

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078715

DGT: 08-02-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0194/2021

### SUMARIO:

**IRPF. Contribuyente. Residencia habitual. Por aplicación de la normativa interna. Aplicación general de las normas sobre residencia. Teletrabajo realizado desde España.** Se considera residente en España, el trabajador de una empresa británica que trabaja en remoto desde España aunque esté obligado a pasar más de 91 días al año en Inglaterra, pues se entiende que en principio, trabajará desde España la mayor parte del año. No obstante, un trabajador remoto puede ser residente fiscal en España y al mismo tiempo puede ser considerado residente fiscal en Reino Unido, por lo que serán aplicables las reglas de desempate previstas en el art. 4.2 del Convenio, en cuyo caso, será necesario distinguir entre el trabajo realizado en el Reino Unido y el trabajo realizado «en remoto» desde España. Si se considera residente en España, los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Inglaterra pueden ser gravada en ambos Estados, eliminándose la doble imposición según el art. 22.1 del Convenido, mediante la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el Reino Unido, aunque su importe podrá ser tomado en consideración para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas (método de imputación plena con progresividad). Respecto a los rendimientos percibidos por el trabajo realizado «en remoto» desde su domicilio privado en España (teletrabajo), se entenderá que el empleo se ejerce en España, siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa británica, por lo que dichas rentas solamente tributarán en España. En caso de que el trabajador se considere residente en el Reino Unido, los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Inglaterra no estarán sujetos a tributación en España, pues el trabajo no se desarrolla en España. Respecto a los rendimientos percibidos por el teletrabajo realizado «en remoto» desde su domicilio en España podrán ser gravadas en España, puesto que se derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español. En este último caso, el Reino Unido, como país de la residencia, deberá eliminar la doble imposición mediante la deducción en el impuesto británico del impuesto español debido.

### PRECEPTOS:

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

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5, 12 y 13.

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), art. 15.

#### Descripción sucinta de los hechos:

Al consultante le han ofrecido un empleo para empezar a trabajar a partir de 1 de enero de 2020, por el cual una empresa británica le contrataría para ofrecerles servicios de soporte informático. Dicha empresa le permitiría trabajar en remoto desde España con la condición de que el consultante pase más de 91 días al año en Inglaterra.

#### Cuestión planteada:

Dónde debe tributar. En caso de tributar en España, forma de eliminar la doble imposición.

#### Contestación:

Para determinar cuál es el régimen fiscal aplicable a las retribuciones percibidas por el consultante pagadas por una empresa situada en Inglaterra, por una parte, por el trabajo realizado en Inglaterra y por otra, por el trabajo realizado en España “en remoto”, es decir, por el sistema de teletrabajo, es necesario determinar en qué país es residente fiscal el consultante.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de 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, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

“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.”

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 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.

- 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 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.

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 el caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

En el presente caso, de los términos del escrito de consulta, se deduce que el consultante, residente fiscal en España, trabajará desde España la mayor parte del año, por lo que su permanencia en territorio español más de 183 días dentro del año determinará que sea considerado residente fiscal en España en el período impositivo correspondiente. Como se ha indicado, para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

No obstante, si, en aplicación de alguno de los criterios señalados en el artículo 9 de la LIRPF, el consultante resultase ser residente fiscal en España y al mismo tiempo pudiera ser considerado residente fiscal en Reino Unido, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resuelve por el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014), en adelante el Convenio, que se expresa en los siguientes términos:

“2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea 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 la 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.”

Hay que considerar, por tanto, dos situaciones:

A) Residente Fiscal en España.

Si el consultante resultase ser residente fiscal en España, y puesto que se trata de rentas del trabajo prestado por el consultante, habrá que estar a lo que establezca el Convenio que, en su artículo 16, 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.”

En el presente caso hay que tener en cuenta que el consultante percibe rentas del trabajo, por un lado, por el trabajo realizado en Inglaterra y por otro por el trabajo realizado “en remoto” en España.

En relación con los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Inglaterra será de aplicación el apartado 1 del artículo 16 por el que se establece la potestad compartida entre ambos Estados para gravar esas rentas, por un lado España como Estado de residencia y por otro lado Inglaterra como Estado en el que se realiza el trabajo ya que, al ejercer el empleo en Reino Unido, Reino Unido podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo, a no ser que se den todas las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 16 del Convenio, en cuyo caso tributarán únicamente en el país de residencia, esto es, España.

En el caso de que las rentas del trabajo señaladas tributen tanto en España como en Reino Unido, España, como país de residencia del consultante, eliminará la doble imposición que se pudiera producir de acuerdo con lo señalado en el artículo 22.1 del Convenio, que 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 el Reino Unido, España permitirá:

(i) la deducción del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el Reino Unido;

(...)

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.

(...)"

Respecto a los rendimientos percibidos por el trabajo, teletrabajo, realizado en España "en remoto", hay que tener en cuenta lo establecido en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 16 del Convenio, y que establece lo siguiente:

"(...) El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado."

Del escrito de consulta se deduce que el consultante realiza el trabajo desde su domicilio privado en España (teletrabajo), siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa británica. Por lo tanto, al obtener rentas del trabajo derivadas de realizar teletrabajo desde un domicilio privado en España, se entenderá que el empleo se ejerce en España (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa británica), por lo que dichas rentas solamente tributarán en España.

B) No residente fiscal en España.

Si, por el contrario, el consultante fuese considerado residente fiscal en Reino Unido, el artículo 5.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo de 2004) establece:

"Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) (...)"

El artículo 12.1 del TRLIRNR señala:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente."

Por su parte el artículo 13.1.c) 1º del TRLIRNR establece:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)"

c) Los rendimientos del trabajo:

1º. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español."

En relación con los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Inglaterra, si el consultante fuese considerado no residente en España, en la medida en que el trabajo no se desarrolla en España, la renta del trabajo no se considera obtenida en España y dicha renta no estará sujeta a tributación en España.

Respecto a los rendimientos percibidos por el teletrabajo realizado en España “en remoto” desde su domicilio, puesto que se derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español, se tendrá en cuenta lo ya comentado en párrafos anteriores relativo al artículo 16 del Convenio y a los comentarios del MCOCDE y será de aplicación el apartado 1 del artículo 16 por el que se establece la potestad compartida entre ambos Estados para gravar esas rentas, por un lado Reino Unido como Estado de residencia y por otro lado España como Estado en el que se realiza el trabajo ya que, al realizar el teletrabajo en España, España podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo.

En el caso de que las rentas del trabajo señaladas tributen tanto en España como en Reino Unido, será Reino Unido, como país de residencia del consultante, el que deberá eliminar la doble imposición que se pudiera producir de acuerdo con lo señalado en el artículo 22.2 del Convenio, que establece:

“2. De conformidad con las disposiciones contenidas en la legislación del Reino Unido relativas a la posibilidad de deducir del impuesto británico los impuestos debidos en un territorio fuera del Reino Unido o, cuando corresponda, relativas a la exención del impuesto británico de un dividendo o de los beneficios de un establecimiento permanente procedentes de un territorio fuera del Reino Unido (sin que afecte los principios generales de este artículo):

a) el impuesto español debido en virtud del Derecho de España y de conformidad con el presente Convenio, bien directamente o mediante deducción, respecto de los beneficios, renta o ganancias gravables procedentes de fuente española (con excepción del impuesto sobre los dividendos debido por razón de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos), será deducible contra el impuesto británico calculado respecto de esos mismos beneficios, renta o ganancias gravables, sobre los que se calcula el impuesto español; (...)

3. A los efectos de los párrafos 1 y 2, los beneficios, rentas o ganancias que posea un residente de un Estado contratante y que puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante de conformidad con el presente Convenio, se considerarán procedentes de fuentes situadas en ese otro Estado.”

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.