

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066932

DGT: 14-11-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2918/2017

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Incompatibilidad con la condición de residente a los efectos de los CDIs.* De la dicción literal del art. 93 Ley 35/2006 (Ley IRPF) no se puede colegir que exista una tributación por rentas mundiales, sino una calificación de un tipo de renta -y sólo uno- como es la derivada del trabajo personal, a la que se atribuye como punto de generación el territorio nacional. **Convenio con Reino Unido.** Por otra parte, de acuerdo con el art. 4 del Convenio, tendrá la condición de residente a efectos del mismo quien tenga tal condición con arreglo a la norma interna. También señala que no incluye a las personas que estén sujetas exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. En consecuencia, todas estas personas no tendrán la consideración de residentes a efectos del Convenio.

Pues bien, poniendo en relación ambos artículos, se puede concluir que el contribuyente que se acoja al régimen del art. 93 no puede ser considerado residente a los efectos del Convenio; en consecuencia, podrá solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones de un Convenio. Y es que el hecho de que la normativa interna considere que toda renta del trabajo se origina en España implica que el contribuyente estaría en su caso en el supuesto de exclusión del Convenio, por cuanto sigue tributando sólo por rentas generadas en ese Estado en concreto.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), art. 4.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante se ha acogido al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

Cuestión planteada:

Si obteniendo certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio para evitar la doble imposición con un tercer país, si puede acogerse a las normas recogidas en el Convenio para evitar la doble imposición que en su caso pudieran producirse.

Contestación:

El consultante manifiesta en el escrito de consulta que se ha acogido al régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a trabajadores desplazados, previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 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, que es objeto de desarrollo en los artículos 113 a 120 del Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo, por el que se aprueba su Reglamento.

Conforme al mismo, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante un período determinado y siempre que se cumplan una serie de condiciones.

El consultante plantea que, una vez acogido al citado régimen especial, podría ser de aplicación el Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Capital suscrito entre España y otro

país. De la documentación que el consultante aporta se infiere que el país es Reino Unido. Por lo tanto la cuestión que se plantea es si, habiéndose acogido al régimen especial anteriormente mencionado, sería de aplicación 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).

La opción por el régimen especial, implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las rentas obtenidas en territorio español, con arreglo a las normas establecidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLIRNR) con las especialidades a que hace referencia el punto segundo del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.”

Por su parte, el artículo 4, apartado 1, del Convenio Hispano-Británico, establece, a los efectos de la residencia, que:

“A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. La expresión «residente de un Estado contratante» incluye los planes de pensiones constituidos en ese Estado.”

De acuerdo con este apartado, tendrá la condición de residente a efectos del Convenio quien tenga tal condición con arreglo a la norma interna. También señala que no incluye a las personas que estén sujetas exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. En consecuencia, estas personas no tendrán la consideración de residentes a efectos del Convenio.

En aplicación del artículo 93, los contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a trabajadores desplazados tributan de acuerdo a las normas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas que se consideran obtenidas en España, rentas, en consecuencia, de fuente española. La única excepción a esta regla de fuente la constituyen los rendimientos del trabajo, al indicar el artículo 93.2.b) que:

“La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.”

De esta dicción literal no se puede colegir que exista una tributación por rentas mundiales, sino una calificación de un tipo de renta -y sólo uno- como es la derivada del trabajo personal a la que se atribuye como punto de generación el territorio nacional.

Por otro lado la exclusión a que hace referencia el artículo 4.1 establece que “la expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado.”

Poniendo en relación ambos artículos el hecho de que la normativa interna considere que toda renta del trabajo se origina en España implica que el consultante estaría en su caso en el supuesto de exclusión por cuanto sigue tributando sólo por rentas generadas en ese Estado en concreto.

Por tanto, se concluye que el consultante acogido a este régimen del artículo 93 de la LIRPF no puede ser considerado residente a efectos del Convenio.

En este sentido, el artículo 120 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo siguiente, señala:

“Artículo 120. *Certificado de residencia fiscal*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden.”

De manera que el contribuyente que opte por la aplicación del régimen especial podrá solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones de un Convenio.

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.