

Referencia: NFC088395

DGT: 12-02-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0009/2024

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Cesar en la relación laboral que motivó el desplazamiento para ocupar un puesto de trabajo en una sociedad constituida por el propio contribuyente. El contribuyente, nacional del Reino Unido y residente fiscal en España, tributando bajo el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, ha constituido, junto a un socio minoritario, una sociedad limitada en España. El referido proyecto ha conllevado el cese voluntario en la relación laboral en virtud de la cual el contribuyente se acogió al mencionado régimen especial de tributación y emprender el nuevo cargo de administrador en la sociedad española. En el presente caso, aunque se haya producido el cese voluntario de la relación laboral previa (la que motivó el desplazamiento a España) y, tras un breve período de tiempo, se ha iniciado una nueva relación (administrador de la sociedad que ha constituido en España), no implica la exclusión del régimen especial.

PRECEPTOS:

[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), arts. 17, 27 y 93.](#)

[RD 439/2007 \(Rgto IRPF\), arts. 113 a 120.](#)

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, nacional del Reino Unido y residente fiscal en España en el año 2023, tributando bajo el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, ha constituido, junto a un socio minoritario, una sociedad limitada en España, en la que ostenta una participación del 80%. La actividad de dicha sociedad consiste en la prestación de servicios de intermediación para poner en contacto a empresas y empresarios con proveedores de servicios de pago, a los proveedores de servicios de pago entre sí y a los proveedores de servicios de pago con terminales autónomos. Dicha sociedad española inició su actividad en octubre de 2023.

El referido proyecto ha conllevado el cese voluntario en la relación laboral en virtud de la cual el consultante se acogió al mencionado régimen especial de tributación y emprender el nuevo cargo de administrador en la sociedad española. Dicho cargo de administrador es retribuido, estableciéndose una cantidad fija anual y, además, una retribución variable en función de la consecución de los objetivos.

Cuestión planteada:

Si, dada la brevedad del período de tiempo transcurrido entre el cese de la relación laboral previa y la adopción del cargo de administrador en la sociedad que ha constituido en España, continuará siéndole de aplicación el régimen especial 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 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:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. (...)

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:

(...)”.

Por su parte, el artículo 118 del RIRPF se refiere a la exclusión del régimen, señalando 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.

(...)”.

Este Centro directivo ha señalado (consulta V0432-17, en cuanto al cese en el cargo de administrador, o consulta V1739-17, en cuanto a la extinción de la relación laboral) que “si bien es cierto que una interpretación estricta de la normativa anterior conduciría a excluir de la aplicación del régimen a aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar dichos trabajos, aunque sea de forma transitoria durante períodos de tiempo irrelevantes, debe tenerse presente que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, este permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF”.

En el presente caso, en el que, según lo manifestado en su escrito, se deduce que, en 2023, se ha producido el cese voluntario de la relación laboral previa (la que motivó el desplazamiento del consultante a España y su acogimiento al régimen especial de tributación) y, tras un breve período de tiempo, se ha iniciado una nueva relación (administrador de la sociedad que ha constituido en España), siempre que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF, no implicará la exclusión del régimen especial.

Entre dichas condiciones determinantes de la aplicación del régimen especial, la letra c) del artículo 93.1 de la LIRPF exige que “el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español”.

Al respecto, en el escrito de consulta no se describe si el consultante prestaría a su sociedad otros servicios distintos a los propios del desempeño de las funciones del cargo de administrador.

Señalar 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.

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 Pública .