

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058597

DGT: 10-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0555/2016

SUMARIO:

IRNR. Gestión del impuesto. Retención y pagos a cuenta. Excepción a la obligación de retención por razón de la residencia del contribuyente. El proceder de una entidad bancaria practicando retención cuando satisface rentas a clientes no residentes que no le aportan el correspondiente certificado de residencia fiscal en otro país distinto España, es en general correcto, ya que sin dicho certificado no puede entenderse acreditada la residencia en ese otro país.

Por otro lado, imponer la obligación de soportar una retención -así como sus excepciones- a las personas jurídicas no residentes en España, sin imponer la misma obligación a las personas jurídicas residentes, no supone ninguna discriminación en función de la nacionalidad de los contribuyentes, sino un trato diferente en función de su residencia, permitida con carácter general por los Convenios suscritos por España y que siguen el MCOCDE.

Valorar si ese principio de no discriminación no se ajusta a Derecho, analizando el encaje o ajuste de la norma tributaria doméstica al ordenamiento jurídico nacional y al Derecho de la Unión Europea, corresponde a los órganos jurisdiccionales.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 31.

RD 1776/2004 (Rgto IRNR), art. 10.

Orden EHA/3290/2008 (Modelos 216 y 296), art. 17.2.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, una entidad bancaria, practica retención sobre los rendimientos sujetos a la obligación de retener a todos sus clientes no residentes, personas físicas o jurídicas, que no hayan aportado certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal competente de un país distinto de España. En los pagos de rentas satisfechas a personas jurídicas residentes, en los mismos supuestos, no se practica esa retención.

Cuestión planteada:

Si dicha práctica de retenciones en los pagos de rentas a personas jurídicas no residentes no supone un trato discriminatorio respecto del trato que se da en pagos de rentas satisfechas a personas jurídicas residentes, en los que, en los mismos supuestos, no se practica esa retención.

Contestación:

La obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente por personas o entidades no residentes se regula en términos generales, en los artículos 31 y 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR) aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y 9 a 17 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante RIRNR), aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

El artículo 31 del TRLIRNR establece que:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

[...]

4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

[...]

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

[...]”.

Por tanto, conforme a esta disposición, la obligación general de retener que procede cuando existen rentas sujetas a este impuesto satisfechas o abonadas por entidades obligadas a ello (apartado 1) decae, sin embargo, entre otros casos, cuando dichas rentas están exentas por aplicación de la normativa interna o de un convenio para evitar la doble imposición (apartado 4 a)), sin perjuicio de la obligación de declarar, estando el retenedor obligado a conservar la documentación que en su caso proceda (apartado 5).

Por otra parte, el artículo 10.2 b) del RIRNR determina el modo de acreditar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de una exención (y consecuente no obligación de retención por parte del pagador), con independencia de que dicha exención esté prevista en un Convenio para evitar la doble imposición o en la norma interna:

“2. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, la acreditación del pago del Impuesto o de la procedencia de la exención se efectuará, según el caso:

a) [...]

b) En el caso de exenciones, mediante los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.”

Por su lado, el artículo 17.2 de la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta» (BOE de 17 de noviembre), dispone que:

“2. A estos efectos, cuando no se practique la retención por aplicación de las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se justificará con un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia. Cuando no se practique la retención por aplicación de las exenciones de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España o se practique con los límites de imposición fijados en el mismo, se justificará con un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la retención aplicando un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, se justificará con el mismo en lugar del certificado. Los certificados de residencia a que se refieren los párrafos anteriores, tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición.”

Por consiguiente, se puede señalar que el proceder de la consultante practicando retención cuando satisface rentas a clientes no residentes que no le aportan el correspondiente certificado de residencia fiscal en otro país distinto España, será en general el correcto, ya que sin dicho certificado no puede entenderse acreditada la residencia en ese otro país.

Considera la consultante que este criterio de actuación provoca una situación de discriminación para las personas jurídicas no residentes respecto a las personas jurídicas residentes que, en los mismos supuestos, no están sujetas a retención.

La valoración de dicha situación de discriminación solo puede realizarse en el marco de la cláusula general de no discriminación, contenida en los Convenios para evitar la doble imposición, análoga a la prevista en el artículo 24 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (MCOCDE), que se recoge en la mayoría de los Convenios firmados por España y que forman parte del ordenamiento jurídico interno.

Dicho artículo establece en su apartado 1 lo siguiente:

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

[...].

Dicho artículo 24 pretende evitar las discriminaciones por razón de la nacionalidad de las personas (concepto que según el artículo 3 del MCOCDE incluiría tanto a las personas físicas como las jurídicas y otras agrupaciones de personas). Sin embargo, este artículo sólo impide la citada discriminación siempre y cuando las personas “se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia”.

La expresión “en las mismas condiciones” incluye, en particular, la residencia. Con ello se trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares; esto tiene una gran importancia, porque supone que no hay por qué dar el mismo trato a un residente que a un no residente.

Esta es la interpretación que siguen los Comentarios a dicho artículo 24 del MCOCDE, cuyo párrafo 7 establece que “La expresión “en las mismas condiciones” debe referirse a los contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas –partnerships– y asociaciones) que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general”. Dicho párrafo indica asimismo que aunque la expresión “en particular, con respecto a la residencia” figura en el Modelo actual y no en los anteriores (motivo por el que esta última referencia no se encuentra en todos los convenios suscritos por España), los países han mantenido, sistemáticamente, que la residencia del contribuyente debía tomarse en consideración, señalando que de hecho se ha incluido en la versión actual al entenderse que “una referencia explícita a la residencia de los contribuyentes constituiría una clarificación útil puesto que permitiría evitar cualquier posible duda en cuanto a la interpretación que se ha de dar, a este respecto, a la expresión “se encuentren en las mismas condiciones””. En cualquier caso, en el propio párrafo se explicita que la expresión “en las mismas condiciones” permitiría por sí sola concluir que no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado contratante.

En consecuencia, el imponer la obligación de soportar una retención (así como sus excepciones) a las personas jurídicas no residentes en España, sin imponer la misma obligación a las personas jurídicas residentes, no supone ninguna discriminación en función de la nacionalidad de los contribuyentes, sino un trato diferente en función de su residencia, permitida con carácter general por los Convenios suscritos por España y que siguen el MCOCDE.

Sin embargo, si lo que cuestiona el consultante no es la interpretación del principio de no discriminación (que permite, como se ha indicado, dar un trato diferenciado a residentes y no residentes por encontrarse en diferente condición), sino el hecho de que considera que ese principio de no discriminación no se ajusta a Derecho, debe indicarse que no es competencia de este Centro Directivo valorar el encaje o ajuste de la norma tributaria doméstica ni al ordenamiento jurídico nacional ni al Derecho de la Unión Europea, correspondiendo dicha valoración a los órganos jurisdiccionales.

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.