DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DGT: 26-06-2025
N.º CONSULTA VINCULANTE: V1112/2025

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Bonus de la empresa extranjera pero percibido una vez que se ha producido el traslado a España*. La contribuyente, hasta el 31 de diciembre de 2023, residió y trabajó en Israel, donde mantuvo su residencia fiscal. A partir del 1 de enero de 2024, se trasladó a España para continuar trabajando para la misma empresa y se acogió al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español. En la nómina de enero de 2024 se le incluyó el importe del bonus correspondiente al ejercicio 2023. Según el art. 114.2.a) del RIRPF, no se consideran rendimientos obtenidos durante el régimen especial aquellos derivados de actividades desarrolladas antes del traslado a España. Dado que el bonus percibido en 2024 corresponde al trabajo realizado en 2023 en Israel, no se entiende que derive de una actividad desarrollada en territorio español. Por ello, no está sujeto a tributación en España. Respecto a la posibilidad de incluir los pagos a la Seguridad Social como gastos deducibles en el modelo 151, esto no se aplica a los trabajadores que se acogen al régimen especial de desplazados a España, ya que son considerados residentes en España.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante expone que, hasta 31 de dicembre de 2023, estuvo residiendo y trabajando en Israel, donde tuvo su residencia fiscal. Desde 1 de enero de 2024, se trasladó a España para trabajar desde España para la misma empresa y se acogió al régimen fiscal especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En la nómina de enero de 2024, le incluyeron el importe del bonus correspondiente al año 2023.

Cuestión planteada:

1.- Conocer si el importe del bonus lo tiene que declarar en su declaración modelo 151 por el período impositivo 2024.

2.- ¿En el modelo 151, puede incluir, como gastos deducibles, las cantidades satisfechas a la Seguridad Social?

Contestación:

Cuestión 1.- El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores 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 y siguientes 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 2023, por el apartado cinco de la disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre de 2022), 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. No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

(…)".

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 5 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.

(…)".

De acuerdo con el citado artículo 93.2 de la LIRPF, 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 para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con determinadas especialidades, entre ellas, en la letra b), se establece que la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

No obstante, el artículo 114.2.a) del RIRPF señala, como se ha visto, que: "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 (…), 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".

En el presente caso, según manifiesta en su escrito, el bonus, percibido en 2024 por la consultante, es un rendimiento correspondiente al trabajo que desarrolló en 2023, esto es, con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español (la cual, según su escrito, fue el 1 de enero de 2024), por lo que su tributación procedería si el citado rendimiento del trabajo pudiera entenderse obtenido 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:

1°. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español." Por tanto, dicho rendimiento (el bonus correspondiente a 2023), derivado del trabajo desarrollado por la consultante con anterioridad a la fecha de su desplazamiento a territorio español, no estará sujeto a tributación en España en la medida en que no derive, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada por la consultante en territorio español.

Cuestión 2.- El artículo 24 del TRLIRNR establece, en su apartado 1, que: "Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones." Por su parte, el apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR añade lo siguiente:

"6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

(…)".

Según ha señalado este Centro Directivo (consulta V2589-10, de 30 de noviembre de 2010), el artículo 24.6 solo es de aplicación a contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, supuesto de hecho que no se cumple en el caso de contribuyentes acogidos al régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español, por ser estos residentes en España.

En consecuencia, la posibilidad de deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, a la que se refiere el artículo 24.6 del TRLIRNR, no resulta de aplicación para la determinación de la deuda tributaria de los contribuyentes acogidos al régimen especial de los trabajadores desplazados a 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