

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0425/2025

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Acciones derivadas de trabajos realizados antes del desplazamiento a España.* Un ciudadano español, fue empleado de una sociedad británica desde 2016 hasta abril de 2024. Se trasladó a España para iniciar una nueva relación laboral con una empresa española. Con motivo de este desplazamiento, optó por tributar conforme al régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español. Durante su etapa como empleado de la sociedad británica, fue designado beneficiario de cuatro planes de unidades de acciones restringidas concedidos por la empresa holding de su empleadora, correspondientes a los años 2021, 2022, 2023 y 2024. La AEAT señala que, si las entregas de acciones que se produzcan tras el 10 de junio de 2024 derivan íntegramente del trabajo prestado entre 2020 y 2023, es decir, antes del cambio de residencia fiscal a España, dichas rentas no se consideran obtenidas en España a efectos del régimen especial. Además, para que las rentas del trabajo estén sujetas al IRNR, deben derivar directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, nacional español, desde 2016 y hasta abril de 2024, fue empleado de una sociedad británica, ostentando la condición de residente fiscal en Reino Unido. Con motivo del inicio de una relación laboral con una entidad española, el consultante se trasladó a España con fecha 10 de junio de 2024, siendo dado de alta en la Seguridad Social española en dicha fecha. El consultante presentó modelo 149, de comunicación de la opción de tributación por el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le ha expedido certificado del ejercicio de dicha opción que, en su caso, abarca los períodos impositivos 2024 a 2029.

Mientras fue empleado de la sociedad británica, fue designado beneficiario de varios planes de RSU de la entidad holding de su empleadora. En concreto, es beneficiario de 4 planes de RSU correspondientes a los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024. Según indica, para su propuesta como beneficiario de dichos planes, su entidad empleadora atendió al rendimiento del empleado en el ejercicio anterior. En concreto, por lo que respecta al ejercicio 2021, su empleadora le propuso como beneficiario del correspondiente Plan de RSU en base a su buen rendimiento en la empresa atendiendo a los trabajos realizados de forma previa (rendimiento del ejercicio 2020). Por lo que respecta a la propuesta como beneficiario de los otros planes, la mecánica seguida fue idéntica, remunerando tales planes los trabajos realizados en la empresa, respectivamente, en el ejercicio 2021 (en lo que respecta a las RSU de 2022), en el ejercicio 2022 (en lo que respecta a las RSU de 2023) y en el ejercicio 2023 (en relación con las RSU de 2024).

Añade que, de acuerdo con las regulaciones de los Planes de RSU, es beneficiario de un Plan de RSU de forma anual, variando únicamente la cantidad de unidades (RSU) que garantizan el derecho a recibir acciones ordinarias de la holding, que se van entregando de forma periódica (trimestralmente), de acuerdo con un calendario establecido al efecto. Así, en el Plan de RSU 2021 (concedido por su desempeño en el ejercicio 2020), figura un número de RSU (2.072) con un calendario de entrega que comprende 16 fechas de entrega (desde 15 de mayo de 2021 hasta 15 de febrero de 2025) y el número de acciones que se entregan en cada fecha es entre 129 y 130 acciones, totalizando 2.072. En el Plan de RSU 2022 (concedido por su desempeño en el ejercicio 2021) figura un número de RSU (1.963) y un calendario de entrega de entrega con 16 fechas de entrega (desde 15 de mayo de 2022 hasta 15 de febrero de 2026), entregándose en cada fecha entre 122 y 123 acciones, totalizando 1.963 acciones. En el Plan RSU 2023 (concedido por su desempeño en el ejercicio 2022) figura un número de RSU (4.344) con un calendario de entrega con 16 fechas de entrega (desde 15 de mayo de 2023 hasta 15 febrero de 2027) y en el Plan RSU 2024 (concedido por su desempeño en el ejercicio 2023) figura un número de RSU (926) y un calendario de entrega con 16 fechas de entrega (desde 15 de mayo de 2024 hasta 15 de febrero de 2028).

Cuestión planteada:

Síguenos en...

Si, al derivar la concesión de los 4 Planes de RSU de una actividad desarrollada por el trabajador consultante con anterioridad a su desplazamiento a territorio español, los rendimientos del trabajo derivados de las entregas de las acciones realizadas con posterioridad a su desplazamiento a España (entregas de acciones posteriores a 10 de junio de 2024) están no sujetos a tributación en España, atendiendo a que tributa por el régimen especial del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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:

(...)

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.

(...).”

Por su parte, 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.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del Impuesto en:

Síguenos en...

a') Las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b') La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo. A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...)."

La citada regla prevista en el artículo 114.2.a) del RIRPF se refiere a "los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español".

Por tanto, en la medida en que las adquisiciones trimestrales de RSU por las que consulta (adquisiciones posteriores a 10 de junio de 2024, fecha de su desplazamiento a España) sean, como manifiesta el consultante, rendimientos correspondientes, en su totalidad, al trabajo que desarrolló en los ejercicios 2020 a 2023, su tributación procedería si los citados rendimientos pudieran entenderse obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

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:

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

En consecuencia, dichos rendimientos no estarían sujetos a tributación en España en la medida en que 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

