

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088381

DGT: 19-02-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0162/2024

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Andorra. Teletrabajo. El contribuyente ha trasladado su residencia a Andorra y presta sus servicios para una entidad española en régimen de teletrabajo o trabajo a distancia, salvo para determinadas reuniones a las que debe acudir de forma presencial a la sede de la empresa situada en España. Partiendo de la consideración de que será residente fiscal en Andorra, en la medida en que obtendrá rentas pagadas por una empresa española, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio con Andorra de 8 de enero de 2015. Con carácter general, las remuneraciones por un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del percceptor, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado, en cuyo caso, las remuneraciones también podrán ser sometidas a imposición en el Estado que desarrolle su actividad, en este caso España. Por tanto, las rentas obtenidas por el trabajador residente en Andorra podrían estar sujetas en España al IRNR en la medida en que ejerza el trabajo físicamente en España.

PRECEPTOS:

Convenio de 8 de enero de 2015 (Convenio con Andorra), art. 14.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 1 y 13.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha trasladado su residencia a Andorra en agosto de 2021 junto con su familia. El consultante presta sus servicios para una entidad española en régimen de teletrabajo o trabajo a distancia, salvo para determinadas reuniones a las que debe acudir de forma presencial a la sede de la empresa situada en España.

Cuestión planteada:

Si las retribuciones percibidas en 2022 y en 2023 procedentes de la entidad española están sujetas a tributación en España.

Contestación:

Partiendo de la consideración de que el consultante será residente fiscal en Andorra en los ejercicios 2022 y 2023, en la medida en que obtendrá rentas pagadas por una empresa española, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho "Ad Referéndum" en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015 (BOE de 7 de diciembre de 2015), en adelante, el Convenio. Este Convenio ha sido modificado por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021).

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 14 del Convenio, que establecen lo siguiente:

"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 serán gravables exclusivamente en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce 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 serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando:

a) El percceptor permanezca 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) el pagador de las remuneraciones sea un empleador no residente del otro Estado, o se paguen en su nombre, y

c) las remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.”

De esta forma, el mencionado artículo establece, como norma general, que las remuneraciones por un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado, en cuyo caso, las remuneraciones también podrán ser sometidas a imposición en el Estado que desarrolle su actividad, en este caso España.

Como excepción, las rentas sólo tributarán en Andorra, como Estado de residencia, y, por tanto, no tributarán en España, cuando se cumplan todas las condiciones del apartado segundo del artículo 14 del Convenio. Por lo expuesto en los hechos descritos en el escrito de consulta no se cumplen todas estas condiciones.

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, a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 14 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 tanto, las rentas obtenidas por el trabajador residente en Andorra, podrían estar sujetas en España al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, “IRNR”), en la medida en que ejerza el trabajo físicamente en España. A estos efectos el artículo 1 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 (en adelante, “TRLIRNR”), 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 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.”

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.