

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050846

DGT: 14-04-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1082/2014

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Convenio con Italia. Un profesional español que va a pasar varios días al mes en Italia a lo largo del año para prestar sus servicios de consultor para una empresa italiana hace presumir un período de presencia durante el año, con naturaleza recurrente. Así, si dicho profesional realiza su actividad directamente en los locales de la empresa italiana cliente, podría entenderse que dicha persona tiene a su disposición una base fija en Italia, por lo que de acuerdo con las disposiciones del Convenio, las rentas procedentes de dicha prestación de servicios pueden tributar en Italia de acuerdo con su legislación interna, aunque sólo en aquella parte de la renta que sea imputable a la base fija. En caso de que se produzca doble imposición, será España como país de residencia el que deba eliminarla, pudiendo deducirse el profesional en su declaración del IRPF, un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Italia, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta percibida por la prestación de servicios profesionales de consultoría en Italia.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 9 y 80.

Convenio de 8 de septiembre de 1977 (Convenio con Italia), arts. 5, 14 y 22.3.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, desde hace años, es residente en España y tributa en España. Como tiene la posibilidad de volver a trabajar como consultor independiente, va a darse de alta como profesional independiente y salir del paro. La empresa que utilizará en mayor parte sus servicios es una empresa italiana. El consultante manifiesta que no tendrá en Italia ninguna base fija propia para la actividad profesional de consultor, ningún despacho en propiedad ni arrendado en Italia. En la prestación de sus servicios profesionales pasará varios días al mes en Italia, trabajando desde los despachos de la empresa cliente italiana.

Cuestión planteada:

Si Italia puede someter a gravamen los honorarios profesionales que facturará a la empresa cliente italiana.

En caso de que puedan ser gravados en Italia, forma de corregir la doble imposición.

Contestación:

La presente contestación se formula partiendo, según lo manifestado en su escrito, de que el consultante tiene su residencia fiscal en España según lo dispuesto en el artículo 9 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.

Al tener su residencia fiscal en España y, en consecuencia, ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributará en este Impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

Al obtener el consultante rentas de fuente italiana, será de aplicación el Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977 (BOE de 22 de diciembre de 1980).

El artículo 14 del Convenio Hispano-Italiano relativo a los servicios profesionales señala:

"1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga por la prestación de unos servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de naturaleza independiente, de carácter análogo, sólo pueden

someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende, especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.”.

De manera que si las remuneraciones las obtiene el consultante como profesional, sólo podrán someterse a imposición en España por ser el país de residencia del perceptor, salvo que dispusiera de manera habitual en Italia de una base fija para el ejercicio de sus actividades, en cuyo caso, podrán someterse a imposición en este último Estado las remuneraciones obtenidas, pero sólo en la medida en que sean imputables a la base fija.

Dado que en este caso, en el escrito de la consulta se menciona que dicha prestación de servicios se realizará desde los despachos de la empresa italiana cliente, directamente, durante los períodos que el consultante esté en Italia, que son varios días al mes durante el año, se entiende que esto podría llegar a dar origen a la existencia de una base fija para el ejercicio de su actividad profesional en Italia, país donde, por tanto, tendría un centro de actividad, el cual tendría un carácter fijo y permanente.

La valoración sobre la existencia o no de la base fija deberá realizarse conforme a los criterios establecidos en los comentarios al artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE. Si bien no se dispone de suficientes datos en el escrito de consulta, la utilización de los despachos de la empresa cliente italiana por parte del consultante, para la prestación de servicios profesionales, podría ser suficiente para la consideración de base fija.

En el caso de que efectivamente el consultante dispusiera de una base fija en Italia para desarrollar dicha actividad profesional de consultor en el sentido del Convenio, se podría considerar que dicha persona dispone de un establecimiento permanente en dicho Estado. Así se deriva de lo establecido en el modelo Convenio de la OCDE en relación con la supresión del artículo 14: “Esta decisión reflejó que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto conforme al artículo 7 o al 14.”.

Teniendo en cuenta lo anterior, los Comentarios al apartado 1 del artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE, determinan:

“2. El apartado 1 da una definición general de la expresión “establecimiento permanente” que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferente, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define la expresión “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.”

El párrafo 4 de los Comentarios al mismo apartado 1 del artículo 5 determina cuándo se considera que una empresa tiene a su disposición un determinado espacio, que puede dar lugar a la existencia de establecimiento permanente. Así dispone:

“4. La expresión “lugar de negocios” abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. (...) Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa.”

Por su parte, los Comentarios 6 a 6.3 del Modelo de Convenio disponen:

“6. Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, se deduce que habrá que considerar que existe un establecimiento permanente exclusivamente cuando el lugar de la actividad de negocios tenga un cierto grado de

permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal. Ahora bien, un lugar de negocios puede constituir un establecimiento permanente aunque, en la práctica, exista sólo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que sólo se pueda llevar a cabo durante un período limitado. En ocasiones no es fácil determinar si este es o no el caso. Aunque ha habido divergencia entre las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que la actividad de negocios se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en los que se ha considerado que existía establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses). Las actividades de naturaleza recurrente han constituido una excepción a esta regla; en su caso, deben tenerse en cuenta cada uno de los períodos de tiempo durante los cuales se ocupa el lugar de negocios, junto con el número de veces en que se utiliza (pudiendo prolongarse las actividades durante varios años). Otra excepción ha sido la de las actividades encuadradas en un negocio que se lleva a cabo exclusivamente en el país en cuestión; en tales circunstancias, es probable que el negocio dure poco tiempo debido a su naturaleza, pero –al desarrollarse enteramente en un determinado país– su conexión con este país es muy fuerte. Para facilitar los trámites administrativos, los países podrían tener en cuenta estas prácticas cada vez que surjan divergencias respecto a si un lugar de negocios que existe solamente durante un corto período de tiempo constituye o no un establecimiento permanente.

6.1 Como se menciona en los párrafos 11 y 19, las interrupciones temporales de las actividades no implican que deje de existir un establecimiento permanente. Del mismo modo, según se expone en el párrafo 6, cuando un determinado lugar de negocios se utiliza únicamente durante períodos cortos de tiempo, pero esta utilización se repite regularmente a lo largo de un período prolongado de tiempo, no cabe considerar que el lugar de negocios sea de naturaleza meramente temporal.

6.2 Además, cabe la posibilidad de que un determinado lugar de negocios sea utilizado por períodos muy cortos de tiempo para una serie de actividades que lleva a cabo una misma persona o varias personas relacionadas entre sí, en un intento de evitar que se establezca que dicha sede ha sido utilizada por cada uno de los negocios individuales con fines distintos a los meramente temporales. También son válidas para este tipo de situaciones las observaciones que contiene el párrafo 18 sobre las fórmulas que se utilizan con objeto de saltarse el período de 12 meses que establece el apartado 3.

6.3 Cuando un lugar de negocios haya sido concebido, en un principio, para su utilización durante un período lo suficientemente corto para no ser considerado como un establecimiento permanente, pero se mantiene de hecho durante un período cuya duración no permita atribuirle un carácter temporal, pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y, por tanto, retrospectivamente, en un establecimiento permanente. Un lugar de negocios puede asimismo constituir un establecimiento permanente desde su inicio, aunque en la práctica haya existido durante un período muy corto de tiempo, si debido a circunstancias especiales (por ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de las inversiones) ha tenido que ser liquidada prematuramente.”

El profesional español va a pasar varios días al mes en Italia a lo largo del año para prestar sus servicios de consultor. Por lo que podemos presumir un período de presencia durante el año, con naturaleza recurrente. Si dicho profesional realiza su actividad directamente en los locales de la empresa italiana cliente, podría entenderse que dicha persona tiene a su disposición una base fija en Italia, por lo cual de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 14 del Convenio Hispano-Italiano, las rentas procedentes de dicha prestación de servicios pueden tributar en Italia de acuerdo con su legislación interna, pero sólo en aquella parte de la renta que sea imputable a la base fija. En caso de que se produzca doble imposición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 22.3 del Convenio Hispano-italiano, será España como país de residencia el que deba eliminarla de acuerdo con el Convenio y lo establecido en su legislación interna.

El artículo 22.3 del referido Convenio establece lo siguiente en cuanto a las disposiciones para eliminar la doble imposición:

“3. En lo que respecta a España:

Cuando un residente de España percibe rentas que, según el Convenio, puedan someterse a imposición en Italia, España concederá, en el impuesto que grave las rentas de este residente, una deducción de un importe igual al impuesto pagado en Italia. Sin embargo, la suma así deducida no puede exceder de la fracción de impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas percibidas de Italia, y esta deducción del impuesto español se aplica tanto a los impuestos generales como a los impuestos a cuenta.”.

Por su parte, el artículo 80 de la LIRPF regula la deducción por doble imposición internacional en los siguientes términos:

“1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

Como consecuencia de lo anterior, el consultante se deducirá en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en España, un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Italia, sin que dicha deducción pueda exceder del impuesto a pagar en España, calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta percibida por la prestación de servicios profesionales de consultoría en Italia.

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 Administraciones Públicas.