

**BUSCADOR****Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V0813-23</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>Fecha salida</b>	05/04/2023
<b>Normativa</b>	LIRPF, 35/2006, Art. 93. RIRPF, RD 439/2007, Arts. 113 a 120.

**Descripción de hechos** El consultante, de nacionalidad española y residente fiscal en el Reino Unido, es directivo (con relación laboral) en una sociedad del Reino Unido. Ha trabajado y residido en el extranjero (en diferentes países) de manera ininterrumpida desde 1994, por lo que no ha sido residente fiscal en España desde 1994 y, en particular, desde el año 2010 hasta 2020 es residente fiscal en Reino Unido.

Durante el segundo semestre del año 2020 será contratado (relación laboral) por una filial española del grupo de la sociedad británica para trabajar en España. El consultante no tiene ninguna participación (directa o indirecta) en dicha filial española, ni será administrador de la misma. Como consecuencia de este contrato, se trasladará a vivir, conjuntamente con su familia, desde el Reino Unido a España y presentará comunicación de su opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

De acuerdo con las condiciones de su actual contrato con la empresa británica, el consultante tiene derecho a adquirir acciones del grupo bajo un Plan con las siguientes características: el Plan se concede anualmente a un colectivo determinado de empleados (el consultante lo ha recibido desde el año 2010); para tener derecho a la adquisición de acciones de este Plan, se exige el cumplimiento de unos objetivos fijados en el mismo para un período de 3 años; al final del tercer año se revisa el cumplimiento de los objetivos y, en caso de cumplimiento, el empleado tiene derecho a percibir un número determinado de acciones del grupo de modo gratuito o alternativamente a precio reducido (derechos de adquisición acciones); cuando el empleado ha cumplido los objetivos, adquiere el derecho a recibir un número determinado de acciones, si bien la imputación fiscal como renta del trabajo en especie sólo tiene lugar en el ejercicio en que se ejecuta el derecho y se reciben las acciones y en ese momento la empresa británica practica la correspondiente retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta británico (si el empleado decide no ejecutar su derecho, no se le imputa renta del trabajo); los empleados adscritos al Plan que obtengan estos derechos y, sin ejercitarlos, dejen de ser empleados de una compañía del grupo pero pasen a serlo de otra del mismo grupo, mantienen el derecho a mantenerlos y ejecutarlos con posterioridad.

**Cuestión planteada** Suponiendo la tributación del consultante por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y que el mismo le sería de aplicación en el período 2021 a 2026, conocer si estarán sujetos a tributación los rendimientos del trabajo que obtenga por el ejercicio (dentro de dicho período de aplicación del régimen especial) de los siguientes derechos de adquisición de acciones del grupo y, si la sujeción es parcial, conocer cómo calcular la parte sujeta en España:

- Derechos de adquisición "consolidados" a 31-12-2020, por haber transcurrido 3 años del Plan y haber cumplido los objetivos.
- Derechos de adquisición "no consolidados" a 31-12-2020, en tanto que en esta fecha no habrían transcurrido los 3 años del Plan y se desconoce si se cumplirán los objetivos.

**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.

(...).”

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.

2. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 de este Reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del Impuesto en:

a') Las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b') La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo. A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...).”

La citada regla prevista en el artículo 93.2.a) del RIRPF se refiere a “los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español”.

En el presente caso, los rendimientos del trabajo procedentes del ejercicio de derechos consolidados a 31 de diciembre de 2020 (entendiendo que los derechos de adquisición consolidados a 31-12-20 estarían ligados a la prestación de servicios durante dicho año 2020 y los dos anteriores), así como los rendimientos del trabajo procedentes del ejercicio de derechos cuya fecha de consolidación fuera posterior a 31 de diciembre de 2020, no derivarían de una actividad completamente desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento del contribuyente al territorio español (según su escrito, dicho desplazamiento se produciría durante el segundo semestre de 2020), por lo que no resulta aplicable dicha regla prevista en el artículo 114.2.a) del RIRPF a la parte correspondiente a la actividad desarrollada desde el desplazamiento a España.

En consecuencia, dichos rendimientos, correspondientes a la actividad desarrollada desde el desplazamiento a España, que se entenderán obtenidos en territorio español de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.2.b) de la LIRPF, estarán sujetos a tributación por el referido régimen especial, sin perjuicio de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero en relación a los mismos de acuerdo con lo previsto en la letra b') del artículo 114.b) del RIRPF.

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.