

Consulta Vinculante V0589-20, de 16 de marzo de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimientos del trabajo personal. Contratación de trabajadores extranjeros que se desplazan a territorio español para trabajar en las instalaciones de la empleadora en España. Opción por el régimen especial del artículo 93.1.b).1º de la LIRPF. Aplicación de las exenciones y los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 42 LIRPF. A los trabajadores de la interesada - contribuyentes del IRPF acogidos al régimen especial como consecuencia de un contrato de trabajo que determinen la deuda tributaria del IRPF según las normas establecidas en el TRLIRNR, con ciertas especialidades-, les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 42 de la LIRPF, letras a), b), c), e) y f) del apartado 3 y letra a) del apartado 2, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos para cada uno de dichos supuestos.

En el mismo sentido:

Consulta (Dirección General de Tributos) V0401-16, 2 febrero 2016

Consulta Vinculante V0589-20, de 16 de marzo de 2020 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

La sociedad consultante contrata trabajadores extranjeros que se desplazan a territorio español para trabajar en las instalaciones de la consultante en España. Siempre y cuando cumplan los requisitos legales establecidos al efecto, algunos trabajadores proceden a optar por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (artículo 93 de la Ley 35/2006). A estos trabajadores, la consultante les satisface rentas en especie, en particular: fórmulas directas e indirectas por gastos por comedores de empresa, gastos por seguros de enfermedad, fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros, entrega de acciones y contratación, directa o indirectamente, del servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores con terceros debidamente autorizados. Asimismo, en algunos casos, satisface cantidades destinadas a actualización, capacitación o reciclaje.

Los trabajadores acogidos al régimen especial de impatriados pueden beneficiarse de las ventajas fiscales de los sistemas de retribución flexible

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto a los trabajadores que han ejercitado la opción por la aplicación del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, si les son aplicables las exenciones y los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 42 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

E l 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 ...

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:

(...)».

De acuerdo con el artículo 93.2 de la LIRPF, los contribuyentes por el IRPF acogidos a dicho régimen especial determinan la deuda tributaria del IRPF según las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, con ciertas especialidades.

El artículo 24 del TRLIRNR dispone, en su apartado 1, lo siguiente:

«1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.»

En la consulta V0401-16 (relativa al tratamiento fiscal de un sistema de retribución flexible para el caso de trabajadores no residentes), este Centro directivo ha señalado lo siguiente:

«Por tanto, la determinación de los rendimientos de trabajo obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, se realizará de acuerdo con las normas establecidas en la referida Ley 35/2006, lo que implica la aplicación de las reglas que para la determinación de cuándo se produce una renta en especie y su valoración se establecen en los artículos 42 y 43 de la LIRPF.

El objeto de la consulta es el tratamiento de determinadas retribuciones en especie que el artículo 42.1 de la LIRPF define de la manera siguiente: "Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda". A ello añade que "cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

De acuerdo con ambas definiciones, las rentas que deriven de las relaciones laborales entre una empresa y sus empleados, consistentes en la utilización, consumo u obtención por éstos, y para fines particulares, de determinados bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en principio, constituyen, para aquellos, rendimientos del trabajo en especie.

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa, respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no

cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos de trabajo dinerarios.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estamos en presencia de retribuciones dinerarias por considerar que existe mediación del pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en la LIRPF.

Por lo tanto, si se cumple lo dispuesto anteriormente, a las rentas en especie satisfechas por la entidad consultante en aplicación del sistema de retribución flexible, les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 42 y 43 de la LIRPF.

En este sentido, debe tenerse en cuenta las modificaciones introducidas en el artículo 42 de la LIRPF, por 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) y que entró en vigor el 1 de enero de 2015. Esa modificación ha establecido, dentro de los supuestos de no consideración de rentas en especie establecidos en la redacción anterior, una distinción entre supuestos de no sujeción y supuestos de exención; pero esta modificación técnica ha tenido un mero carácter aclaratorio orientada a la clarificación del alcance de la obligación de información de dichos rendimientos en el ámbito del IRPF tal y como señalaba la propia Memoria de la Ley 26/2014 al indicar que "conforme a esta modificación, ambas categorías de renta continuarán sin someterse a tributación, si bien la distinción puede tener trascendencia a efectos de clarificar si el supuesto en cuestión tiene la consideración de beneficio fiscal, o sobre la obligación de informar a la Administración de la percepción de las citadas rentas". Por lo que esa distinta categorización no puede implicar la consideración, en la actualidad, como rentas del trabajo en especie a integrar en la base imponible de los no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, de esos supuestos de exención establecidos en el artículo 42 de la LIRPF, en su redacción actual.»

Por tanto, en referencia a la cuestión planteada, a los trabajadores de la consultante (contribuyentes del IRPF acogidos al régimen especial como consecuencia de un contrato de trabajo -supuesto al que se refiere el artículo 93.1.b).1º de la LIRPF-, quienes, de acuerdo con el artículo 93.2 de la LIRPF, determinan la deuda tributaria del IRPF según las normas establecidas en el TRLIRNR, con ciertas especialidades), les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 42 de la LIRPF, letras a), b), c), e) y f) del apartado 3 y letra a) del apartado 2, en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos para cada uno de dichos supuestos.

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.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04) EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

