

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 29-07-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1439/2025

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Administrador en dos sociedades. Percepción de otras rentas. El contribuyente ha residido y trabajado en Reino Unido durante un período aproximado de nueve años y, a comienzos de 2025, tras finalizar su relación laboral en dicho país, ha trasladado nuevamente su residencia a España. El motivo de este desplazamiento es el desempeño del cargo de administrador en dos sociedades españolas. Su nombramiento como administrador se produjo en enero de 2025 y, desde el 1 de enero de ese mismo año, se encuentra dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. Además de la retribución derivada de su cargo de administrador, el contribuyente seguirá percibiendo determinadas rentas de fuente española que, con anterioridad, tributaban por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En este caso, el contribuyente podrá acogerse al régimen especial del art. 93 de la LIRPF si adquiere su residencia fiscal en España en 2025 como consecuencia de su desplazamiento motivado por el nombramiento como administrador de las sociedades españolas, siempre que estas no sean patrimoniales y que, además, se cumplan el resto de requisitos legales relativos a la no residencia previa y a la inexistencia de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente en territorio español.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, tras un período de 9 años de residencia y trabajo en Reino Unido (en enero de 2016, se trasladó a Reino Unido con un puesto de trabajo en una empresa de Glasgow y, con fecha 31 de diciembre de 2024, finalizó su relación laboral con su último empleador en Reino Unido), ha trasladado su residencia de nuevo a territorio español a primeros del año 2025, con el objeto de desempeñar el cargo de administrador en dos sociedades constituidas en España en 2024 y en las que participa en su capital social (un 100% en una de ellas y, en la otra, si bien inicialmente ostentaba el 100%, tras pactar una ampliación de capital, ha pasado a tener el 51%). Su nombramiento como administrador de ambas sociedades se produjo en enero de 2025. Fue dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) de la Seguridad Social con fecha 1 de enero de 2025, tras el cese de su relación laboral con la entidad británica.

Constituye el objeto social de ambas sociedades constituidas en España el desarrollo, diseño, planificación, promoción comercialización, administración y explotación de instalaciones y plantas de producción de energía a partir de recursos como residuos ganaderos, agrícolas, desperdicios orgánicos industriales u otros, incluyéndose la venta y comercialización de biometano, biogás y otros gases producidos por dichas instalaciones, así como las actividades complementarias o de asistencia en relación con las mismas. Asimismo, dentro del objeto social de la sociedad en la que el consultante posee una participación del 51% figuran, además, las siguientes actividades: la comercialización, compraventa y arrendamiento, por cuenta propia o ajena, de toda clase de inmuebles; la promoción, rehabilitación, construcción y venta de edificaciones; servicios agrícolas; consultoría y asesoría técnica y comercial relacionada con proyectos renovables; prestación de servicios relacionados con las actividades incluidas en el objeto social en favor de otras empresas.

Además de la retribución por el cargo de administrador en dichas sociedades, el consultante seguirá teniendo otras rentas que, con anterioridad a 2025, venía declarando en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Se trata de rentas por la participación en fondos propios de entidades españolas, intereses por la cesión de capitales propios e imputación de rentas inmobiliarias.

Cuestión planteada:

Si le resultará de aplicación el régimen especial de tributación regulado en el 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, 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

Síguenos en...

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:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

(...)

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.

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.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública 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:

(...)".

En relación con el requisito previsto en la letra a) del artículo 93.1 de la LIRPF, se deberá estar a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 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).2º de la LIRPF, se exige que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de “la adquisición de la condición de administrador de una entidad” y se añade que “En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”.

Es decir, se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y la adquisición de la condición de administrador.

En ausencia de esa relación de causalidad entre el desplazamiento a España del consultante y la adquisición de la condición de administrador de la sociedad, se incumpliría el requisito previsto en el artículo 93.1.b) de la LIRPF y, en consecuencia, el consultante no podría optar por el régimen especial del artículo 93 de la LIRPF.

En cualquier caso, la existencia de dicha relación de causalidad es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por los medios de prueba válidos en Derecho cuya valoración no corresponde efectuarla a este Centro directivo sino a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

Por otro lado, para estos supuestos de desplazamiento a territorio español como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador (supuesto previsto en el artículo 93.1.b).2º de la LIRPF), se limita la participación que el administrador pueda tener en la entidad si la misma tiene la consideración de patrimonial.

Por tanto, en el caso planteado, en el que la participación del consultante en las sociedades españolas determina su consideración como vinculadas en los términos del artículo 18 de la citada Ley 27/2014, en la medida en que, tal y como manifiesta, el desplazamiento a España del consultante se haya producido como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de las sociedades españolas y las mismas no tengan la consideración de patrimoniales, este requisito se cumpliría.

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 (se exceptúan los supuestos de la letra b).3.^º y 4.^º).

Al respecto, del escrito de consulta, parece desprenderse que el consultante no prestará a su sociedad otros servicios distintos a los propios del desempeño de las funciones del cargo de administrador. No obstante, mencionar que, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 17.1 y 27.1 de la LIRPF (para la calificación de la remuneración de los servicios prestados por el socio a la sociedad distintos de los que derivasen de su condición de administrador), si el consultante obtuviera rendimientos de actividades económicas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, se incumpliría el requisito -para la aplicación del citado régimen especial- previsto en el artículo 93.1.c) de la LIRPF.

En consecuencia, 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 el año 2025 como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a su nombramiento como administrador de las sociedades españolas, siempre que las mismas no tengan la consideración de patrimoniales, y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.

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