

Consulta vinculante V2195-22

Dirección General de Tributos · SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha de salida: 21/10/2022

Normativa: LIRPF. Ley 35/2006, Art. 93.

Descripción de hechos

El consultante adjunta al escrito de consulta, certificado emitido por la AEAT de que ha optado por tributar por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español a que se refiere el artículo 93 de la LIRPF. Según consta en dicho certificado, esta opción, salvo renuncia o exclusión, abarcará los períodos impositivos 2021 a 2026. Según manifiesta el consultante, es probable que próximamente en 2022 obtenga ganancias de capital debido a la inversión en acciones de una empresa del Reino Unido.

Cuestión planteada

Si están sujetas o no a tributación en España, bajo el mencionado régimen especial de tributación al que se encuentra acogido, las ganancias o pérdidas patrimoniales que pueda obtener por la venta de alguna o de todas las acciones.

Contestación completa

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. El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por 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), 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 diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca 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. 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, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este. 2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. 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 y Administraciones Públicas 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. b) La totalidad 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: (...)." 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. (...)." Respecto a la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales en el presente caso, se parte de la hipótesis de que los elementos transmitidos constituyen acciones de la entidad, y que las mismas no representan retribuciones del trabajo. Además, a continuación, se procede a contestar las cuestiones planteadas en su escrito, en relación exclusivamente a la imposición derivada de la transmisión de las acciones objeto de consulta, sin entrar a valorar la tributación derivada de la adquisición de las mismas. En este sentido, en cuanto a la posible aplicación del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), su artículo 4, apartado 1, establece, a los efectos de residencia, que: "1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. La expresión «residente de un Estado contratante» incluye los planes de pensiones constituidos en ese Estado." De acuerdo con este apartado, tendrán la condición de residentes a efectos del Convenio quien tenga tal condición con arreglo a la norma interna. También señala que no se incluye a las personas que estén sujetas exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. En consecuencia, estas personas no tendrán la consideración de residentes a efectos del Convenio. En aplicación del artículo 93 de la LIRPF, los contribuyentes acogidos a este régimen tributan de acuerdo a las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante IRNR, por las rentas que se consideran obtenidas en España, rentas, en consecuencia, de fuente española. La única excepción a esta regla de fuente la constituyen los rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93.2.b) de la LIRPF. De la redacción literal de este precepto no se puede colegir que exista una tributación por rentas mundiales, sino una calificación de un tipo de renta como es la derivada del trabajo personal a la que se atribuye como punto de generación el territorio nacional. Por otro lado, la exclusión que menciona el artículo 4.1 se refiere a que "...esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo..." Poniendo en relación ambos artículos el hecho de que la

norma interna considere que toda renta del trabajo se origina en España implica que el consultante estaría en su caso en el supuesto de exclusión por cuando sigue tributando solo por rentas generadas en ese Estado en concreto. Por tanto, el consultante acogido al régimen del artículo 93 de la LIRPF no puede ser considerado residente a efectos del Convenio. En este sentido, el artículo 120 del RIRPF señala: "Artículo 120. Certificado de residencia fiscal 1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden." De manera que el contribuyente que opte por la aplicación del régimen especial podrá solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones del Convenio. Por tanto, una vez dadas las explicaciones señaladas anteriormente, el artículo 12 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, establece que: "1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente. (...)." El artículo 13.1.i) del TRLIRNR dispone: "1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...). i) Las ganancias patrimoniales: 1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español. 2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español. 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas: Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español. 4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego." En el presente caso, según el escrito de consulta, se trata de acciones de una entidad no residente en España (según parece deducirse de lo expresado en su escrito de consulta, se trata de una entidad residente en el Reino Unido). Por tanto, de acuerdo con lo anterior, no estarán sujetas a tributación en España, por el mencionado régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de las acciones propiedad del 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.

Copia de cortesía de España Abogados. Reproduce el texto publicado por la Dirección General de Tributos en su base de doctrina tributaria. El documento oficial es el de la DGT: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2195-22 . Las contestaciones a consultas tributarias escritas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (art. 89.1 de la Ley 58/2003); para el obligado tributario tienen carácter informativo y no son recurribles (art. 89.4).