

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087360

DGT: 16-10-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2790/2023

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Italia. Teletrabajo desde el extranjero para una empresa situada en España. El contribuyente presta sus servicios desde el lugar de su residencia habitual (Italia), mediante el sistema de teletrabajo, viajando a España de manera esporádica cuando sea necesaria su presencia. Teniendo en cuenta el art. 15.1 del Convenio con Italia de 8 de septiembre de 1977 y la normativa del TR Ley IRNR, se podrá someter a tributación en España por el IRNR, las rentas que el contribuyente obtenga como consecuencia de aquellos servicios que requieran su desplazamiento a España y sean prestados físicamente en dicho territorio. Todo ello siempre y cuando no se den todos los requisitos del art. 15.2 del Convenio, en cuyo caso, tales rendimientos tributarían en el país de residencia. Por su parte, las rentas que obtenga como consecuencia de los servicios prestados desde Italia a una empresa española, mediante el sistema del teletrabajo tributarán en Italia, su país de residencia. [Vid., consulta DGT, de 26-10-2023, nº V2883/2023 (NFC087361)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 1 y 13.

Convenio de 8 de septiembre de 1977 (Convenio con Italia), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, residente desde hace años en Italia, ha sido contratado desde abril de 2022 por una empresa española para prestar sus servicios desde su lugar de residencia habitual mediante el sistema de teletrabajo, viajando esporádicamente a España cuando su presencia sea requerida.

Cuestión planteada:

Cuál es la situación tributaria en la que se encuentra el consultante, con la finalidad de evitar la doble imposición.

Contestación:

La cuestión planteada se refiere a cuál es la situación tributaria del contribuyente que obtiene rendimientos del trabajo al prestar sus servicios desde Italia a una empresa española por el sistema de teletrabajo.

Para determinar cuáles son las obligaciones tributarias del consultante, es necesario indicar, con carácter preliminar, que se parte de las siguientes presunciones: i) el trabajador contratado es residente fiscal en Italia; y ii) el trabajo desarrollado para la empresa española es por cuenta ajena, en la forma de trabajo dependiente.

Dicho lo anterior, puesto que se trata de rentas obtenidas por un residente en Italia pagadas por una empresa española, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977 ("Boletín Oficial del Estado" de 22 de diciembre de 1980), en adelante el Convenio hispano-italiano.

En concreto, en cuanto a la tributación de las remuneraciones obtenidas por el trabajo desarrollado hay que tener en cuenta lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del Convenio hispano-italiano que establecen lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo asalariado, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo asalariado ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado, en uno o varios periodos, en total no más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado; y
- b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado”.

De conformidad con lo dispuesto en la regla general del apartado 1, los salarios pagados al consultante solo podrán ser sometidos a tributación en Italia, a no ser que el empleo se ejerciese en España, en cuyo caso, también podría someterse a tributación en dicho país, siempre y cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 2.

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, versión 2017 (en adelante, MCOCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, 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.”

De este modo, las rentas obtenidas por un trabajador residente en Italia, podrían estar sujetas en España por el Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR), en tanto que dichas rentas se obtengan como consecuencia de un trabajo desarrollado físicamente en España.

Así, el artículo 1 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:

“El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.”

Por su parte, el artículo 13.1.c) 1º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes dispone:

“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 atención a lo manifestado por el consultante en el escrito de consulta, presta sus servicios desde el lugar de su residencia habitual (Italia), mediante el sistema de teletrabajo, viajando a España de manera esporádica cuando sea necesaria su presencia.

De este modo, en atención a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15 del Convenio hispano-italiano y la normativa del TRLIRNR, se podrá someter a tributación en España por el IRNR, las rentas que el contribuyente obtenga como consecuencia de aquellos servicios que requieran su desplazamiento a España y sean prestados físicamente en dicho territorio.

Todo ello siempre y cuando no se den todos los requisitos del apartado 2 del artículo 15 del Convenio, en cuyo caso, tales rendimientos tributarían en el país de residencia.

Por su parte, las rentas que el consultante obtenga como consecuencia de los servicios prestados desde Italia a una empresa española, mediante el sistema del teletrabajo tributarán en Italia, su país de residencia.

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.