

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068504

DGT: 04-04-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0882/2018

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Andorra. *Rendimientos por trabajos realizados por residentes en Andorra para el establecimiento permanente en España de su empresa residente en Andorra, con regreso cada día a Andorra.* Los trabajadores no adquirirán la condición de residentes fiscales en España, siendo considerados contribuyentes por el IRNR por las rentas de fuente española que se consideren obtenidas en España, conforme al art. 13 RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), que regula las rentas de fuente española que se consideran obtenidas en España, con las particularidades propias del Convenio. Y este último señala que las rentas pueden ser gravadas en España, salvo que se cumplan de manera conjunta los siguientes requisitos: que se resida en España menos de 183 días, que el pagador sea la empresa no residente en España, que el coste de los trabajadores -sueldo y Seguridad social- no sea repercutido al establecimiento permanente, en cuyo caso, la renta será gravable exclusivamente en Andorra.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

Convenio de 8 de enero de 2015 (Convenio con Andorra), arts. 4 y 14.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante con sede en Andorra desea implantarse en España a través de un Establecimiento Permanente. Manifiesta que enviará trabajadores que irán desde Andorra a desempeñar el trabajo al Establecimiento Permanente en España volviendo a Andorra al finalizar la jornada de trabajo.

Cuestión planteada:

Se plantea en qué país son residentes fiscales los trabajadores y en segundo lugar, si de ser residentes fiscales en Andorra, les es de aplicación el artículo 14 del Convenio Hispano - Andorrano para que tribute la renta en España.

Contestación:

La consultante es una empresa andorrana que constituyó en 2016 un Establecimiento Permanente en España para el desarrollo en este territorio de algunas actividades concretas de su objeto social. Para ello, está planeando que ciertos trabajadores de la consultante se desplacen a diario a España, al Establecimiento Permanente, durante un periodo de 2 a 3 años con el fin de desarrollar el proyecto e implantarlo definitivamente en España.

Plantea la consultante si los trabajadores referidos seguirán siendo residentes fiscales en Andorra y, en su caso, la tributación de las rentas de trabajo satisfechas.

Para determinar la residencia fiscal de los trabajadores que plantea la consultante en los periodos venideros, se debe acudir a lo establecido en la normativa interna española. A este respecto, 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, se expresa en los siguientes términos:

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”.

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España en un determinado período impositivo en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

La permanencia más de 183 días durante el año natural en territorio español, computándose a tal efecto las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando de conformidad con los criterios anteriores resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del IRPF y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hubieran producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas según el artículo 2 de la LIRPF sin perjuicio de las particularidades que para cada tipo de rentas se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que en su caso sean aplicables.

La residencia fiscal en España se determinará con arreglo a lo expuesto en cada período impositivo, el cual, de acuerdo con el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo los supuestos de fallecimiento a los que hace referencia el artículo 13).

Del escrito de consulta, se deduce que estos trabajadores son residentes fiscales en Andorra, y así pueden acreditarlo, trasladándose a España diariamente para desempeñar su trabajo, volviendo cada noche a su residencia en Andorra.

No obstante, si, en aplicación de alguno de los criterios señalados en el artículo 9 de la LIRPF, el consultante resultase ser residente fiscalmente en España y, al mismo tiempo, es considerado residente en Andorra, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Dicho conflicto de residencia se resolvería de acuerdo con el artículo 4, apartado 2, del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión

fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE de 7 de diciembre de 2015).

De acuerdo con este precepto, cuando una persona física sea considerada residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

"a) Se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se le considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo."

De acuerdo a lo anterior, si el consultante resultase residente fiscal en España tributará en territorio español como contribuyente de IRPF, por su renta mundial.

Por el contrario, en el caso de que el consultante no tenga la consideración de residente fiscal en España, éste será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante IRNR, por los rendimientos de fuente española que pudiera obtener.

En el caso consultado, y de acuerdo a los hechos descritos en el escrito de consulta, se puede concluir que los trabajadores no adquirirán la condición de residentes fiscales en España, siendo consideradas contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) por las rentas de fuente española que se consideren obtenidas en España conforme al artículo 13 del 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 (BOE de 12 de marzo) que regula las rentas de fuente española que se consideren obtenidas en España, con las particularidades propias del Convenio Hispano-Andorrano previamente expuesto.

En este supuesto el artículo 14, relativo a los servicios personales dependientes, del Convenio Hispano-Andorrano establece que:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo serán gravables exclusivamente en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando:

a) El perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) el pagador de las remuneraciones sea un empleador no residente del otro Estado, o se paguen en su nombre, y

c) las remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado."

Conforme al apartado primero, las rentas pueden ser gravadas en España. Sin embargo, de acuerdo con el apartado segundo, esas rentas podrían gravarse exclusivamente en Andorra si cumple los tres requisitos de manera conjunta. Si se dan las circunstancias tanto de permanencia como las que manifiesta en la consulta de que "el pagador será la empresa no residente en España y que el coste de los trabajadores (sueldo y seguridad social) no será repercutido al Establecimiento permanente, esto es, no formará parte de la cuenta de resultados del EP y, en

consecuencia, tampoco formará parte de la base imponible del mismo”, que permitan considerar que se cumplen los tres requisitos, la renta será gravable exclusivamente en Andorra.

Lo que comunico a usted 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.