

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 27-02-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0466/2026

**SUMARIO:**

**IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.** *Dos empleos -a jornada completa y parcial-, dos pagadores.* Un contribuyente alemán desplazado a España pretende compatibilizar el empleo que motivó su traslado con un segundo trabajo a tiempo parcial para otra empresa española y quiere mantener el régimen especial únicamente respecto del primer empleo y tributar por el régimen general del IRPF por el resto de rendimientos. En primer lugar, que no es posible una tributación mixta dentro de un mismo período impositivo, de manera que el contribuyente debe tributar íntegramente bien por el régimen especial, presentando el modelo 151, o bien por el régimen ordinario del IRPF, mediante el modelo 100. El hecho de percibir rendimientos del trabajo de dos pagadores distintos no constituye causa de exclusión del régimen especial ni impide continuar aplicándolo, salvo que se tratase de la relación laboral especial de deportistas profesionales, expresamente excluida. En consecuencia, el contribuyente podrá mantener el régimen especial y tributar bajo este sistema por la totalidad de sus rendimientos laborales, incluidos los obtenidos del segundo empleo. Además, se recuerda que, bajo este régimen, los rendimientos del trabajo están sujetos con carácter general a una retención fija del 24%, elevándose al 47% únicamente sobre el exceso de 600.000 euros satisfecho por un mismo pagador, límite que debe analizarse individualmente respecto de cada empresa pagadora y no sobre la suma total de ingresos del contribuyente.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante, nacional de Alemania, se trasladó a España, contratado por una empresa española y, desde 2022, tributa por el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ha recibido una oferta para trabajar a tiempo parcial en otra empresa española a partir de 2026.

**Cuestión planteada:**

Pregunta "si es posible tributar en el Régimen Especial por el primer empleo y tributar como residente por el resto de rendimientos, incluido el segundo empleo".

**Contestación:**

Con carácter previo, dada la cuestión planteada por el consultante, se debe aclarar que, por el mismo período impositivo, un contribuyente no puede tributar, por una parte de sus rentas, por el régimen especial y, por la otra parte de sus rentas, por el régimen general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). El contribuyente debe presentar una única declaración del IRPF, bien modelo 151 (si tributa por el régimen especial) o modelo 100 (si tributa en régimen general).

El consultante aporta certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y, dicha opción, en su caso, abarca los períodos 2022 a 2027, salvo renuncia o exclusión.

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español está regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y desarrollado por los artículos 113 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2023, por el apartado cinco de la disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre), establece lo siguiente:

"1. 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, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos

Síguenos en...

impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

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.º 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.

(...)

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.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

(...)

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. 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 47 por ciento.

(...)"

En relación con la exclusión del régimen especial, el artículo 118 de RIRPF establece:

“1. Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

2. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, mediante el modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este reglamento.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el momento en que el contribuyente incumpla las

Síguenos en...



condiciones para la aplicación de este régimen especial, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, que se practicarán desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido dichas condiciones.

En particular, en el supuesto de obtener rendimientos del trabajo sometidos al procedimiento general de cálculo del tipo de retención, el contribuyente deberá presentar a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este reglamento, adjuntando copia de la comunicación a que se refiere el apartado anterior, calculándose el nuevo tipo de retención de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de este reglamento, teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales.

(...)

5. Los contribuyentes excluidos de este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.”

Por tanto, la tributación por el régimen especial regulado en el artículo 93 de la LIRPF implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con ciertas especialidades (las previstas en el artículo 93.2 de la LIRPF y 114 del RIRPF).

Del escrito presentado por el consultante, se deduce que, a partir de 2026, pretende simultanear dos empleos: el primero (que motivó su desplazamiento a territorio español y acogimiento al régimen especial de tributación del artículo 93 de la LIRPF) y, adicionalmente, un segundo contrato de trabajo, a tiempo parcial, con otra empresa española.

En consecuencia, la percepción de rendimientos del trabajo de dos pagadores (derivados de sendos contratos de trabajo con cada una de las empresas) no constituirá un motivo de exclusión del régimen especial (con la excepción de que se tratase de una relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada en el citado Real Decreto 1006/1985).

Por último, de acuerdo con el mencionado artículo 93.2.f) de la LIRPF, así como con el artículo 114.3 del RIRPF, el tipo de retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo es del 24 por ciento y, 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 47 por ciento.

Al respecto, este Centro directivo, en la consulta V0387-17 (en la que se preguntaba si, a efectos de la retención a practicar a un contribuyente al que le es de aplicación el artículo 93 de la LIRPF y que obtiene rentas de más de un pagador, el límite de 600.000 euros al que se le aplica la retención del 24 por 100 ha de tenerse en cuenta por cada pagador de forma independiente) ha señalado que “dicho límite de 600.000 euros de retribuciones satisfechas en el año, a efectos de aplicar sobre el exceso el tipo del 45 por ciento, es para cada pagador de rendimientos del trabajo” (la referencia al 45 por ciento sería actualmente al 47 por ciento).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

