

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082883

DGT: 26-05-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1162/2022

SUMARIO:

Convenio con Reino Unido. Parte del trabajo prestado en Reino Unido y parte prestado en la modalidad de teletrabajo desde España. La contribuyente trabaja como asalariada por cuenta ajena para una empresa del Reino Unido, en modo de teletrabajo desde su domicilio en España y viaja allí esporádicamente. De su nómina mensual, la empresa le retiene una cantidad para el impuesto sobre la renta del Reino Unido y una cantidad como seguridad social. Hay que tener en cuenta que percibe rentas del trabajo, por un lado, por el trabajo realizado en Reino Unido y, por otro, por el trabajo realizado "en remoto" en España. En relación con los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Reino Unido será de aplicación el art. 16.1 del Convenio con Reino Unido de 14 de marzo de 2013 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 Reino Unido como estado en el que se realiza el trabajo ya que, al ejercer el empleo en Reino Unido para una empresa residente allí, Reino Unido podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo. Así pues, España, como país de residencia, eliminará la doble imposición. Y 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. **IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos.** En cuanto a la tributación en España, por el IRPF, de los rendimientos que percibe de la empresa residente en Reino Unido, dado que la contribuyente desarrollaría una parte de su trabajo en Reino Unido, mencionar la posibilidad de que resulte de aplicación la exención del art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF). Desde la perspectiva del art. 7 p) se han de tener en cuenta los requisitos. El primero -trabajo prestado de manera efectiva en el extranjero, realizándose un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español o que el centro de trabajo se ubique fuera de España-, puede entenderse cumplido pues la contribuyente viaja esporádicamente por trabajo al Reino Unido. Por el contrario, este requisito no se cumplirá respecto del trabajo realizado en territorio español. El segundo requisito -trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero-, en la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por la contribuyente en el extranjero sea una empresa o entidad no residente en España, dicho requisito podrá entenderse cumplido. Y, el tercer requisito, -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 considerado paraíso fiscal-, se entendería cumplido 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 Reino Unido. **Rendimientos del trabajo. Gastos deducibles. Cotizaciones a la Seguridad Social. Cotización a la Seguridad Social de otro país.** Si la legislación de la Seguridad Social aplicable a la contribuyente es la británica, debió cotizar a la Seguridad Social de dicho Estado por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena, y, estando, tales cotizaciones, vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo declarados en el IRPF, tendrían la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 5, 7 p), 9, 17, 19 y 80.

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

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), arts. 16 y 22.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante trabaja como asalariada por cuenta ajena para una empresa del Reino Unido (se entiende residente en Reino Unido). A mediados de 2020, la consultante, quien residía en Reino Unido, se trasladó a vivir a España. Continúa trabajando para la misma empresa en modo de teletrabajo desde su domicilio en España, viajando esporádicamente por trabajo al Reino Unido. De su nómina mensual, la empresa le retiene una cantidad para el impuesto sobre la renta del Reino Unido. Asimismo, le retiene una cantidad como seguridad social.

Cuestión planteada:

De cara a realizar la declaración del IRPF 2021, desea conocer:

- país donde deben tributar dichas nóminas y, en caso de tributar en España, forma de eliminar la doble imposición.
- si son deducibles los gastos de seguridad social pagados al Reino Unido.

Contestación:

La presente contestación se formula partiendo, según lo manifestado en su escrito de consulta, de que la consultante es una persona física que tiene su residencia habitual en España según 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.

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 (IRPF), 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.

Teniendo en cuenta que la consultante obtiene rentas del trabajo satisfechas por una empresa residente en el Reino Unido, habrá que estar a lo que establezca el 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), el cual, 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 la consultante percibe rentas del trabajo, por un lado, por el trabajo realizado en Reino Unido y, por otro, por el trabajo realizado “en remoto” en España.

En relación con los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Reino Unido 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 Reino Unido como estado en el que se realiza el trabajo ya que, al ejercer el empleo en Reino Unido para una empresa residente allí, Reino Unido podrá gravar las rentas derivadas de ese trabajo, al no ser de aplicación el apartado 2 del artículo 16 del Convenio hispano-británico.

Así pues, España, como país de residencia de la consultante, eliminará la doble imposición que se pudiera producir de acuerdo con lo señalado en el artículo 22.1 del Convenio hispano-británico, 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 hispano-británico, 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 la 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.

En cuanto a la tributación en España, por el IRPF, de los rendimientos que percibe de la empresa residente en Reino Unido, dado que la consultante desarrollaría una parte de su trabajo en Reino Unido, mencionar la posibilidad de que resulte de aplicación la exención regulada en 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 de 31 de marzo), 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, la exención del artículo 7 p) de la LIRPF 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).

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.

Según su escrito, la consultante viaja esporádicamente por trabajo al Reino Unido, por lo que podrá entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados efectivamente en el extranjero. Por el contrario, este requisito no se cumplirá respecto del trabajo realizado en territorio español.

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.

Al respecto, solo se aporta la información de que es asalariada por cuenta ajena en una empresa residente en Reino Unido, por lo que, únicamente, se puede indicar que, 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, dicho requisito podrá entenderse cumplido.

En todo caso, la determinación de quién es el beneficiario efectivo de tales servicios es una cuestión que deberá ser acreditada por cualquier medio de prueba válido en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

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.

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.

En relación con la segunda cuestión, señalar que la determinación del rendimiento neto del trabajo se encuentra recogida en el artículo 19 de la LIRPF, en el cual se establece lo siguiente:

“1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

(...).”

La deducibilidad de las cotizaciones a la Seguridad Social se encuentra condicionada a su relación con el trabajo desarrollado por el contribuyente y por el cual este tributa.

Este Centro Directivo ha señalado (consulta V1978-18) que “las referencias realizadas en la normativa del Impuesto a la Seguridad Social, no solo la efectuada en el artículo 81.bis de la Ley del Impuesto, sino cualquier otra referencia, deben entenderse realizadas a sistemas públicos equivalentes extranjeros, habiéndose manifestado dicho criterio de forma reiterada, por ejemplo, en las consultas vinculantes V1326-15, de 29 de abril, la V4674-16, de 3 de noviembre, o la V1899-17, de 18 de julio.”.

Por tanto, si, de acuerdo con la normativa vigente en la materia, la legislación de la Seguridad Social aplicable a la consultante es la británica, por lo que debió cotizar a la Seguridad Social de dicho Estado por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena, y, estando, tales cotizaciones, vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo declarados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrían la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo.

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.