

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC067414

DGT: 04-12-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3139/2017

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. *Entrega de acciones a los trabajadores vinculada a la permanencia en la empresa, en la que el trabajador residente ha desempeñado sus servicios en el otro Estado, y a la consecución de objetivos. Convenio con Polonia.* La entrega gratuita o por precio inferior al normal de mercado de acciones a los trabajadores por parte de la empresa, por su condición de tales, se califica como rendimiento del trabajo en especie. De acuerdo con el Convenio, si España es el Estado de la residencia del trabajador en el momento de la obtención de los citados rendimientos, tiene derecho a gravar los rendimientos procedentes de la entrega de las acciones concedidas al trabajador. No obstante, si Polonia es el Estado donde se prestó parte del trabajo que ha dado derecho a la percepción de esas acciones, también tiene derecho a gravar la parte de esos rendimientos.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 88 y 120.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 66.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 17 y 42.

Convenio de 15 de noviembre de 1979 (Convenio con Polonia), arts. 15 y 23.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

Descripción sucinta de los hechos:

Como parte de su política retributiva, la sociedad española para la que trabaja el consultante aprobó un plan de entrega de acciones vinculado a objetivos, dirigido a un grupo de directivos, de forma que la sociedad asigna un número de unidades al partícipe que sirven como base para determinar el número final de acciones que podrá recibir (cada unidad podrá convertirse, inicialmente, en una acción). Para que las unidades asignadas puedan convertirse en acciones, es necesario, además del requisito de permanencia (mantener con la sociedad, o con alguna de sus filiales, una relación laboral hasta el tercer aniversario de la fecha de asignación de las unidades), alcanzar cierto porcentaje de los ratios A y B determinados en el plan. Con ocasión de dicha asignación de unidades al partícipe, se establece el porcentaje concreto a cumplir de los ratios A y B, así como el objetivo mínimo que debe cumplirse para recibir acciones. Las acciones se entregan a los partícipes en los 30 días siguientes a la fecha de formulación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior a aquél en que se cumpla el tercer aniversario de asignación de las unidades. Hasta esa fecha, el partícipe tan solo ostenta una expectativa de derecho respecto a la posibilidad de recibir acciones.

El 15 de noviembre de 2011, el consultante cambió su residencia a Polonia con motivo de una nueva responsabilidad dentro del grupo, ciudad donde residió hasta el 15 de julio de 2014. De forma que en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 ha tributado como residente fiscal en Polonia por sus rentas mundiales. En el ejercicio 2015 ha vuelto a ser residente fiscal en España.

Al consultante le fueron asignadas unidades en febrero de 2010, en febrero de 2011 y en febrero de 2012, habiendo recibido acciones en marzo de 2013 (correspondientes al plan de acciones 2010), en marzo de 2014 (correspondientes al plan 2011) y en marzo de 2015 (correspondientes al plan 2012).

Sobre el rendimiento derivado de las acciones que le fueron entregadas en marzo 2015, se practicó retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuestión planteada:

En relación con la renta derivada de la entrega de acciones realizada en marzo de 2015, si se entiende devengada íntegramente en 2015 y qué país (España o Polonia) es el que puede someterla a gravamen. Si la

retención practicada en España, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fue incorrecta y, en tal caso, procedería solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Si la retención del 24,75% que se le practicó en los ejercicios 2013 y 2014, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, fue incorrecta.

Contestación:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

El artículo 66.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone que:

“8. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.”

En consecuencia, no se formula contestación en relación con las cuestiones planteadas sobre la corrección de las retenciones que le fueron practicadas en 2013 y 2014.

En marzo de 2015, fecha en que el consultante recibe las acciones de la sociedad, dicha persona tiene residencia fiscal en territorio español y condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que tributará por las rentas obtenidas de conformidad con lo dispuesto en 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 Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 17.1 de la LIRPF dispone que “se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Por su parte, el artículo 42.1 de la LIRPF señala que “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”.

Conforme con lo anterior, la entrega gratuita, o por precio inferior al normal de mercado, de acciones a los trabajadores por parte de la empresa, por su condición de tales, se califica como rendimiento del trabajo en especie.

En cuanto a la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, el artículo 14.1 a) de la LIRPF establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su percceptor. En el presente caso, el período impositivo 2015.

Se indica por el consultante que en la fecha en que se firmó el plan de acciones 2012, y hasta el 2014, era residente fiscal en Polonia donde trabajaba para la empresa española.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Polonia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, hecho en Madrid el 15 de noviembre de 1979 y su Protocolo anejo (BOE de 15 de junio de 1982), corresponde al Estado de la residencia la potestad para gravar los rendimientos del trabajo derivados del empleo, salvo que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado, en cuyo caso se prevé una tributación compartida. A estos efectos, el artículo 15 dispone en su apartado primero lo siguiente:

“1. A reserva de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los salarios, sueldos y demás remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en virtud de un empleo, serán imponibles solamente en dicho Estado, a menos que el empleo fuere desempeñado en otro Estado Contratante. Si el empleo se desempeñare según queda expuesto, la remuneración así obtenida podrá ser imponible en este otro Estado.”

Tal y como señalan los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) en un supuesto similar (la entrega de opciones sobre acciones), la renta derivada de la entrega de acciones tiene la consideración de renta del trabajo y, por tanto, este tipo de rendimientos se encuentra en el ámbito de aplicación del citado artículo 15.

En concreto, el MCOCDE, en su comentario 2.2 al artículo 15, señala que “los países miembros han entendido generalmente que la expresión “sueldos, salarios y otras retribuciones similares” comprende las remuneraciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente (v.g., las opciones sobre acciones.../...)”. En el comentario 12.1 señala que “el artículo permite gravar al Estado de la fuente la parte del beneficio de la opción que constituya remuneración por el trabajo dependiente ejercido en ese Estado, incluso si el Impuesto se exige en un momento posterior en que el trabajador ya no está empleado en ese Estado”. Asimismo, el comentario 12.8 al mismo artículo señala que “así, por ejemplo, una opción concedida a un empleado bajo la condición de que siga trabajando para el mismo empleador (o empresa asociada) durante un período de tres años puede considerarse que ha sido obtenida durante esos tres años”.

España, como Estado de la residencia del consultante, tiene derecho a gravar los rendimientos procedentes de la entrega de las acciones concedidas al trabajador, al ser residente en territorio español en el momento de la obtención de los citados rendimientos. No obstante, Polonia, como Estado donde se prestó parte del trabajo que ha dado derecho a la percepción de esas acciones, también tiene derecho a gravar la parte de esos rendimientos. En este sentido, los comentarios al MCOCDE establecen que para que el Estado de la fuente pueda gravar los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares éstos deben proceder del trabajo dependiente desarrollado en ese Estado, siendo esto válido independientemente del momento que puedan satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado.

El Convenio citado y los comentarios permiten a Polonia gravar los rendimientos derivados de las acciones concedidas si bien el gravamen de las mismas y la forma concreta de tributación corresponde a lo dispuesto en la normativa polaca sin que en el convenio ni los comentarios se establezca nada al respecto.

Por último, señalar que España como Estado de la residencia le corresponderá eliminar la doble imposición. El artículo 23 del Convenio hispano-polaco señala:

“1. En España se evitará de la siguiente manera la doble imposición:

a) Si un residente de España obtuviere ingresos o poseyere capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pudieren ser imposables en Polonia, España, a reserva de lo dispuesto en el subapartado b) de este apartado, eximirá del impuesto estos ingresos o este capital, pero, al calcular el impuesto sobre el resto de los ingresos o del capital de esa persona, podrá aplicar el tipo de imposición que hubiere sido aplicable si los ingresos o el capital exentos no lo hubieren estado.”

Al respecto, la disposición adicional vigésima de la LIRPF dispone que: “Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo.

Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad.”

Por tanto, en España, en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante, los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones que, por aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 23.1 a) del Convenio Hispano-Polaco, estuvieran exentos de tributación en España, deberán tenerse en cuenta para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas del consultante.

Asimismo, en relación con los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones que, por aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 23.1 a) del Convenio Hispano-Polaco, estuvieran exentos de tributación en España, se debe tener en cuenta que, si bien, de acuerdo con el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta se encuentran los

rendimientos del trabajo, el artículo 75.3 del RIRPF dispone lo siguiente: “3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.”

Por último, debe tenerse en cuenta que en el caso de que los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones estuvieran exceptuados de gravamen en España, y, por tanto, no estuvieran sujetos a retención o ingreso a cuenta, el consultante puede solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad española retenedora, por las retenciones e ingresos a cuenta practicados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente, de acuerdo con lo previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en adelante RGAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El artículo 120.3 de la LGT dispone que:

“3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

(...)

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.”

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra regulado en los artículos 126 a 129 del RGAT, estableciendo el artículo 129 las especialidades del procedimiento relativas a retenciones e ingresos a cuenta.

El apartado 2 del citado artículo 129 dispone:

“2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

(...)”

Al respecto, el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en adelante Reglamento de revisión, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, regula, en su apartado 1, los legitimados para instar el procedimiento de devolución, y, en su apartado 2, los beneficiarios del derecho a la devolución del ingreso declarado indebido, en los siguientes términos:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

(...)

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

(...)"

Al tratarse de una renta en especie la entrega de acciones al consultante, la entidad española habrá efectuado un ingreso a cuenta en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente. Asimismo, como parece deducirse del escrito de consulta, el ingreso a cuenta habrá sido repercutido al consultante por lo que, de acuerdo con el citado artículo 14 del Reglamento de revisión, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos corresponderá tanto a la entidad española retenedora que hubiera realizado el ingreso como al consultante que hubiera soportado el ingreso a cuenta. Por su parte, el derecho a la devolución del ingreso que, en su caso, se declare indebido, corresponderá únicamente al consultante que hubiera soportado la repercusión, si bien no procederá dicha devolución si el importe del ingreso a cuenta ya hubiese sido deducido en una autoliquidación o se dieran las demás circunstancias citadas en el artículo 14.2.b) del Reglamento de revisión, anteriormente transcrito.

En todo caso, hay que señalar que, instado el procedimiento de rectificación de autoliquidación, corresponderá a la Administración tributaria gestora, en este caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la valoración de la concurrencia de los presupuestos de hecho y de derecho determinantes de la eventual procedencia de la rectificación de la autoliquidación y, en su caso, devolución de ingresos indebidos.

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 Función Pública.