

MEMENTO PRÁCTICO FISCAL

es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

Colaboraron en esta edición: Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Juan Lozano, Ana M^a; López-Santacruz Montes, José Antonio; Montero Luna, Juan; Pérez Rodilla, Gerardo; Rodríguez Villar, Cristina; Ruiz González, Luis Javier; Serrano Sobrado, José Antonio.

Colaboraron en ediciones anteriores: Alberruche Herraiz, Amparo; Alonso Fernández, Felipe; Azpeitia Gamazo, M.^a Antonia; Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; Collado Yurrita, Miguel Angel; Cosmen Matesanz, Eduardo; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Cayuela, M.^a Carmen; González Miranda, Isabel; González-Rossell López, Antonio; Hernando Polo, Begoña; Hornillos Uzquiza, Fernando; Juan Lozano, Ana M^a; Laquidain Hergueta, Antonio; Linares Sáez, M.^a Dolores; López Carbajo, Juan Manuel; López Castañares, Ricardo; López Jorrín, Soledad; López-Santacruz Montes, José Antonio; López-Tello y Díaz Aguado, Luis; Martínez Blasco, Fernando; Monreal Lasheras, Alberto; Montero Luna, Juan; Orón Moratal, Germán; Pérez-Fadón Martínez, Javier; Pérez Campanero, José Luis; Pérez Rodilla, Gerardo; Plaza Salazar, José Ramón; Rodríguez Villar, Cristina; Roldán Centeno, Elena; Ruiz González, Luis Javier; Ruiz Toledano, José Ignacio; Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio; Sánchez Pérez, Manuel; Sánchez-Blanco Codorníu, Enrique; Seijo Pérez, Fco. Javier; Serrano Gutiérrez, Angel; Serrano Sobrado, José Antonio; Sotres Menéndez, Raúl; Tello Bellosillo, Javier; Ucelay Sanz, Ignacio; Velázquez Cueto, Francisco; Vidart Aragón, Jesús S.; Villar Ezcurra, Cristina; Villar Ezcurra, Marta.

© FRANCIS LEFEBVRE

LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.

Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01

www.eff.es

Precio: 167,44 € [4% IVA incluido]

ISBN: 978-84-17162-85-6

ISSN: 1137-2036

Depósito legal: M-5645-2018

Impreso en España

por Printing '94

Paseo de la Habana, nº 9-11. 28036 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

Fiscal

2018

Actualizado a 16 de febrero de 2018



Plan general

Número
marginal

PARTE 1ª IMPUESTOS DIRECTOS

1	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
20	Ambito de aplicación. Hecho imponible. Atribución de rentas. Tributación familiar
350	Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales
450	Rendimientos de trabajo personal
840	Rendimientos de capital: normas comunes
860	Rendimientos de capital inmobiliario
970	Rendimientos de capital mobiliario
1320	Rendimientos de actividades económicas
1700	Ganancias y pérdidas patrimoniales
2170	Cesión de derechos de imagen
2190	Liquidación: determinación de bases y cuotas
2730	Gestión del impuesto
2880	Impuesto sobre el Patrimonio
3160	Impuesto sobre Sociedades
3180	Ámbito de aplicación
3310	Base imponible
4860	Compensación de pérdidas
4965	Tipo de gravamen y cuota íntegra
5000	Deducciones por doble imposición
5240	Bonificaciones
5275	Deducción por inversiones
5590	Gestión del impuesto
5850	Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades
5860	Colaboración empresarial (agrupaciones y UTES)
5992	Sociedades y fondos de capital-riesgo
6012	Sociedades de desarrollo industrial regional (SODI)
6020	Instituciones de inversión colectiva
6095	Consolidación fiscal (grupos)
6330	Fusiones, escisiones, aportaciones, canje de acciones
6555	Minería
6595	Investigación y explotación de hidrocarburos
6640	Empresas de reducida dimensión
6760	Contratos de arrendamiento financiero
6810	Entidades de tenencia de valores extranjeros

Número marginal

6892	Comunidades titulares de montes vecinales en mano común
6910	Entidades navieras en función del tonelaje
6945	Cooperativas
7075	Sociedades agrarias de transformación (SAT)
7085	Sociedades laborales
7095	Sociedades de garantía recíproca
7105	Reconversión y reindustrialización
7110	Actualización de balances
7150	Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)
7330	Entidades de arrendamiento de viviendas
7410	Entidades deportivas
7440	Transparencia fiscal internacional
7550	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
7900	Convenios y tratados internacionales
8180	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
8200	Cuestiones comunes
8290	Herencia, legado y otros títulos sucesorios
8690	Donación y negocios equiparables
8900	Contrato de seguros sobre la vida
8970	Gestión del impuesto

PARTE 2ª IMPUESTOS INDIRECTOS

9090	Impuesto sobre el Valor Añadido
9112	Campo de aplicación
9135	Hecho imponible
9255	Exenciones
9370	Lugar de realización
9500	Sujeto pasivo
9540	Repercusión
9565	Devengo
9610	Tráfico internacional
10070	Base imponible
10140	Tipo impositivo
10270	Deducciones y devoluciones
10530	Regímenes especiales
10970	Obligaciones formales
11020	Gestión del impuesto
11110	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
11130	Reglas generales
11270	Transmisiones patrimoniales onerosas

Número marginal

11560	Operaciones societarias
11670	Actos jurídicos documentados
11920	Gestión del impuesto
11990	Impuesto sobre las Primas de Seguros
12040	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

PARTE 3ª IMPUESTOS Y RECARGOS NO ESTATALES. TASAS. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

12170	Impuestos locales
12750	Impuestos y recargos de las Comunidades Autónomas
12790	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
12850	Tasas
12900	Tributos sobre el juego

PARTE 4ª PROCEDIMIENTO

13020	Tributos. Previsiones generales
13040	Aplicación de los tributos
13280	Gestión tributaria
13390	Inspección de los tributos
13600	Recaudación tributaria
14160	Infracciones y sanciones
14470	Recursos y reclamaciones
14720	Recuperación de ayudas de Estado

PARTE 5ª OBLIGACIONES FORMALES

14800	Facturas
14930	Número de Identificación Fiscal
15010	Declaración censal
15090	Declaración anual de operaciones con terceros

PARTE 6ª ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y MECENAZGO

15160	Entidades sin fines lucrativos y mecenazgo
-------	--

15380 PARTE 7ª ANEXOS**PARTE 8ª TABLA ALFABÉTICA**

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
AT	Audiencia Territorial
CAU	Código Aduanero de la Unión (Rgto UE/952/2013)
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CDI	Convenio de Doble Imposición
Const	Constitución Española
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
DIFT	Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (AEAT)
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1175/1990; RDLeg 1259/1991)
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIEE	Impuestos Especiales (L 38/1992)
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IPS	Impuesto sobre las Primas de Seguros
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JCA	Juzgado de lo Contencioso-Administrativo
L	Ley
LCon	Ley Concursal (L 22/2003)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)

LO	Ley Orgánica
LPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [L 39/2015].
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público [L 40/2015].
MHFP	Ministerio de Hacienda y Función Pública
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad [RD 1514/2007]
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	redacción
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección [RD 1065/2007]
RGR	Reglamento General de Recaudación [RD 939/2005]
RGRV	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa [RD 520/2005]
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación [RD 1619/2012]
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes [RD 1776/2004]
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [RD 439/2007]
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades [RD 634/2015]
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [RD 1629/1991]
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [RD 828/1995]
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido [RD 1624/1992]
RSAN	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario [RD 2063/2004]
TCJ	Tribunal de Conflictos Jurisdiccionales
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TIVA	Territorio de aplicación del IVA
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea



En la primera parte del **MEMENTO** se estudian:

- el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF): nº 1 s.;
- el **Impuesto sobre el Patrimonio** (IP): nº 2880 s.;
- el **Impuesto sobre Sociedades** (IS): nº 3160 s.;
- el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (IRNR): nº 7550 s.;
- el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISD): nº 8180 s.

Todos ellos integran el bloque fundamental de impuestos directos de nuestro sistema tributario, siendo, como es obvio, muy dispar su importancia y ámbito de aplicación efectivo.

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1

1. Ámbito de aplicación	20
2. Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales	350
3. Trabajo personal	450
4. Rendimientos de capital: normas comunes	840
5. Rendimientos de capital inmobiliario	860
6. Rendimientos de capital mobiliario	970
7. Actividades económicas	1320
8. Ganancias y pérdidas patrimoniales	1700
9. Derechos de imagen	2170
10. Proceso de liquidación. Integración y compensación. Tarifas. Deducciones	2190
11. Gestión del impuesto	2730

2

MIRPF
nº 55 s.,
95 s.

El IRPF es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **personal**. Son algunas de sus características (LIRPF art.1, 2 y 15):

1º Grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en la ley, según los principios de **igualdad, generalidad y progresividad**, y de acuerdo con las circunstancias personales y familiares de tales personas.

2º El objeto del impuesto está constituido por la totalidad de la renta, esto es, la totalidad de los **rendimientos, ganancias y pérdidas** patrimoniales, así como las **imputaciones de renta** que se establecen por la ley. Su determinación se efectúa, normalmente, con carácter anual, mediante la aplicación de normas específicas para cada categoría de renta.

3º Una vez determinados los rendimientos, las ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas, todos ellos se integran y compensan para el cálculo de las **bases imponibles**.

4º El IRPF no somete a tributación las rentas que no excedan del **mínimo personal y familiar** que resulte de aplicación. Este mínimo se somete técnicamente a gravamen a tipo cero, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares obtienen el mismo ahorro.

5º El IRPF se configura como un **impuesto dual**, ya que establece dos tipos de rentas y bases imponibles con tributación muy diferenciada: la base imponible general y la del ahorro. La progresividad del IRPF se produce, fundamentalmente, en la **base general**, que se grava con una tarifa con tipos crecientes, en función de la base liquidable del contribuyente. Dicha progresividad intenta paliarse, en los casos de tributación conjunta de la unidad familiar, no mediante la aplicación de otra tarifa, sino por el establecimiento de unas reducciones específicas en la base imponible. La tarifa tiene un tramo estatal y otro autonómico; este último puede ser distinto para cada Comunidad Autónoma.

Por su parte, la **base del ahorro** se somete también a una escala, si bien con menos tipos.

6º Como en la práctica totalidad de los impuestos estatales, en el IRPF rige el sistema de **autoliquidación** por el contribuyente, sin perjuicio de las facultades de la Administración tributaria para su comprobación e investigación.

Precisiones 1) La **regulación básica** del IRPF se encuentra en la L 35/2006 (LIRPF); en su Reglamento, aprobado por RD 439/2007 (RIRPF); y en las Órdenes Ministeriales que regulan cada año la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos para pequeños empresarios.

2) La L 22/2009 regula el actual **sistema de financiación de las CCAA** de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, elevando el **porcentaje de cesión** del IRPF al 50% y admitiendo que las CCAA asuman competencias normativas sobre: el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la escala autonómica aplicable a la base liquidable general y ciertas deducciones en la cuota íntegra autonómica (LIRPF art.3).

SECCIÓN 1

Ámbito de aplicación. Hecho imponible

I. Ámbito de aplicación	25
II. Hecho imponible	85
III. Atribución de rentas	270
IV. Tributación familiar	305

20
MIRPF
nº 150 s.,
640 s.

I. Ámbito de aplicación

(LIRPF art.4 y 5)

A. Territorialidad	30
B. Ámbito personal	35

25
MIRPF
nº 150 s.

A. Territorialidad

(LIRPF art.4 y 5)

El IRPF se aplica en todo el territorio español. Con ello se designa el territorio peninsular, las Islas Baleares, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla y sus dependencias.

La organización territorial del Estado en CCAA y el diferente grado de reconocimiento de competencias tributarias, obliga a entender lo afirmado sin perjuicio de los **regímenes tributarios forales** de Concierto (territorios históricos del País Vasco; ver nº 200 s. Memento Fiscal Foral 2018) y Convenio (Comunidad foral de Navarra; ver nº 6010 s. Memento Fiscal Foral 2018). Por otra parte, las CCAA tienen competencias normativas en lo que se refiere al mínimo personal y familiar, tarifas y deducciones en la cuota, bajo determinados requisitos y en relación con las personas físicas con residencia habitual en la respectiva Comunidad. En consecuencia, se debe tener en cuenta la normativa estatal (que sigue regulando la gran mayoría de los aspectos del impuesto) y también la normativa que, en relación a las citadas materias, haya aprobado la Comunidad Autónoma en la que se resida.

Además, la posible existencia de situaciones de doble imposición internacional exige condicionar todo lo anterior a lo dispuesto en los **tratados y convenios internacionales** que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno (fundamentalmente, convenios para evitar la doble imposición, ver nº 7900 s.).

30
MIRPF
nº 155 s.,
170 s., 185
s., 225 s.

Precisiones Por lo que se refiere a **Ceuta y Melilla**, no cabe hablar de régimen diferenciado por razón del territorio, tan sólo debe reseñarse la existencia de un incentivo específico en relación con las rentas allí obtenidas (nº 2515 s.).

B. Ámbito personal

(LIRPF art.8 s.)

El IRPF somete a gravamen a:

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en **territorio español** (nº 42), con independencia de su nacionalidad, si bien existen algunas excepciones (nº 50 y nº 52).
- Excepcionalmente, los residentes en el **extranjero** que se hallen en las situaciones expuestas en el nº 48 y los que cambien su residencia a un paraíso fiscal en determinadas condiciones (nº 42).

El IRPF grava la totalidad de la renta obtenida, con independencia del lugar donde se haya producido y de la residencia del pagador.

35
MIRPF
nº 300 s.

Precisiones **1)** Las personas físicas que **no** tienen su **residencia habitual** en España no están sometidas al IRPF. En su lugar, se someten a un impuesto similar, el IRNR, quedando obligadas a tributar en este último por los rendimientos, ganancias patrimoniales e imputaciones de renta producidos en territorio español (ver nº 7550 s.).

2) No es posible que un no residente opte por declarar como residente, sino que debe tributar de acuerdo con sus normas específicas (DGT 31-7-92). No obstante, respecto a la opción de tributación por el IRPF para **residentes de la UE** o del EEE, ver nº 7580 s.

3) Por otro lado, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su **desplazamiento a territorio español**, pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo su condición de contribuyentes del IRPF, siempre que se cumplan ciertos requisitos, cuyo análisis se efectúa en nº 65 s.

42
MIRPF
nº 325 s.

Residencia habitual (LIRPF art.8 y 9; LGT art.48) Es la noción de residencia habitual la que motiva la condición de contribuyente por este impuesto, con la salvedad de las posibles reglas especiales de convenios o tratados internacionales (nº 7900 s.).

En este sentido, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando concorra cualquiera de las dos circunstancias siguientes:

a) Que permanezca **más de 183 días**, durante un año natural, en territorio español (no se exige que sean consecutivos, por lo cual pueden ser alternos, pero deben computarse independientemente por cada año natural).

Las **ausencias esporádicas** del contribuyente se consideran como permanencia en España, salvo que aquél acredite su residencia fiscal en otro país.

En el supuesto de territorios o países calificados como **paraísos fiscales**, la Administración tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Para la determinación del período de permanencia en territorio español no se computan las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de **colaboración cultural o humanitaria**, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas.

b) Que radique en España el **núcleo principal** o la **base** de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Además, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el **cónyuge** no separado legalmente y los **hijos** menores de edad que dependan de aquél.

Cuando una persona física de nacionalidad española acredite su **nueva residencia fiscal** en un país o territorio considerado como **paraíso fiscal**, no perderá su condición de contribuyente por el IRPF español ni en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes.

44

Precisiones 1) La ley no define el concepto de **ausencia esporádica**, debiendo entender que abarca las salidas circunstanciales o episódicas al extranjero (vacaciones, motivos profesionales, etc.). La Administración ha interpretado que las ausencias son temporales mientras no se acredite la residencia habitual en otro país y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio (DGT CV 21-1-16). Las ausencias dejan de ser temporales cuando se acredite mediante **certificado fiscal** que se ha adquirido la residencia en otro Estado (DGT CV 31-5-10; CV 18-7-17). No obstante, el TS 28-11-17, EDJ 252275; 28-11-17, EDJ 252276; 28-11-17, EDJ 252277 ha aclarado el concepto de «ausencia esporádica» indicando que el mismo debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida. Por ello, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una **beca de estudios**, no puede considerarse como una ausencia esporádica a efectos de atraer su residencia fiscal a territorio español.

2) No se prueba la residencia fiscal con **tarjetas de residencia o pasaportes** ni con otros documentos no autenticados (TEAC 4-12-98; AN 27-6-02, EDJ 135186).

3) En el caso de que las autoridades fiscales de otros Estados no emitan certificados de residencia fiscal -como ocurre con Arabia Saudí-, para acreditar la residencia se admiten **otros medios de prueba**, tales como los documentos en que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente (DGT CV 4-3-13). El mismo criterio resulta aplicable en el caso de una persona que se desplaza al extranjero para trabajar en un **organismo internacional**, al no expedir las autoridades tributarias del país de destino en estos casos el correspondiente certificado de residencia fiscal (DGT CV 22-12-14).

4) A falta de una definición más precisa, el **núcleo de intereses** del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes. Puede asimismo admitirse el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas (DGT 27-4-92).

5) La Ley presume la residencia española si residen el **cónyuge** no separado legalmente, y además, los **hijos menores**. Presunción que admite prueba en contrario. De esta manera, en el caso de un trabajador desplazado en el extranjero con su mujer e hijos menores residiendo en España, en la medida en que pueda acreditar su residencia fiscal en otro país, solamente podrá ser considerado residente fiscal en España si de forma directa o indirecta tuviera en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (DGT CV 5-6-15; CV 24-5-16).

6) Los **trabajadores transfronterizos** son contribuyentes por este impuesto cuando tengan su residencia en España. Por ejemplo, empleado de una sociedad domiciliada en Portugal que vive en una vivienda en España y se traslada diariamente a trabajar a Portugal. Reside en España y, por

tanto, es contribuyente [DGT CV 2-11-05; CV 18-2-09; CV 14-5-09]. Todo ello sin perjuicio de las reglas especiales que se contengan en los convenios de doble imposición.

7) Si, en un período impositivo, una persona física es residente fiscal en España y, al mismo tiempo, puede ser considerado residente en otro país de acuerdo con la legislación interna de este último, se produce un **conflicto de residencia** entre ambos Estados que debe ser resuelto conforme a lo expuesto en nº 7939 [DGT CV 8-2-16; CV 2-11-17].

Residentes en España según su Comunidad Autónoma [LIRPF art.72; L 22/2009 art.28]

a) Residentes en **País Vasco y Navarra**. De acuerdo con el Concierto y el Convenio con estas Comunidades de régimen foral especial (ver nº 100 s. Memento Fiscal Foral 2018), deben tributar de acuerdo a la normativa foral, aunque respetando las normas de armonización. El criterio que decide la residencia en territorio común o foral es la **permanencia** por más de 183 días durante el año natural.

b) Residentes en las **restantes CCAA**. Se aplica la normativa estatal y, dependiendo de la Comunidad en la que tengan su residencia, la normativa sobre mínimos personales y familiares, tarifas y deducciones que apruebe su Comunidad Autónoma. Tres **criterios** determinan que las personas físicas residentes en España lo sean en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma:

- La **permanencia** por más días del período impositivo. A tal fin, se computan las ausencias temporales, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que permanece en el territorio donde se halle su vivienda habitual (nº 2477 s.).
- En defecto del anterior, se consideran fiscalmente residentes donde tengan su principal **centro de interés**, identificado como aquel donde obtenga la mayor parte de las siguientes **rentas**: rendimientos de trabajo, de capital inmobiliario, ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles y rendimientos de actividades económicas. Tales rentas se entienden obtenidas donde radique el centro de trabajo, donde esté situado el inmueble, o donde esté situado el centro de gestión de cada actividad empresarial o profesional, respectivamente.
- En defecto de los anteriores, se considera residente en el lugar de su **última residencia** declarada a efectos del IRPF.

Adicionalmente, se establecen diversas cautelas tendentes a impedir cambios artificiales de residencia entre distintas CCAA.

Precisiones Los criterios indicados anteriormente resultan aplicables para determinar la residencia habitual en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla [DGT CV 16-5-17].

Casos particulares. Diplomáticos y funcionarios [LIRPF art.10] Quedan sometidos al IRPF como contribuyentes -es decir, como si tuvieran su residencia habitual en territorio español- las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores que tengan su **residencia habitual en el extranjero** por ser:

- a) Miembros de **misiones diplomáticas** españolas, como jefe de la misión, o como personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios.
- b) Miembros de las **oficinas consulares** españolas, como jefe de la misma, funcionarios o personal de servicios. Se excluyen de esta norma -es decir, no se consideran contribuyentes- los vicecónsules o agentes consulares honorarios y el personal dependiente de estos.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español, como miembros de **delegaciones y representaciones permanentes** acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d) **Funcionarios en activo** que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

La regla especial, en estos cuatro casos, no actúa si la persona a que se refiere no es funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial, y fuera residente habitual en el extranjero antes de acceder a alguna de las cuatro condiciones enumeradas.

Tampoco actúa, en ninguno de los cuatro casos, para los cónyuges ni para los hijos menores cuando ya fueran residentes en el extranjero antes de acceder su cónyuge, padre o madre a alguna de las mismas cuatro condiciones.

Precisiones 1) El personal del **Instituto Cervantes** que fuera residente en España y se traslada al extranjero, es contribuyente. Quien residiese en el extranjero en el momento de iniciar la prestación de sus servicios, no lo es [DGT 4-6-96; 21-5-03].

2) El Protocolo sobre privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas no resulta aplicable a la **pareja de hecho** [DGT CV 2-2-17].

Diplomáticos y funcionarios extranjeros destinados en España [LIRPF art.9.2] A título de **reciprocidad**, los extranjeros que sean residentes en España como consecuencia de condiciones análogas a las expuestas en el nº 48, no se consideran contribuyentes por el IRPF.

Ello no excluye, de una parte, su posible tributación como no residentes; de otra, la eventual aplicación de normas específicas derivadas de **tratados internacionales**.

46

MIRPF
nº 384

48

MIRPF
nº 348 s.

50

MIRPF
nº 353 s.

Precisiones 1) Al margen de la regulación específica del IRPF, en aplicación de la **Convención de Viena** sobre relaciones diplomáticas, el personal que no sea español ni tenga su residencia permanente en España está exento del IRPF. Por tanto, los miembros del personal administrativo, técnico o de servicios de una **embajada o consulado extranjero** en España que sean españoles o tengan su residencia habitual en España, son contribuyentes [DGT 7-6-93; 27-10-04; CV 25-3-09].

2) No existe especialidad alguna en el caso de un **cónsul honorario** de un país extranjero en España, de manera que se le considera residente fiscal en España, sin perjuicio de que las retribuciones que perciba de su país por el ejercicio de funciones consulares puedan estar exentas por aplicación de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares art.66 (DGT CV 15-11-16).

52

MIRPF
nº 355

Funcionarios de la Unión Europea (Protocolo 7 sobre privilegios e inmunidades de la UE art.13) No se consideran contribuyentes del IRPF los **funcionarios y otros agentes** de la UE que, por tal condición, establezcan su residencia habitual en España, siempre que tuvieran su residencia fiscal en el momento de entrar al servicio de la Unión en otro Estado miembro. Lo anterior también se aplica al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las citadas personas.

Precisiones 1) En sentido contrario, conservan su **residencia fiscal en España** los funcionarios y otros agentes de la UE que, por razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, trasladen su residencia a otro Estado miembro, siempre que fueran residentes fiscales en nuestro país en el momento de entrar al servicio de la Unión. Lo anterior también se aplica al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las citadas personas. Como consecuencia de lo anterior, al igual que el resto de contribuyentes, están obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) [DGT CV 27-10-17].

2) En el caso de un funcionario de la UE que reside en otro Estado miembro, el ejercicio por el **cónyuge** de una actividad profesional determina la inaplicación a este último del Protocolo sobre privilegios e inmunidades y, por tanto, la pérdida de la condición de residente fiscal en nuestro país, sin perjuicio de que pueda volver a convertirse en residente fiscal en España en el momento en que cese en el ejercicio de tal actividad [DGT CV 10-6-16].

3) Al conservar la residencia fiscal en España (por aplicación del art.13 de dicho Protocolo), también se mantiene la **residencia habitual** en la Comunidad Autónoma en la que la tenía establecida en el momento de entrar al servicio de la Unión [DGT CV 9-6-16].

4) Los funcionarios y otros agentes de la UE están exentos de los impuestos nacionales sobre los **sueldos, salarios** y emolumentos abonados por la Unión (Protocolo 7 sobre privilegios e inmunidades de la UE art.12).

54

MPT
nº 3172 s.

Comunicación de cambio de domicilio [LGT art.48.3; RGGI art.17; OM EHA/3695/2007 redacc OM HFP/1247/2017] Los obligados tributarios deben poner en conocimiento de la Administración tributaria el cambio de domicilio mediante declaración expresa a tal efecto.

El cumplimiento de esta obligación, por lo que respecta a las personas físicas, se realiza a través de los siguientes cauces procedimentales:

a) Los empresarios, profesionales y retenedores que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, están obligados a comunicar el nuevo domicilio fiscal en el plazo de un mes desde que se produzca el cambio, mediante **declaración censal** de modificación (nº 15043 s.).

b) Las personas físicas que no estén en el Censo de Empresarios, Profesionales o Retenedores deben comunicar dicha variación en el plazo de tres meses desde que se produzca, mediante la presentación del **modelo 030**. Si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación del IRPF (nº 2835 s.), dicho cambio debe comunicarse mediante la presentación del correspondiente modelo de autoliquidación, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

La **cumplimentación** del modelo se efectúa, con carácter general, de forma individual por cada contribuyente. No obstante, cuando el cambio de domicilio afecte a los dos cónyuges, puede cumplimentarse un único modelo que debe ser firmado por ambos.

El modelo 030 puede presentarse en **impreso**, ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente en el momento de la presentación, bien mediante entrega directa o por correo; o por vía **telemática** a través de Internet.

Estos contribuyentes también pueden comunicar a la AEAT su cambio de domicilio mediante **llamada telefónica** al Centro de Atención Telefónica de la Agencia Tributaria, número de teléfono 901 200 345 o a través de **diligencia** formalizada por la Administración tributaria en caso de discrepancia en los datos del domicilio.

Precisiones Respecto al **régimen sancionador** relativo a la no comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas, ver nº 14252.

Régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español (LIRPF art.93 y disp.trans.17ª; RIRPF art.113 a 120; OM EHA/848/2008; OM HAP/2783/2015) Las personas físicas que adquieran su **residencia fiscal en España** como consecuencia de su desplazamiento a territorio español (nº 42), pueden **optar** por acogerse a un régimen especial que consiste en tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes.

65
MIRPF
nº 360 s.

Requisitos (LIRPF art.93) Los contribuyentes que se desplacen a territorio español a partir de **1-1-2015** y los que, habiéndose desplazado con anterioridad a dicha fecha, no opten por acogerse al régimen transitorio (ver nº 73), deben cumplir los siguientes requisitos:

67

a) Que **no** hayan sido **residentes** en España durante los 10 períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el **desplazamiento** a España se produzca como consecuencia de:

- Un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el RD 1006/1985. Esta circunstancia se considera cumplida cuando se inicia una relación laboral (ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada) o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento es ordenado por el empleador y existe una carta de desplazamiento de este.

- 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 (porcentaje de participación inferior al 25%), nº 4180 s.

c) Que no obtenga **rentas** que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Precisiones **1)** Se considera como **período impositivo** en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español es superior a 183 días (RIRPF art.115).

68

2) Los contribuyentes que opten por este régimen especial pueden solicitar el **certificado de residencia fiscal en España** (nº 7576).

3) La aplicación de este régimen especial no resulta en modo alguno incompatible, sino todo lo contrario, con el hecho de que el trabajador se desplace a territorio español como consecuencia de **varios contratos de trabajo** compatibles entre sí, iniciando diferentes relaciones laborales con distintos empleadores (DGT CV 3-2-11). Además, el **cambio del empleador** por el que inicialmente vino a España por otro empleador, o la firma de un **nuevo contrato** con el empleador, no determina la expulsión del régimen especial (DGT CV 28-3-16; CV 4-5-17), pudiendo permanecer un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad entre el cese de la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento y el comienzo de la nueva relación laboral o de administrador (DGT CV 6-7-17).

En todo caso, debe existir una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral, por lo que el transcurso de un período de tiempo prolongado entre ambos momentos (desplazamiento e inicio de la relación laboral) puede ser un indicio, entre otros factores a considerar, de que no existe dicha relación de causalidad y, por tanto, no resultaría aplicable la opción por la tributación por el IRNR (DGT CV 21-6-16).

4) El desplazamiento a España tiene que producirse como consecuencia de cualquiera de las dos causas indicadas, esto es, por un contrato de trabajo (DGT CV 8-9-17) o por la adquisición de la condición de administrador de una entidad (DGT CV 5-6-17). Por ese motivo se puede acoger al régimen especial una persona que se desplaza a España como consecuencia de un contrato de trabajo o por la nueva condición de administrador de una entidad, siendo irrelevante que con anterioridad fuera ya **administrador de una entidad española** con una participación superior al 25%, al no ser esta última la causa de su desplazamiento (DGT CV 16-5-17; CV 18-7-17).

5) En cuanto al cumplimiento del requisito de porcentaje máximo de **participación en la entidad** para cuya administración se ha desplazado a España, debe tenerse en cuenta tanto la participación directa como la indirecta en la misma (DGT CV 21-1-16; CV 3-10-17).

6) La percepción de rendimientos derivados de una actividad profesional mediante **establecimiento permanente** situado en territorio español impide la opción por este régimen de tributación (DGT CV 19-4-16).

7) La opción por la tributación por el IRNR no se extiende a los **familiares** que puedan acompañar al trabajador desplazado a territorio español (DGT CV 5-2-14).

8) Al tener el contribuyente acogido al régimen especial su residencia fiscal en España, queda sujeto a tributación por obligación personal en el **ISD**. En consecuencia, si fallece durante la aplicación del régimen, la normativa aplicable sería tanto la normativa estatal al respecto como la legislación dictada por la Comunidad Autónoma en la que acredite su residencia habitual (DGT CV 13-3-15).

9) Al no concurrir en el contribuyente acogido al régimen especial la obligación de tributar en el IRPF por la totalidad de su renta, no está obligado a cumplimentar la declaración informativa sobre **bienes y derechos situados en el extranjero** (modelo 720) (DGT CV 16-1-14). Por otra parte, los períodos impositivos en los que resulte de aplicación dicho régimen no se tienen en cuenta a efectos de la aplicación del impuesto de salida que grava las **ganancias patrimoniales por cambio de residencia** (nº 2126).

69
MIRPF
nº 365

Contenido del régimen (LIRPF art.93.2; RIRPF art.114; OM HAP/2783/2015) La opción por este régimen implica la **determinación de la deuda tributaria** del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 7675 s.), con las siguientes **especialidades**:

a) No resulta de aplicación lo dispuesto en la LIRNR art.5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14, en relación con los contribuyentes, la residencia fiscal, individualización, responsables, representantes, domicilio fiscal y rentas exentas, respectivamente.

b) La **totalidad de los rendimientos del trabajo** obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español.

A estos efectos, no se entienden obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una **actividad desarrollada con anterioridad** a la fecha de desplazamiento a territorio español, o con posterioridad a la fecha de comunicación de la finalización del desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en dicho ejercicio (nº 77 s.), sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en la LIRNR.

c) Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural (base liquidable), sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. La **base liquidable** así calculada se divide en dos partes: la correspondiente a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales (LIRNR art.25.1.f) y la correspondiente al resto de rentas.

d) Para la determinación de la **cuota íntegra**, a la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales (LIRNR art.25.1.f), se le aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable/Euros	Tipo aplicable/Porcentaje
Hasta 600.000	24
Desde 600.000,01 en adelante	45

A la parte de la base liquidable correspondiente a **dividendos, intereses y ganancias patrimoniales** (LIRNR art.25.1.f), se le aplican los tipos que se indican en la siguiente escala:

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

71

e) La **cuota diferencial** es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones del nº 7681. También son deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR y la deducción por doble imposición internacional aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30% de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo.

f) Las **retenciones e ingresos a cuenta** se han de practicar según la normativa del IRNR (nº 7847 s.). No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso es el 45%. En las transmisiones de inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del IRPF que opten por este régimen especial, existe obligación de retener o ingresar a cuenta el 3% de la contraprestación acordada (nº 7855 s.). El cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta se debe realizar mediante los modelos de declaración previstos en el IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 7829 s.).

g) Los contribuyentes que apliquen este régimen están obligados a presentar y suscribir la **declaración** por el IRPF en el **modelo 151** de forma electrónica a través de Internet (OM HAP/2194/2013 art.2.a), dentro del mismo plazo que en cada ejercicio se apruebe, con carácter general, para la declaración del IRPF (ver nº 2847), sin perjuicio del plazo específico establecido para la domiciliación bancaria del pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones, que puede realizarse desde el inicio del plazo antes referido hasta el 25 de junio, y coincidiendo los lugares de presentación e ingreso con los señalados en el nº 2843.

- Precisiones** 1) No está sujeto a tributación el capital rescatado de un **plan internacional de pensiones** ubicado en el extranjero cuyas aportaciones se realizaron con anterioridad a su desplazamiento a territorio español, al no derivarse de un empleo prestado en territorio español, ni ser pagado por una persona o entidad residente (LIRNR art.13.1.d) y, por tanto, no tener la consideración de renta obtenida en territorio español (DGT CV 12-5-16).
- 2) El porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo es del 24%. No obstante, si las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año exceden de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso es el 45% por lo que, en caso de **varios pagadores** durante el mismo ejercicio, el citado límite de 600.000 euros de retribuciones satisfechas en el año, a efectos de aplicar sobre el exceso el tipo del 45%, se aplica por cada pagador de rendimientos del trabajo de manera independiente (DGT CV 14-2-17).
- 3) La **deducción por familia numerosa** o personas con discapacidad a cargo (nº 2710 s.) no se aplica a los contribuyentes que tributan conforme a este régimen especial (DGT CV 10-4-17).

Régimen transitorio para contribuyentes desplazados con anterioridad a 1-1-2015 (LIRPF disp.trans.17ª; OM EHA/848/2008; OM HAP/2783/2015) Los contribuyentes que vinieran aplicando el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1-1-2015, pudieron optar por seguir aplicando dicho régimen hasta su finalización conforme a la **normativa aplicable al mismo vigente en el ejercicio 2014** (LIRPF art.93 y disp.trans.17ª; RIRPF art.113 a 120; según redacción en vigor a 31-12-2014). Si no se ejercitó la opción, se aplica el régimen especial conforme a lo expuesto en el nº 69 s.

La **opción** por la aplicación del régimen transitorio debió realizarse en la **declaración** del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantiene hasta la finalización de la aplicación del régimen. Para manifestar la opción citada, los contribuyentes debieron presentar su declaración del IRPF del ejercicio 2015 utilizando el **modelo 150** en lugar del actual modelo 151.

En este supuesto, los **requisitos** para aplicar el régimen especial son los que resultaron de aplicación en el período impositivo 2014 (ver nº 29.2 Memento Fiscal 2016).

De optar por este régimen transitorio, la **determinación de la deuda tributaria** del IRPF se efectúa aplicando la normativa en vigor a 31-12-2014, tributando exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (ver nº 7675 s.). En particular, se aplican las siguientes reglas:

- 1) Los contribuyentes tributan de forma separada por cada **devengo** total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.
- 2) La **base liquidable** de cada renta se calcula para cada una de ellas.
- 3) La **cuota íntegra** se obtiene aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en la LIRNR a 31-12-2014 (24,75%, con carácter general, 21% para dividendos, intereses y ganancias derivadas de transmisiones).
- 4) La **cuota diferencial** es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones del nº 7681. También son deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.
- 5) Las **retenciones** e ingresos a cuenta se han de practicar según la normativa del IRNR, aplicando los tipos de retención vigentes a partir de 2015 (ver nº 7847 s.), resultando de aplicación, por tanto, la obligación de retener o ingresar a cuenta el 3% de la contraprestación acordada en las transmisiones de inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del IRPF acogidos a este régimen especial (ver nº 7855 s.).

El cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta se debe realizar mediante los modelos de declaración previstos en el IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (nº 7829 s.).

6) Los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir la **declaración** por el IRPF en el **modelo 150** dentro del mismo plazo que en cada ejercicio se apruebe, con carácter general, para la declaración del IRPF (ver nº 2847) y coincidiendo los lugares de presentación e ingreso con los señalados en el nº 2843. No obstante, si la declaración es a devolver o negativa, se permite su presentación por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la AEAT del domicilio fiscal del contribuyente o, en su caso, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la correspondiente Delegación Especial de la AEAT a la que esté adscrito. Si resulta una cantidad a devolver, la devolución se debe practicar por el procedimiento del nº 2804 s.

Opción, renuncia o exclusión del régimen (RIRPF art.116 a 119; OM HAP/2783/2015) Tanto la opción como la renuncia o exclusión del régimen especial deben comunicarse a la Administración tributaria mediante la presentación del **modelo 149**. También se utiliza este modelo para comunicar a la Administración tributaria el **fin del desplazamiento** a territorio español, en el caso de que el contribuyente no pierda la residencia fiscal en España en dicho ejercicio, con el fin de que no se entiendan obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos

73

75

77
MIRPF
nº 363

que deriven de una actividad desarrollada con posterioridad a la fecha de presentación de la comunicación.

A) Ejercicio de la opción: se realiza mediante la presentación del modelo 149 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 permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, sin que surta efectos la solicitud presentada fuera de dicho plazo (TEAC 30-6-11). Con carácter previo, el contribuyente debe estar incluido en el Censo de Obligados Tributarios, debiendo, en caso contrario, solicitar previamente el alta en dicho Censo mediante la presentación de la declaración censal correspondiente.

Junto a dicho modelo, debe adjuntarse la siguiente **documentación**:

- cuando se inicie una **relación laboral**, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo;

- cuando se trate de un **desplazamiento ordenado por su empleador**, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por este en el que se exprese 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, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento;

- cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de **administrador** de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada (nº 4185).

La oficina gestora competente, a la vista de la comunicación de la opción presentada y de la documentación adjunta, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo de haber ejercitado la opción por este régimen especial. Este documento sirve para justificar, ante las personas o entidades obligadas a retener o ingresar a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial.

No pueden ejercitar esta opción los contribuyentes que se hayan acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo por cambio de residencia (nº 815).

79

B) Renuncia al régimen: se efectúa mediante la presentación del modelo 149 durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la misma deba surtir efectos, adjuntando la copia sellada de la comunicación de datos que debe haber presentado previamente a su retenedor (nº 805).

C) Exclusión del régimen: los contribuyentes que con posterioridad al ejercicio de la opción incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación (nº 65 o nº 73, según proceda) quedan excluidos de dicho régimen y deben presentar el modelo 149 en el **plazo** de un mes desde que se produzca el incumplimiento. La exclusión surte efectos en el período impositivo en que tal incumplimiento se produzca. Asimismo, el contribuyente debe comunicar al **retenedor** la exclusión del régimen en el plazo de diez días, que empieza a contar desde la finalización del plazo de un mes antes señalado de que dispone el contribuyente para comunicar la exclusión a la Administración. Al mismo tiempo, debe presentar a su retenedor la comunicación de datos del nº 805.

Desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF, y para el cálculo del **nuevo tipo de retención** habrá que regularizar teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales (ver nº 793 s.).

D) Fin del desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio: en este caso, el **plazo** para efectuar la comunicación es de un mes desde que haya finalizado el desplazamiento a territorio español.

[Precisiones] 1) Los contribuyentes excluidos o que renuncien a este régimen especial no pueden volver a optar por su **aplicación**.

2) Con la regulación **anterior a 1-1-2015**, la no superación del **límite** de 600.000 euros de retribuciones previsibles del trabajo, junto con el cumplimiento de los restantes requisitos previstos en la normativa, permitía el acogimiento al régimen especial, sin perjuicio de que la superación del citado límite en un ejercicio posterior determinaba la exclusión del régimen especial en ese mismo ejercicio (DGT CV 3-11-16). No obstante, si el ejercicio en el que se supera tal cantidad es el 2015 o posterior y el contribuyente no se ha acogido al régimen transitorio, con la actual regulación, al haberse suprimido tal requisito, la superación de dicho límite no conlleva la exclusión del régimen especial (DGT CV 13-4-16).