

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 18-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2565/2025

SUMARIO:

IRPF. Régimen especiales. Trabajadores desplazados. *No sujeción de la compensación por pacto de no competencia previo al desplazamiento.* En 2025, el interesado se trasladó a España para iniciar una nueva relación laboral con una mercantil española y va a comunicar su opción por el régimen especial regulado en el art. 93 LIRPF. Desea conocer si estarán sujetos a tributación en España los pagos mensuales que perciba durante 2025 derivados de la cláusula de no competencia suscrita con su anterior empleador en Alemania, así como si dichos pagos estarán sujetos a retención. De acuerdo con el art. 93.2 LIRPF, la aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la LIRNR 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 art. 114.2.a) RIRPF señala que 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. En el caso planteado, en el que el interesado se habría desplazado a territorio español en 2025, para iniciar un contrato de trabajo, los rendimientos del trabajo objeto de consulta derivan de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento del contribuyente al territorio español, por lo que, en aplicación de lo dispuesto en el citado art. 114.2.a) RIRPF, su tributación procedería si dichos rendimientos pudieran entenderse obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la LIRNR. Por tanto, dichos rendimientos derivados del trabajo desarrollado por el interesado con anterioridad a la fecha de su desplazamiento a territorio español no estarán sujetos a tributación en España en la medida en que no deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada por el interesado en territorio español.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, nacional español, ha trabajado para dos entidades alemanas: de 2019 a 2023 para una y, desde 2023 a finales de 2024, para otra, con la que, a finales de 2024 y en el marco de las negociaciones para la terminación de su relación laboral, suscribió un pacto de no competencia a cambio de una compensación económica, optando el consultante por cobrar esta compensación en mensualidades durante el año 2025.

Con fecha 12 de febrero de 2025, el consultante se trasladó a España para iniciar una nueva relación laboral con una mercantil española y va a comunicar su opción por el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuestión planteada:

Partiendo de que tributará por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conocer si estarán sujetos a tributación en España los pagos mensuales que perciba durante 2025 derivados de la cláusula de no competencia suscrita, a finales del año 2024, con su anterior empleador en Alemania, así como si dichos pagos estarán sujetos a retención.

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 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.

Síguenos en...



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.

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.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

(...)

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

(...)”.

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.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del Impuesto 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 y de actividades económicas calificadas como actividad

Síguenos en...

empresadora obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de dichos rendimientos 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.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. No obstante lo anterior, en el caso de rendimientos de actividades económicas solamente estarán sujetos a retención o ingresos a cuenta los rendimientos de actividades calificadas como profesionales.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. No obstante, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

Cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 76.2.a) de este reglamento, estarán obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español.

El cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 108 de este reglamento, por las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el párrafo anterior, se realizará mediante los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

En el caso de rendimientos de actividades económicas sujetos a retención o ingresos a cuenta, en las facturas emitidas durante la aplicación de este régimen fiscal especial deberá consignarse el tipo de retención aplicable.

(...)

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 caso planteado, en el que el consultante se habría desplazado a territorio español en 2025, para iniciar un contrato de trabajo el 12 de febrero de 2025, los rendimientos del trabajo objeto de consulta (la compensación económica que percibirá de la empresa alemana, su anterior empleador, mediante mensualidades durante el año 2025) derivan de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento del contribuyente al territorio español (el trabajo que desarrolló en Alemania), por lo que, en aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 114.2.a) del RIRPF, su tributación procedería si dichos 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."

Por tanto, dichos rendimientos derivados del trabajo desarrollado por el consultante con anterioridad a la fecha de su desplazamiento a territorio español no estarán sujetos a tributación en España en la medida en que no deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada por el consultante en territorio español.

La renta no sujeta a tributación no estará sometida a retención.

Síguenos en...



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...

