

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080763

DGT: 12-08-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2273/2021

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Modelo 151. Traslado al extranjero después de la finalización del desplazamiento. Una trabajadora sujeta al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español cambió de trabajo en marzo de 2021, dándose de alta en una empresa sita en Alemania. Debido al COVID-19, no pudo mudarse y teletrabajó. No obstante, tiene intención de irse a Alemania en agosto de 2021 para comenzar a trabajar presencialmente. La contribuyente permanecerá en el año 2021 más de 183 días en territorio español, por lo que la finalización del desplazamiento a territorio español no supondría la pérdida de la residencia fiscal en España en dicho ejercicio y a los rendimientos del trabajo derivados de una actividad desarrollada con posterioridad a la fecha de comunicación de la finalización del desplazamiento no les resultará de aplicación la especialidad del art. 93.2 b) Ley 35/2006 (Ley IRPF) -«La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español»-. De concluirse que dichos rendimientos del trabajo no se consideran renta obtenida en territorio español, la contribuyente (que tributaría como contribuyente del IRPF 2021 por el régimen especial del art. 93 Ley IRPF), no tendría que tributar por los rendimientos obtenidos del empleador alemán. Desde el punto de vista del IRNR, solo están sujetos en España los rendimientos del trabajo que deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. Pero dado que la contribuyente no desarrolla su actividad laboral en territorio español (a partir de agosto), las rentas percibidas de la empresa alemana, por su trabajo presencial en dicho país, con posterioridad a la fecha de comunicación de la finalización del desplazamiento, no se entenderán obtenidas en territorio español, por lo que no tendrá que tributar por ellas en su declaración modelo 151 por el IRPF 2021.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 113 a 120.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante indica ser una trabajadora sujeta al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español; opción que abarcaría, en su caso, los períodos impositivos 2017 a 2022 (salvo renuncia o exclusión).

En marzo de 2021, la consultante cambió de trabajo, dándose de alta en una empresa sita en Alemania. Debido al COVID, no pudo mudarse y teletrabajó. No obstante, tiene intención de irse a Alemania en agosto de 2021 para comenzar a trabajar presencialmente.

Cuestión planteada:

Si en el modelo 151 (modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español) por el período impositivo 2021, debe tributar por todos los rendimientos del trabajo obtenidos durante dicho período, esto es, si, además de los rendimientos percibidos, hasta marzo, del empleador en España, debe de incluir los percibidos del nuevo empleo con la empresa de Alemania.

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 119.3 del RIRPF establece: “3. Cuando el contribuyente finalice su desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio, a efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 114 de este Reglamento deberá comunicar tal circunstancia a la Administración Tributaria en el plazo de un mes desde que hubiera finalizado su desplazamiento a territorio español, mediante el modelo de comunicación previsto en el apartado 1 de este artículo.”

El artículo 114.2.a) del RIRPF dispone:

“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.”

Y el artículo 93.2.b) de la LIRPF dispone:

“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:

(...)

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

(...)”.

Por lo expuesto en el escrito de consulta, la contribuyente permanecerá en el año 2021 más de 183 días en territorio español, por lo que la finalización del desplazamiento a territorio español no supondría la pérdida de la residencia fiscal en España en dicho ejercicio y a los rendimientos del trabajo derivados de una actividad desarrollada con posterioridad a la fecha de comunicación de la finalización del desplazamiento no les resultará de aplicación la especialidad prevista en el citado artículo 93.2.b) de la LIRPF, sin perjuicio de su tributación si los citados rendimientos se entendieran obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante TRLIRNR.

De concluirse que dichos rendimientos del trabajo no se consideran renta obtenida en territorio español, la consultante (que tributaría como contribuyente del IRPF 2021 por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF), no tendría que tributar por los mismos.

Al respecto, el TRLIRNR establece, en su artículo 13, las rentas que se entienden obtenidas en territorio español. En particular, en cuanto a los rendimientos del trabajo, establece:

“(...) c) Los rendimientos del trabajo:

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

(...)”.

Por tanto, solo están sujetos en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes los rendimientos del trabajo que deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español. Consecuentemente, en la medida en que la consultante no desarrolle su actividad laboral en territorio español (según su escrito, a partir de agosto), las rentas percibidas de la empresa alemana, por su trabajo presencial en dicho país, con posterioridad a la fecha de comunicación de la finalización del desplazamiento, no se entenderán obtenidas en territorio español, por lo que no tendrá que tributar por ellas en su declaración modelo 151 por el IRPF 2021.

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 Administraciones Públicas.