

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC065854

DGT: 06-07-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1739/2017

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Exclusión del régimen. Incumplimiento temporal de los requisitos que permiten el acogimiento al mismo. Si bien es cierto que una interpretación estricta de la normativa aplicable conduciría a excluir de la aplicación del régimen a aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar los trabajos que han motivado su desplazamiento a España -aunque sea de forma transitoria durante períodos de tiempo irrelevantes-, debe tenerse presente que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, éste permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF).

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 115 y 118.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante recibió una oferta de trabajo de una sociedad española, iniciando una relación laboral con la misma el 1 de enero de 2016 y residiendo en España desde dicha fecha. En abril de 2016, presentó comunicación de su opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. La AEAT le emitió certificado de haber ejercitado la opción por dicho régimen especial a los efectos de justificar ante los obligados a retener la condición de contribuyente del IRPF por dicho régimen especial, abarcando, dicha opción, salvo renuncia o exclusión, los períodos impositivos 2016 a 2021.

En octubre de 2016, la sociedad española le comunicó la decisión, adoptada por la dirección de la empresa, consistente en desistir del contrato de trabajo que le vinculaba con la misma, siendo efectiva -la extinción de dicha relación laboral- el 31 de octubre de 2016.

Con posterioridad, en noviembre de 2016, la sociedad y el consultante firmaron un documento, en adición a la comunicación de octubre de 2016, en el que ambas partes reconocen como fecha efectiva de la extinción de la relación laboral el 31-10-2016, no obstante, para facilitarle las gestiones personales, la sociedad le concede unos beneficios que extienden sus efectos hasta, según el beneficio, el 30 de abril de 2017 y el 30 de junio de 2017 (uso de un vehículo de empresa hasta el 30 de abril de 2017, cuotas escolares de los hijos hasta el 30 de junio de 2017, etc.).

Cuestión planteada:

Si la extinción de su relación laboral con dicha sociedad conlleva su exclusión del régimen fiscal especial y si la exclusión produce efectos respecto al período impositivo 2016, debiendo presentar el modelo 100 por dicho período.

¿Podría continuar acogido al régimen especial si recibiera una nueva oferta de trabajo en España?

Contestación:

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores

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 a 120 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 2015, por el apartado cincuenta y nueve del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), 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 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 diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.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.

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

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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

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.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas 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:

(...).”

Por su parte, los artículos 115 y 118 del RIRPF disponen lo siguiente:

“Artículo 115. Duración.

Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido los artículos 117 y 118 de este Reglamento.

A estos efectos, se considerará 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 sea superior a 183 días.”.

“Artículo 118. Exclusión del régimen.

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 comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, adjuntando copia de la comunicación a que se refiere el apartado anterior. Al mismo tiempo, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este Reglamento.

El cálculo del nuevo tipo de retención se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de este Reglamento, teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales.

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

De acuerdo con el citado artículo 118.1 del RIRPF, el contribuyente que haya optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumpla alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedará excluido de dicho régimen, surtiendo efectos -dicha exclusión- en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

En cuanto a la extinción de la relación laboral del consultante, si bien es cierto que una interpretación estricta de la normativa anterior conduciría a excluir de la aplicación del régimen a aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar dichos trabajos, aunque sea de forma transitoria durante períodos de tiempo irrelevantes, debe tenerse presente que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, este permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública