profesionales altamente cualificados*» o «*profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación*», esto es, los desplazados a España que realizan actividad por cuenta propia incluidos en alguna de las nuevas categorías.

De acuerdo con la literalidad de la norma, los empresarios o profesionales que pueden ahora acceder al régimen, en principio pueden obtener rentas derivadas de actividades económicas distintas, que podrían ser calificadas como

«obtenidas mediante un EP situado en territorio español», sin que dicha circunstancia les expulse del régimen.

En todo caso, hay que tener en cuenta la limitación cuantitativa establecida para las actividades económicas por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación (art. 93.1.b) 4º de la LIRPF), pues en ese caso se exige que las rentas de dichas actividades representen, en conjunto, más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. En el caso de «*actividad emprendedora*» la norma no contiene limitación alguna.

8. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» percibir rentas del trabajo durante la aplicación del régimen?

Deben distinguirse dos escenarios:

- Si el desplazamiento a España es consecuencia de la realización en España de una *actividad emprendedora*, que como ya hemos dicho no le aplica la limitación cuantitativa del 40% (art. 93.1.b) 3º de la LIRPF), debemos entender que se pueden percibir rentas del trabajo, sin limitación, dado que la percepción de rentas del trabajo no es una condición excluyente para aplicar el régimen.
- Si el desplazamiento a España es consecuencia de la realización en España de una *actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes*, o que lleve a cabo *actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación* (art. 93.1.b) 4º de la LIRPF) la LIRPF exige que las rentas de dichas actividades representen, en conjunto, más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. O, lo que es lo mismo, se podrán percibir rentas del trabajo siempre que las mismas no superen el 60% del total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

9. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser administrador de una sociedad de la que posee la mayoría del capital social, aunque dicha empresa no sea una «empresa emergente»?

Sí, siempre que la sociedad en cuestión no sea una entidad patrimonial en los términos del artículo 5.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Si la sociedad tuviera la consideración de «*patrimonial*» no podría acceder al régimen especial.

En este sentido, la exposición de motivos de la Ley de Startups conduce a confusión, pues la misma dispone que se mejora el régimen de impatriados:

«...al permitir su aplicación a trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, así como a administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad.»

Esto es, de lo expuesto en la exposición de motivos pudiera pensarse que uno de los requisitos necesarios para ser administrador de una empresa, y que el porcentaje de participación no sea un elemento excluyente, es que estemos ante una entidad que haya obtenido la calificación de «*empresa emergente*».

Pero no es eso lo que dice el texto legal. La redacción actual de la norma es clara, y establece que únicamente en el caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, LIS, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada. *In claris non fit interpretatio*.

10. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que presta servicios profesionales?

Sí, pero con muchos matices.

En nuestra opinión, en este caso, el nuevo artículo 93 de la Ley del IRPF habilita el acceso al régimen, en tanto que el contribuyente se estaría desplazando a España para adquirir la condición de administrador de una entidad. Es decir, una persona que se desplaza a España simplemente para ser administrador y socio de una sociedad que presta servicios profesionales, debería poder acceder al régimen especial, siempre que las funciones que realice sean las inherentes al cargo de administrador (planificación, organización, dirección y control de la empresa).

Cuestión distinta sería la del socio profesional que se desplazara a España no sólo para ser administrador de la sociedad, sino también para prestar sus servicios a través de ésta (lo cual no será una situación infrecuente...), pues en dicha situación habría que distinguir dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella –constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF– y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad.

En tal caso, lo normal será que la renta que deriva de la relación del socio profesional con su propia sociedad sea calificada como Rendimiento de Actividades Económicas (art. 27 de la LIRPF), que sería susceptible de ser calificada como una renta «*obtenida mediante establecimiento permanente situado en territorio español*» y que implicaría la exclusión del régimen especial.

La misma conclusión se alcanzaría en el caso de que el socio «*enmascare*» su retribución profesional a través de una renta percibida por la condición de administrador. Pues, lógicamente, la Agencia Tributaria podría, al amparo de lo establecido en el artículo 13 de la LGT, regularizar la situación y calificar la renta percibida como una renta de actividades económicas, susceptible de ser calificada como «*obtenida mediante establecimiento permanente en España*».

11. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que realiza una actividad empresarial (no profesional)?

Sí. En este caso no parece haber objeción alguna en la norma para acceder al régimen especial. A nuestro juicio, estando ante empresa que realiza una actividad empresarial (y no una profesional), el socio podría ser administrador de la sociedad y, además, trabajar para su propia sociedad.

A estos efectos, resulta esclarecedor lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF el cual prevé que las rentas percibidas por los socios que prestan servicios a las entidades en cuyo capital participan, se califican como Rentas de actividades económicas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos acumulativos:

- Debe tratarse de rendimientos derivados de la realización de actividades profesionales incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.
- El contribuyente debe estar incluido, a tal efecto, en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

Si se cumplen los dos requisitos anteriores, la renta percibida por el socio se calificará como Rentas de Actividades Económicas. En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos, las rentas obtenidas por la prestación de sus servicios se calificarán como Rentas del trabajo.

De esta forma, en el caso de una actividad empresarial (un restaurante, un supermercado, etc.) la renta percibida por el socio sería siempre calificada como renta del trabajo, por lo que no se incumpliría ninguno de los requisitos que establece la norma para la aplicación del régimen especial.

12. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado: ¿Deben tenerse en cuenta las rentas que los mismos perciban fuera de España a la hora de determinar si las rentas de éstos superan las que obtiene el contribuyente «principal»?

Como es sabido, el artículo 93.3 de la LIRPF extiende la aplicación del régimen especial al cónyuge e hijos menores de 25 años (o cualquiera sea la edad,

en el caso de discapacidad), siempre que, entre otras condiciones: «(...) *la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, 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 1 anterior.*»

Es decir, la suma de las bases liquidables de los familiares calculadas con arreglo al régimen especial debe ser inferior, en cada uno de los períodos impositivos, a la base liquidable del contribuyente «principal» al que están asociados.

La norma se refiere exclusivamente a la suma de bases liquidables dentro del régimen, por lo que rentas de fuente extranjera, que no tributan en España como consecuencia del régimen especial (dividendos, ganancias de capital...), no se deben tener en cuenta para el cómputo.

13. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado: ¿La exclusión de uno de los familiares supone la exclusión del resto?

Los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto

quedarán conjuntamente excluidos del régimen si:

- La suma de las bases liquidables de los familiares calculadas con arreglo al régimen especial supera la base liquidable del contribuyente «principal» al que están asociados.
- Se produce la exclusión o renuncia al régimen del contribuyente principal.

Sin embargo, en el caso de que alguno de los familiares incumpla alguna de las demás condiciones previstas para la aplicación del régimen especial (por ejemplo, que deje de ser residente fiscal en territorio español), o de los requisitos de vinculación, edad o situación de discapacidad exigidos para la opción, quedará individualmente excluido de dicho régimen, pudiendo continuar el resto con la aplicación del régimen especial.