

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC070423

DGT: 19-11-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2967/2018

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Requisitos.* Que el contribuyente no haya sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores al de desplazamiento a territorio español. En el supuesto analizado, el contribuyente manifiesta que el último año en que fue residente fiscal en España fue 2007 y que, en enero de 2019, iniciaría un nuevo desplazamiento a España ordenado por su empleador -un grupo internacional con sede en Suiza-, para prestar sus servicios en la entidad que el grupo tiene en España. Por tanto, podrá optar por el régimen especial previsto en el art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF) si cumple el resto de los requisitos del art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Supuestos. Desplazamiento a España como consecuencia de un contrato de trabajo. Se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral. Asimismo, salvo que exista una carta de desplazamiento, la relación laboral deberá mantenerse con un empleador en España. Por tanto, el contribuyente en cuestión podrá optar por el régimen especial previsto en el art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF) si, de acuerdo con lo expuesto, adquiere su residencia fiscal en España en 2019 como consecuencia de su nuevo desplazamiento a territorio español ordenado por su empleador y siempre que exista una carta de desplazamiento.

Contenido del régimen. Tributación de las rentas obtenidas por el contribuyente. Rentas generadas con anterioridad al desplazamiento. Las retribuciones derivadas del trabajo desarrollado por el contribuyente con anterioridad a la fecha de su desplazamiento a España que se perciban constante su desplazamiento, no estarían sujetas a tributación en España siempre que, de acuerdo con el art. 13.1.c) RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) no derivaran, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada por el mismo en territorio español.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7, 9 y 93.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 114, 115 y 116.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.1.c).

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante optó por el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF. Dicha opción abarcaba los períodos 2005-2010. Presentó los correspondientes modelos 150 por los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

En el ejercicio 2008 fue trasladado a prestar servicios en el extranjero como consecuencia de un nuevo desplazamiento ordenado por su empleador. Respecto de dicho período 2008, tributó como no residente fiscal en España mediante los correspondientes modelos 210. Manifiesta que no ha vuelto a ser residente fiscal en España. En enero de 2019, está previsto que inicie un nuevo desplazamiento a España ordenado por su actual empleador (un grupo internacional con sede en Suiza) para prestar sus servicios en la entidad que el grupo tiene en España.

Durante este nuevo desplazamiento a España, el consultante percibiría pagos correspondientes a retribuciones que, según indica, no se perciben en el año en que se presta el trabajo que da lugar a su generación sino en ejercicios posteriores.

Cuestión planteada:

Si, nuevamente, le sería de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, abarcando dicha opción los períodos 2019 y los cinco siguientes.

En caso afirmativo, si los pagos que perciba una vez en España por las retribuciones generadas en ejercicios anteriores a su desplazamiento a España, no estarán sujetas a tributación 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:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

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

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:(...)

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:(...)

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.”.

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 artículo 9.1 de la LIRPF, el cual regula la residencia fiscal en España de las personas físicas, disponiendo 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, entre las condiciones para la aplicación del régimen especial, de acuerdo con el artículo 93.1.b).1º de la LIRPF, se exige que el desplazamiento a territorio español se produzca 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", añadiendo que "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".

Es decir, se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral. Asimismo, salvo que exista una carta de desplazamiento, la relación laboral deberá mantenerse con un empleador en España.

En tercer lugar, se requiere -artículo 93.1.c) de la LIRPF- que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En el presente caso, el consultante manifiesta que el último año en que fue residente fiscal en España fue 2007 y que, en enero de 2019, iniciaría un nuevo desplazamiento a España ordenado por su empleador (un grupo internacional con sede en Suiza), para prestar sus servicios en la entidad que el grupo tiene en España.

Por tanto, 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 en 2019 como consecuencia de su nuevo desplazamiento a territorio español, ordenado por su empleador y siempre que exista una carta de desplazamiento, y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.

En relación con la segunda cuestión planteada, el artículo 114 del RIRPF dispone lo siguiente:

"1. La aplicación de este régimen especial implicará 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 especialidades previstas en el apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto y en este artículo.

2. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán 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 la comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 de este Reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...)"

Por su parte, el artículo 13.1.c) del 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 (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, dispone:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...).

c) Los rendimientos del trabajo:

1°. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.”.

Por tanto, las retribuciones que derivaran del trabajo desarrollado por el consultante con anterioridad a la fecha de su desplazamiento a España, no estarían sujetas a tributación en España siempre que, de acuerdo con el artículo 13.1.c) del TRLIRNR, no derivaran, directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada por el consultante en territorio español.

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