

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC064759

DGT: 17-02-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0432/2017

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. En cuanto al cese en el cargo de administrador, 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 periodo 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), arts. 9 y 93.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 115 y 116.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante se trasladó en agosto de 2014 desde Méjico, dónde tuvo su residencia fiscal desde 2011 hasta 2014, a España, dónde no ha tenido residencia fiscal con anterioridad, con motivo de haber sido designado Presidente del Consejo de Administración de una sociedad de responsabilidad limitada española, en la que tiene una participación en el capital social inferior al 25%, adquirida indirectamente el 16 de mayo de 2014 a través de una sociedad de responsabilidad limitada constituida el 14 de mayo de 2014. En el ejercicio 2015 adquirirá la residencia fiscal en España.

Cuestión planteada:

1º) Si el consultante puede acogerse, por su condición de Presidente del Consejo de Administración de dicha sociedad, al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la LIRPF.

2º) Plazo para el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen.

3º) Si el consultante puede ejercitar la opción por la aplicación del régimen anterior conforme a lo establecido en la disposición transitoria decimoséptima de la Ley del Impuesto.

4º) Duración del régimen.

5º) Tipo de retención aplicable.

6º) Si quedaría excluido del régimen en caso de perder en el futuro el cargo de administrador o incumplir el límite de participación en la sociedad.

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 116 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 116. *Ejercicio de la opción.*

1. El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, 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 le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89.B) de este Reglamento.”.

En relación con el requisito de la letra a) del artículo 93.1 de la LIRPF, se deberá estar a lo previsto en el apartado 1 del artículo 9 de la LIRPF, el cual regula la residencia fiscal en España de las personas físicas, estableciendo lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán 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.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”

En segundo lugar, y en lo que respecta al caso consultado, según la letra b) del artículo 93.1 de la LIRPF, entre las condiciones para la aplicación del régimen especial se exige que el desplazamiento a territorio español se produzca 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”.

En el presente caso, si el desplazamiento a España del consultante se produjo como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de la sociedad, en la que su participación no supera los límites antes referidos, dicho requisito se consideraría que se cumple.

En consecuencia, el consultante podrá optar por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF si, de acuerdo con lo expuesto, adquiere su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a la adquisición de la condición de administrador de la sociedad y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF, esto es, que tenga la consideración de no residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores (2005 a 2014, ambos inclusive, en el supuesto planteado) y que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Por su parte, la Disposición transitoria decimoséptima, de la LIRPF, dispone lo siguiente:

“Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de esta Ley.

La opción por la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá realizarse en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.”

No obstante, el consultante, a pesar de haberse desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015, no podrá optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF conforme a lo dispuesto en el citado artículo en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, ya que dicho artículo no incluía el nombramiento como administrador de una sociedad dentro de los supuestos de aplicación del régimen regulado en dicho artículo.

En cuanto al tipo de retención, la letra f) del apartado 2 del artículo 93 establece:

“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 de 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 45 por ciento.”

No obstante, la disposición adicional trigésima primera de la LIRPF establece para el ejercicio 2015 que el porcentaje de retención del 45 por ciento previsto en la letra f) del apartado 2 del artículo 93 será el 47 por ciento.

Por último, se consulta si quedaría el consultante excluido del régimen en caso de perder en el futuro el cargo de administrador o incumplir el límite de participación en la sociedad.

Al respecto, el artículo 118.1 del RIRPF dispone que “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.”

Por tanto, el incumplimiento de los requisitos relativos a la participación en la sociedad implicará la exclusión del régimen.

En cuanto al cese en el cargo de administrador, 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 web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.