

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082022

DGT: 24-02-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0350/2022

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Imposibilidad de anular la aplicación del régimen de ejercicios impositivos pasados.* Los contribuyentes que optan por este régimen especial de tributación solo pueden renunciar posteriormente a su aplicación según lo establecido en el art. 117 RD 439/2007 (Rgto IRPF). Por lo que al amparo del art. 120.3 Ley 58/2003 (LGT), no se puede rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios no prescritos, anulando los respectivos modelos 151, y declarar las rentas de dichos ejercicios mediante modelos 100, solicitando la devolución de las cantidades ingresadas de más.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 113 a 120.
Ley 58/2003 (LGT), art. 119.3.

Descripción sucinta de los hechos:

Contribuyente que ha estado acogido durante 5 años al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El ejercicio 2019 fue el último que declaró bajo este régimen especial, pasando a declarar en 2020 bajo el régimen general.

Cuestión planteada:

Si, al amparo del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, puede rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios no prescritos, anulando los respectivos modelos 151, y declarar las rentas de dichos ejercicios mediante modelos 100, solicitando, en su caso, la devolución de las cantidades ingresadas de más.

Contestación:

En lo que se refiere a la rectificación de las opciones tributarias, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece:

“3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”

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, 116 y 117 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.”.

Artículo 117. Renuncia al régimen.

1. Los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos.

2. La renuncia se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) En primer lugar, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este Reglamento, quien le devolverá una copia sellada de aquella.

b) En segundo lugar, presentará ante la Administración tributaria el modelo de comunicación previsto en el artículo 119 de este Reglamento y adjuntará la copia sellada de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior.

3. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.”.

Por tanto, los contribuyentes que optan por este régimen especial de tributación solo pueden renunciar posteriormente a su aplicación según lo establecido en el citado artículo 117 del RIRPF, por lo que no es posible corregir la aplicación efectuada del régimen especial que se propone en el escrito de consulta.

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.