

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089555

DGT: 28-05-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1208/2024

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Cónyuge. La nueva redacción del art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF) es aplicable a una persona física desplazada a territorio español que, cumpliendo los requisitos, opte por dicho régimen especial y para quien el primer período impositivo de aplicación del régimen especial sea 2023 (o posterior). Para estos casos, los familiares del contribuyente a que se refiere el apdo. 1 del art. 93, también, podrán optar por tributar por el régimen especial siempre que cumplan las condiciones. En este caso, el contribuyente indica haberse desplazado a España con su cónyuge, por lo que el contribuyente podrá optar por el régimen especial si adquiere su residencia fiscal en España en 2024 y, además, cumple los requisitos previstos en el art. 93.1.a) y c) de la LIRPF, así como el establecido en el art. 93.3.d). Dicho régimen especial le resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose las condiciones, el mismo resulte también de aplicación a la contribuyente, previsto en el art. 93.1.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 9 y 93.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 113 a 120.

Descripción sucinta de los hechos:

Los consultantes son un matrimonio (casados en separación de bienes) fundador de un grupo empresarial especializado en el desarrollo de tecnología y administración de programas de incentivo y lealtad. Dicho grupo constituyó, en España y a nombre del consultante, una sociedad limitada unipersonal (sociedad A) en diciembre de 2021. Según exponen, al haber ganado su primer contrato con una empresa española, la consultante se ha desplazado a España para ocuparse del desarrollo de la misma, habiendo sido nombrada nueva administradora única de dicha sociedad A el 18 de septiembre de 2023.

Por su parte, el consultante, también, establece su residencia en España, donde, según manifiesta, se dedicará a la expansión de sus inversiones inmobiliarias. En este sentido, indica que, hace unos años y junto con otros socios, constituyó una empresa en España (no indica porcentajes de participación) y fue nombrado administrador de esta sociedad, sin percibir remuneración alguna ni ejercer actividad laboral. Esta empresa se dedica a la adquisición y reforma de pisos para la venta y alquiler.

Los consultantes añaden que nunca han sido residentes fiscales en España y que su entrada en territorio español se produjo el 24 de agosto de 2023.

Cuestión planteada:

Si les resultará de aplicación el régimen especial regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: en el caso de la consultante por su nombramiento como administradora de la sociedad A y, en el caso del consultante, como cónyuge de ella.

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.

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), 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:

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:

(...)

3. También 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, el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.

b) Que adquieran su residencia fiscal en España.

c) Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

d) Que la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior.

El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado 1 anterior. Reglamentariamente se establecerán los términos y condiciones para la aplicación del presente régimen especial”.

El artículo 115 del RIRPF, en su redacción dada por el Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta (BOE de 6 de diciembre), establece lo siguiente:

“Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, o, en el caso de contribuyentes a los que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, hasta el último período impositivo en que el mismo resulte aplicable al contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 117 y 118 de este reglamento.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días”.

El artículo 116 del RIRPF dispone que el ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación individual de cada contribuyente dirigida a la Administración tributaria y que dicha opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 del RIRPF. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89.B) del RIRPF.

1.- Aplicación del régimen especial a la consultante.

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 de la consultante y la adquisición de la condición de administradora de la sociedad, se incumpliría el requisito previsto en el artículo 93.1.b) de la LIRPF y, en consecuencia, 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).2.º 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 la medida en que, tal y como se manifiesta, el desplazamiento a España de la consultante se haya producido como consecuencia de la adquisición de la condición de administradora de la sociedad española A (de la que no posee participación en su capital), 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).

En consecuencia, la 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 2024 como consecuencia de su desplazamiento a territorio español debido a su nombramiento como administradora de la sociedad A y, además, cumple los requisitos de las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF.

2.- Aplicación del régimen especial al consultante, en calidad de cónyuge.

Con la citada nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF, se amplía (apartado 3 del artículo) la posibilidad de opción por el régimen especial para “el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos”, siempre que se cumplan las condiciones señaladas, esto es:

- que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.

- que adquieran su residencia fiscal en España.

- que cumplan las condiciones de las letras a) y c) del artículo 93 de la LIRPF.

- que la suma de las bases liquidables, a que se refiere el artículo 93.2.d) de la LIRPF, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo.

Por su parte, el artículo 113 del RIRPF, en su redacción dada por el citado Real Decreto 1008/2023, establece, en su apartado 3, lo siguiente:

“3. También 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, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español cuando cumplan las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.

A estos efectos, tales contribuyentes se podrán desplazar a territorio español antes o después de que se desplace el contribuyente al que se refiere el apartado 1 anterior, siempre que, como consecuencia del referido desplazamiento, de ser anterior, estos no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial o, de ser posterior, no hubiera finalizado este último”.

En consecuencia, la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF es aplicable a una persona física desplazada a territorio español que, cumpliendo los requisitos, opte por dicho régimen especial y para quien el primer período impositivo de aplicación del régimen especial sea 2023 (o posterior). Para estos casos, los mencionados

familiares del contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93, también, podrán optar por tributar por el régimen especial siempre que cumplan las condiciones señaladas en el artículo 93.3 de la LIRPF.

En el presente caso, el consultante indica haberse desplazado a España con su cónyuge, por lo que 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 2024 y, además, cumple los requisitos previstos en las letras a) y c) del artículo 93.1 de la LIRPF, así como el establecido en la letra d) del artículo 93.3. de la LIRPF. Dicho régimen especial le resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose las condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado 1 del artículo 93 (en este caso, a la consultante).

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 Función Públicas.