

BASE DE DATOS DE Norma FEF.-

Referencia: NFC070322

DGT: 13-09-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2480/2018

SUMARIO:

Rentas derivadas del trabajo «en formación» desarrollado en el extranjero por un contribuyente con el objetivo de prepararle para prestar sus servicios en el futuro, en la sociedad que la entidad no residente para la que ha trabajado constituirá en España.

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Ámbito objetivo. Esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo; la expresión «trabajos» que figura en el art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el art. 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el art. 17.2 de la LIRPF -como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial-. **Requisitos. Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.** En este caso, la información aportada no es suficiente para determinar realmente quién es el beneficiario efectivo de su trabajo en Alemania, pero en la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por el contribuyente en el extranjero sea una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, dicho requisito podrá entenderse cumplido.

Gestión. Declaración del impuesto. Obligación de declarar. Existencia de uno o más pagadores. El hecho de que los rendimientos del trabajo que el contribuyente percibiera solamente en España en 2018 (suponiendo que el pagador de los mismos fuera la nueva sociedad creada en España) no superaran el límite de 22.000 euros podría determinar que el contribuyente no tuviera obligación de presentar declaración por el IRPF 2018 si los otros rendimientos del trabajo percibidos de la empresa extranjera en 2018, por su trabajo en Alemania, estuvieran exentos de tributación por aplicación del art. 7 p) de la LIRPF.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 5, 7 p), 80 y 96.

Convenio de 3 de febrero de 2011 (Convenio con Alemania), arts. 14 y 22.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 6.

Descripción sucinta de los hechos:

Durante el año 2018, la consultante trabajará en Alemania desde enero hasta mayo aproximadamente para una empresa que no tiene establecimiento permanente en España. Indica que se trata de un período al que llamaría "de formación".

A partir de mayo o junio, dicha empresa alemana creará una sociedad en España, en la que la consultante comenzará a trabajar.

Cuestión planteada:

Si tiene que declarar en España lo ganado en Alemania en 2018 y si está obligada a presentar declaración de la renta por lo ganado en 2018 en el supuesto de que lo ganado solamente en España no supere los 22.000 euros.

Contestación:

La presente contestación se formula partiendo de la premisa de que la consultante es una persona física que tiene su residencia habitual en España en el período impositivo 2018 de acuerdo con 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 del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, por lo que tiene la consideración de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en dicho período impositivo.

El artículo 2 de la LIRPF, establece que “constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Por su parte, el artículo 5 de la LIRPF dispone que “lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

Por tanto, la consultante, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributará en España 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, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Al tratarse de una persona residente en España que percibe rentas de Alemania, será de aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012).

En relación con las rentas del trabajo, el artículo 14 del citado Convenio Hispano-Alemán dispone:

“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 sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza 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 pueden someterse exclusivamente a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el perceptor permanece 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) las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y
- c) las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque, aeronave o transporte de carretera explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación utilizada en el transporte interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa.”.

Por lo tanto, Alemania también puede gravar los rendimientos del trabajo obtenidos en dicho país, por trabajos prestados en Alemania, salvo que se den las condiciones indicadas en el apartado 2 del artículo 14 anterior, en cuyo caso, solo tributarían en España.

En cuanto a la eliminación de la doble imposición, en caso de existir, será España, como país de residencia de la consultante, el que deba eliminarla de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 del Convenio Hispano-Alemán y lo establecido en su legislación interna (mediante la aplicación de la deducción por doble imposición internacional).

El apartado 1 del artículo 22 del Convenio Hispano-Alemán establece:

“1. En España, la doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o de acuerdo con las siguientes disposiciones, de conformidad con la legislación interna española:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en Alemania, España permitirá:

i. la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Alemania;

ii. la deducción del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en Alemania sobre esos mismos elementos patrimoniales;

iii. la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos, correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción, correspondiente a la renta o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en Alemania.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición del presente Convenio las rentas obtenidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en España, España podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o del patrimonio de ese residente.”

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.

(...).”

No obstante, dado que la consultante, habría trabajado en el extranjero y percibido rentas por ello, cabe mencionar la exención que prevé el artículo 7 p) de la LIRPF, el cual establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará

cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”.

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

“1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”.

Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión “trabajos” que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Al respecto la consultante no aporta datos, limitándose a señalar que trabajaría en Alemania cierto período de tiempo, período que califica “de formación”.

Asimismo, la norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

Partiendo de la hipótesis de que las rentas percibidas por la consultante en Alemania deriven de una relación laboral entre la consultante y una empresa que, según se deduce de su escrito, sería no residente en España, y dado que la consultante habría trabajado en Alemania un período de tiempo dentro del año 2018, podría entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados durante los días que haya estado desplazada en el extranjero.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

La información aportada por la consultante no es suficiente para determinar realmente quién es el beneficiario efectivo de su trabajo en Alemania. En la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por la consultante en el extranjero sea una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, dicho requisito podrá entenderse cumplido.

Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información; circunstancia que se cumple en el caso de Alemania.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

Señalado lo anterior, el artículo 96 de la LIRPF regula con carácter general la obligación de presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, el mencionado artículo, establece que no tendrán la obligación de declarar los contribuyentes que obtengan rentas exclusivamente de las fuentes que establece la Ley, con el límite cuantitativo y en las circunstancias que se fijan en cada caso. Destacar, que a efectos de computar estos límites no se tomarán en consideración las rentas exentas.

El artículo 96 ha sido modificado por el artículo 63 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio).

Dicho precepto, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2018, al apartado 2 del artículo 96 y, con efectos desde la entrada en vigor de la Ley 6/2018, al apartado 3 del artículo 96, por, respectivamente, los apartados Uno y Dos del artículo 63 de la Ley 6/2018, dispone lo siguiente:

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 14.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

(...)"

Asimismo, según la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición transitoria ejerciten el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración.

Por su parte, la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIRPF, que ha sido añadida por la citada Ley 6/2018, establece, en relación con la obligación de declarar en el período impositivo 2018, lo siguiente:

"Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, el límite de 14.000 euros establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 96 de esta Ley será de 12.643 euros."

Por tanto, si bien, según lo dispuesto en el artículo 96.2.a) de la LIRPF, el límite determinante de la obligación de declarar en relación con los rendimientos del trabajo es de 22.000 euros anuales, dicho límite se reduce en el caso de contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 96 de la LIRPF.

Por tanto, el hecho de que los rendimientos del trabajo que la consultante percibiera solamente en España en 2018 (suponiendo que el pagador de los mismos sería la nueva sociedad creada en España) no superaran el límite de 22.000 euros podría determinar que la consultante no tuviera obligación de presentar declaración por el IRPF 2018 si los otros rendimientos del trabajo percibidos de la empresa extranjera en 2018, por su trabajo en Alemania, estuvieran exentos de tributación por aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF.

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.