

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088315

DGT: 28-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3328/2023

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Chile. *Teletrabajo desde España para empresa situada en el extranjero.* El contribuyente es una persona física con residencia fiscal en Chile que se traslada a España en octubre del año 2023. A pesar del traslado, seguirá trabajando en remoto, en la modalidad de teletrabajo, para su actual empleadora con residencia fiscal en Chile. Durante el ejercicio fiscal 2023 el trabajador mantendrá su residencia fiscal en Chile. De la regla general, se deriva que los salarios percibidos por el contribuyente en 2023 solo podrán ser sometidos a tributación en Chile, por ser este su Estado de residencia durante 2023, a no ser que el empleo se ejerciese en España, en cuyo caso también podría someterse a tributación en este país por el IRNR. El contribuyente realiza el trabajo desde España (teletrabajo), siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa chilena. Por lo tanto, como la contribuyente tiene la consideración de residente fiscal en Chile en 2023, al obtener rentas del trabajo derivadas de realizar teletrabajo desde España, se entenderá que el empleo se ejerce en España (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa chilena), por lo que dichas rentas podrán tributar tanto en España como Estado de la fuente, como en Chile como Estado de residencia.

En la medida en la que la contribuyente no permanezca en España 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 2023, sin que a estos efectos se contabilice los días que permanezca en España durante 2024, siempre que adquiera la residencia fiscal en España en dicho periodo impositivo, se cumplirá con el requisito del art. 14.2 a) del Convenio con Chile de 7 de julio de 2003. Adicionalmente, y siempre que, las remuneraciones se paguen por una persona en calidad de empleador que es residente en Chile, o en su nombre, y no se soporten por un establecimiento permanente que dicho empleador tenga en España, resultaría de aplicación el art. 14.2 del Convenio. En conclusión, en la medida en que se den todas las condiciones previstas en el art. 14.2 del Convenio, solo Chile, como Estado de residencia, podrá gravar las rentas obtenidas por la contribuyente en 2023 por su trabajo realizado en España en la modalidad de teletrabajo. De no cumplirse alguna de las condiciones previstas dicho artículo, España, como Estado de la fuente podrá gravar las rentas obtenidas por la contribuyente en 2023 por su trabajo realizado en España en la modalidad de teletrabajo. En este caso, la renta se gravará de acuerdo con el IRNR.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5, 12, 13, 24 y 25.

Convenio de 7 de julio de 2003 (Convenio con Chile), art. 14.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una persona física con residencia fiscal en Chile que se traslada a España en octubre del año 2023. A pesar del traslado, seguirá trabajando en remoto, en la modalidad de teletrabajo, para su actual empleadora con residencia fiscal en Chile.

Durante el ejercicio fiscal 2023 el trabajador mantendrá su residencia fiscal en Chile. Posteriormente, en año 2024 adquirirá la residencia fiscal en España.

El consultante manifiesta que su empleadora chilena no tendrá un establecimiento permanente en España.

Cuestión planteada:

Tributación en España de las rentas obtenidas desde octubre hasta diciembre de 2023 procedentes de su trabajo realizado desde España para la sociedad empleadora chilena, en la modalidad de teletrabajo.

Contestación:

Con carácter preliminar, es necesario indicar que se parte de la presunción de que i) el consultante no adquirirá la residencia fiscal en España durante el año 2023; ii) el consultante adquirirá la residencia fiscal en España durante el año 2024 y no será considerado residente fiscal a efectos del convenio en Chile durante el año 2024; iii) el trabajo realizado por el consultante en España para la empresa chilena es por cuenta ajena, en la forma de trabajo

dependiente; y iv) desde octubre el trabajo se desarrolla íntegramente en España en la modalidad de teletrabajo, no existiendo desplazamientos a Chile.

Adicionalmente, el consultante manifiesta que su empleador chileno no va a constituir un establecimiento permanente en España. Para resolver esta consulta se va a partir de tal consideración, sin que constituya el objeto de la misma la valoración de la existencia de un establecimiento permanente en España por parte de la empleadora del consultante.

Dicho lo anterior, al tratarse de una renta del trabajo por cuenta ajena procedente de una empresa chilena habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República de Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 7 de julio de 2003, 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 adelante, “IML”.

El Convenio, en su artículo 14, relativo a las rentas del trabajo dependiente, dispone que:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 15, 17 y 18, los sueldos, salarios y otras remuneraciones obtenidas 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 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 las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) El percceptor 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 una persona en calidad de empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que dicho empleador tenga en el otro Estado.
(...)”

De la regla general de tributación contemplada en el apartado 1 del artículo 14, se deriva que los salarios percibidos por la consultante en 2023 solo podrán ser sometidos a tributación en Chile, por ser este su estado de residencia durante 2023, a no ser que el empleo se ejerciese en España, en cuyo caso también podría someterse a tributación en este país (por el Impuesto Sobre la Renta de No Residentes, en adelante IRNR, y con arreglo a su normativa), 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, que orientan en la interpretación del citado artículo 14 del Convenio, recoge 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 España (teletrabajo), siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa chilena. Por lo tanto, como la consultante tiene la consideración de residente fiscal en Chile en 2023, al obtener rentas del trabajo derivadas de realizar teletrabajo desde España, se entenderá que el empleo se ejerce en España (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa chilena), por lo que dichas rentas, salvo que se cumpla lo previsto en el apartado 2 del artículo 14 del Convenio, podrán tributar tanto en España como estado de la fuente, como en Chile como estado de residencia.

Ahora bien, el apartado 2 del artículo 14 del Convenio, prevé que la renta solo pueda ser gravado en el estado de residencia, esto es Chile, a pesar de que el empleo se haya ejercido en España, cuando se den las siguientes circunstancias:

- a) que el consultante permanezca en España 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 2023, y

- b) las remuneraciones se pagan por una persona en calidad de empleador que no sea residente de España, o en su nombre, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que dicho empleador tenga en España.

Si se dan estas circunstancias, solo Chile, como estado de residencia, tendría potestad tributaria para gravar la renta percibida por el consultante derivada del teletrabajo ejercido en España.

En cuanto al cómputo del plazo de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, los comentarios al artículo 15 del MCOCDE, disponen en sus apartados 4 a 5 que:

4. Para que la exención prevista en este apartado sea aplicable a la renta de un empleo por cuenta ajena han de cumplirse las tres condiciones establecidas en el mismo. La primera condición limita la exención a las estancias de 183 días. Además, se establece que no podrá sobrepasarse ese plazo temporal “en cualquier período de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado”. (...) Para aplicar estas disposiciones deberán considerarse todos los períodos de 12 meses consecutivos que sean posibles, incluso aquellos que se solapen con otros hasta cierto punto. (...).

4.1 La referencia al “ejercicio fiscal considerado” debe interpretarse como una referencia al ejercicio fiscal del Estado contratante en el que un residente del otro Estado contratante ha ejercido su empleo asalariado y durante el que se han prestado los servicios correspondientes. (...)

(...)

5.1 Sin embargo, los días durante los que el contribuyente sea residente del Estado de la fuente no deben formar parte del cómputo. El subapartado a) debe leerse en el contexto de la primera parte del apartado 2, en el que se hace referencia a “las retribuciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena ejercido en el otro Estado contratante”, expresión que no comprende a las personas que residan y trabajen en un mismo Estado. La expresión “el perceptor permanezca” del subapartado a) se refieren al perceptor de la retribución y, durante el periodo que reside en el Estado de la fuente, no puede decirse de esa persona que sea el perceptor de una retribución obtenida por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena ejercido en el otro Estado contratante. Los siguientes ejemplos ilustran esta conclusión:

- Ejemplo 1: desde enero de 01 a diciembre de 01, X vive en el Estado F, del que es residente. El 1 de enero de 02 lo contrata un empleador residente del Estado R, a donde se traslada y del que se convierte en residente. Posteriormente, el empleador envía a X al Estado F desde el 15 al 31 de marzo de 02. En ese caso, X está presente en el Estado F durante 292 días comprendidos entre el 1 de abril de 01 y el 31 de marzo de 02 pero, dado que él es residente del Estado F entre el 1 de abril de 01 y el 31 de diciembre de 01, el primer período no se tiene en cuenta a los efectos del cómputo del plazo al que se hace referencia en el subapartado a).

- Ejemplo 2: desde el 15 hasta el 31 de octubre de 01, Y, residente del Estado R, está presente en el Estado F para preparar la expansión en ese país de la actividad económica de ACO, también residente del Estado R. El 1 de mayo de 02, Y se traslada al Estado F, donde se convierte en residente y trabaja como directora de una filial de nueva creación de ACO, residente del Estado F. En ese caso, Y está presente en el Estado F durante 184 días entre el 15 de octubre de 01 y el 14 de octubre de 02 pero, dado que es residente del Estado F entre el 1 de mayo y el 14 de octubre de 02, este último período no se tiene en cuenta a los efectos del cómputo del plazo al que se hace referencia en el subapartado a).

(...)

Por tanto, en la medida en la que el consultante no permanezca en España 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 2023, sin que a estos efectos se contabilice los días que permanezca en España durante 2024, siempre que adquiera la residencia fiscal en España en dicho periodo impositivo, se cumplirá con el requisito previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 14 del Convenio.

Adicionalmente, y siempre que, conforme manifiesta el consultante en su escrito de consulta, las remuneraciones se paguen por una persona en calidad de empleador que es residente en Chile, o en su nombre, y no se soporten por un establecimiento permanente que dicho empleador tenga en España, resultaría de aplicación el apartado 2 del artículo 14 del Convenio.

En conclusión, en la medida en que se den todas las condiciones previstas en el apartado 2 del artículo 14 del Convenio, solo Chile, como estado de residencia, podrá gravar las rentas obtenidas por el consultante en 2023 por su trabajo realizado en España en la modalidad de teletrabajo.

De no cumplirse alguna de las condiciones previstas en el apartado 2 del artículo 14 del Convenio, España, como estado de la fuente podrá gravar las rentas obtenidas por el consultante en 2023 por su trabajo realizado en España en la modalidad de teletrabajo. En este caso, la renta se gravará de acuerdo con 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, el "TRLIRNR".

Así, el artículo 5 TRLIRNR dispone que:

"Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)"

Adicionalmente, dispone el artículo 12 del TRLIRNR que:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

(...)"

Por otro lado, de conformidad con el artículo 13 del TRLIRNR:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

c) Los rendimientos del trabajo:

1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

(...)"

Con respecto a la base imponible, conforme al artículo 24.1 del TRLIRNR:

"1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones."

La cuota tributaria se determinará de conformidad con el artículo 25.1.b) del TRLIRNR, por el cual:

"1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

(...)"

Respecto al apartado anterior, según redacción dada por la Ley 11/2021 (BOE 10 de julio) de medidas para la prevención del fraude fiscal a la citada disposición adicional décima de la Ley 36/2006, la referencia que se realiza a que "exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal", se entiende efectuada a los Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

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.