

D.G.T.

Nº. Consulta: V0275-14

El régimen de trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la LIRPF no resulta extensible al resto de miembros de la unidad familiar.

Fecha: 5 de febrero de 2014

Art. 93 L.I.R.P.F. (L35/2006)

Arts. 114 y 115 R.I.R.P.F. (RD439/2007)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

Una persona, que no fue residente fiscal en España en el año 2012 y que adquiere residencia fiscal en España en 2013 y va a serlo en 2014, se ha acogido en 2013 al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su cónyuge (sin trabajo y sin ingresos en España) y su hijo menor de 18 años también son residentes fiscales en España en el año 2013 y van a serlo en 2014 pero no pudieron acceder a este régimen especial. El cónyuge y el hijo son cotitulares de las rentas y derechos en el extranjero de la persona que se ha acogido al régimen especial.

CUESTION PLANTEADA

Si el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español resulta extensible en 2014 al cónyuge y al hijo de la persona acogida a dicho régimen especial de forma que no quedarán sujetos a tributación por las rentas de los bienes y derechos situados en el extranjero de los que son cotitulares.

CONTESTACION

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 "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:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con 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, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

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.”.

Según el artículo 114.1 del RIRPF, “la aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español, 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, salvo lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10 y 11 del capítulo I del citado texto refundido”.

Por tanto, la aplicación del régimen especial supondrá determinar la deuda tributaria del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español.

Por su parte, el artículo 115 del RIRPF dispone 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, 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 régimen de trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la LIRPF no resulta extensible al resto de miembros de la unidad familiar.

En el caso planteado, de acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, el cónyuge y el hijo de la consultante no cumplirían los requisitos establecidos por la normativa para la aplicación del régimen especial. En caso de ser residentes fiscales en España (el artículo 9.1 de la LIRPF regula la residencia fiscal en España de las personas físicas) tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y como tales quedarán sujetos a tributar en España por este Impuesto por la integridad de su renta, según se deriva del artículo 2 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.

▣