

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084104

DGT: 25-10-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2223/2022

SUMARIO:

IRPF. Retenciones. Convenio con Países Bajos. Retenciones en el teletrabajo. El contribuyente, residente en España, teletrabaja para una empresa holandesa no residente en territorio español. Las rentas del trabajo dependiente derivadas de realizar teletrabajo, desde un domicilio privado en España, aunque los frutos de dicho trabajo sean para una empresa holandesa y siendo el consultante considerado residente fiscal en España, al ejercer el empleo en España, solamente tributarán en España en virtud del art. 16.2.a) del CDI entre España y Holanda. En cuanto a las retenciones, al tratarse, de una entidad no residente en territorio español, dicha entidad tendrá obligación de retener si opera en territorio español por medio de un establecimiento permanente o en caso de que actúe sin establecimiento permanente únicamente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfaga rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17, 99, 100 y 101.

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), arts. 15 y 16.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 74, 75 y 76.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, nacional español y residente en España, indica que va a teletrabajar (trabajo por cuenta ajena) para una empresa no residente en España (una empresa residente en Holanda), sin que sea necesaria su presencia física en el centro de trabajo holandés.

Cuestión planteada:

Tratamiento fiscal de los rendimientos del trabajo obtenidos: si la empresa puede practicar retenciones en favor de la Hacienda holandesa o si debe practicarlas en favor de la Hacienda española o no debe hacer retenciones. Para el primer caso, saber si esas retenciones ingresadas en la Hacienda de Holanda pueden ser compensadas en la declaración de la renta en España.

Contestación:

De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, el consultante es residente fiscal en España y va a teletrabajar por cuenta ajena para una empresa residente Holanda, sin que se requiera su presencia física en el centro de trabajo en Holanda. De acuerdo con esto, se parte de la premisa de que el consultante es residente fiscal en España para responder a la cuestión planteada.

Dado que se trata de rentas derivadas del trabajo prestado por el consultante, residente en España, para una empresa con sede en Holanda, habrá que estar a lo que establezca el Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el día 16 de junio de 1971 (B.O.E. de 16 de octubre de 1972) que, en su artículo 16, establece respecto a la imposición de las rentas del trabajo lo siguiente:

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 17, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del número 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado por razón de un empleo ejercido en el otro Estado, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona que no es residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaja tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado, por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, sólo pueden someterse a imposición en este Estado”.

A este respecto, 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, MC OCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 16 del Convenio, 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”.

Por lo tanto, las rentas del trabajo dependiente derivadas de realizar teletrabajo, desde un domicilio privado en España, aunque los frutos de dicho trabajo sean para una empresa holandesa y siendo el consultante considerado residente fiscal en España, al ejercer el empleo en España, solamente tributarán en España.

La obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulada en los artículos 99 a 101 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), en adelante LIRPF, y su desarrollo reglamentario, artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Los artículos 74, 75 y 76 del RIRPF establecen:

“Artículo 74. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

(…)”.

“Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

(…)”.

“Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como

respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1.º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2.º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3.º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4.º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

(...)"

Por tanto, además de tratarse de una renta sujeta a retención a cuenta del IRPF (como lo son los rendimientos del trabajo), la práctica de las retenciones exige la existencia de un obligado a retener. En relación con este segundo requisito, de acuerdo con el citado artículo 76 del RIRPF, al tratarse, en el presente caso, de una entidad no residente en territorio español (la sociedad residente en Holanda), dicha entidad tendrá obligación de retener si opera en territorio español por medio de un establecimiento permanente o en caso de que actúe sin establecimiento permanente únicamente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfaga o de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (rentas que se deriven de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente).

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.