BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC059247
DGT: 13-04-2016
N.º CONSULTA VINCULANTE: V1561/2016

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Requisitos. Retribuciones inferiores a 600.000 euros. Causas de exclusión.* Dado que desde 1 de enero de 2015 se ha eliminado el límite de 600.000 euros anuales de retribuciones previsibles, su superación, por parte de un contribuyente sometido al régimen, con posterioridad a esa fecha y dentro del periodo de aplicación del régimen, no conllevará su exclusión del mismo.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93 y disp. trans. 17.ª.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 118 y 119.

Descripción sucinta de los hechos:

En 2014, el consultante optó por la aplicación del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Agencia Tributaria le expidió, en marzo de 2015, certificado de haber ejercitado dicha opción, en el que consta que, salvo renuncia o exclusión, esta opción abarcará los períodos impositivos 2014 a 2019.

El consultante manifiesta que, previsiblemente en el ejercicio 2015 (y probablemente en los sucesivos), sus rendimientos íntegros del trabajo superarán el importe de 600.000 euros brutos anuales.

Cuestión planteada:

Dada la supresión, a partir del 1 de enero de 2015, del límite de 600.000 euros, se desea conocer si dicha supresión le pudiera resultar aplicable y, por tanto, en el supuesto previsible de que supere los 600.000 euros de ingresos íntegros del trabajo en 2015, pueda seguir aplicando el régimen especial.

En caso afirmativo, si el certificado que le fue expedido es válido para acreditar la retención específica.

Si el hecho de que sus rendimientos íntegros del trabajo en 2015 (o en cualquiera de los 4 años siguientes) superen el límite de 600.000 euros afecta a la aplicación del régimen especial practicada en 2014.

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.

De conformidad con el artículo 93 de la LIRPF mencionado, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2014, "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, 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:

(…).

f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.

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 establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.".

En lo referente a la exclusión del régimen, el artículo 118 del RIRPF dispone lo siguiente:

"1. Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

2. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, mediante el modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. (…)

4. Los contribuyentes excluidos de este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.".

Según el artículo 118 del RIRPF, la exclusión del régimen especial se produce por el incumplimiento de alguna de las condiciones determinantes de su aplicación. Asimismo, de producirse la exclusión, la misma surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

Por tanto, en referencia a la cuestión planteada, la exclusión del régimen no afecta al año anterior al incumplimiento.

Por otra parte, con efectos desde 1 de enero de 2015, y mediante 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), se ha dado nueva redacción al artículo 93 de la LIRPF.

En dicha nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF se han eliminado ciertas condiciones a cumplir para optar por el régimen, entre ellas, la referida al límite de 600.000 euros anuales de retribuciones previsibles; si bien, para la determinación de la cuota íntegra, el artículo 93.2.e).1º establece una escala, cuyos tipos se aplican a la base liquidable (salvo la parte de la misma correspondiente a 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), que consta de dos tramos: hasta 600.00 euros al tipo del 24% y desde 600.000,01 euros en adelante al tipo del 45% (para el período impositivo 2015, de acuerdo con la disposición adicional trigésima primera de la LIRPF, dichos tipos son, respectivamente, el 24% y 47%).

Asimismo, junto con la modificación del artículo 93 de la LIRPF, se ha previsto un régimen transitorio aplicable a los contribuyentes que se hayan desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015, que se contiene en la disposición transitoria decimoséptima, la cual establece:

"Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de esta Ley.

La opción por la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá realizarse en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial."

Por tanto, si el consultante no opta por la aplicación de dicho régimen transitorio, dado que, desde 1 de enero de 2015, se ha eliminado el referido límite de 600.000 euros anuales de retribuciones previsibles, su superación, por parte del consultante, en el año 2015 (o en cualquiera de los 4 siguientes) no conllevará su exclusión del régimen especial con arreglo a la normativa reguladora del mismo en vigor desde 1 de enero de 2015.

Por último, en relación con la acreditación del régimen, el artículo 119 del RIRPF dispone:

"1. La opción por la aplicación del régimen se ejercitará mediante comunicación a la Administración tributaria, a través del modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación.

(…).

2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un

documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.

(…)".

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.