

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 02-10-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2128/2024

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Participaciones de consejeros. Convenio con Reino Unido. La remuneración de un administrador residente fiscal en Reino Unido, percibida como miembro del consejo de administración de una sociedad residente en España, estará sujeta a imposición en España bajo el IRNR, aplicando un gravamen del 24% con las correspondientes obligaciones de retención e ingreso a cuenta.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, sociedad limitada residente fiscal en España, se dedica al arrendamiento de establecimientos hoteleros.

La misma está participada al 50% por dos socios que a la vez son los administradores solidarios de la entidad. Uno de ellos es de nacionalidad francesa, pero residente fiscal en España, mientras que el otro es nacional de Reino Unido, y, aparentemente, residente fiscal en dicho estado. Ambos administradores reciben una retribución por su condición de tales.

El administrador residente fiscal en España realiza sus funciones desde España, mientras que el administrador no residente ejerce sus funciones de forma telemática.

Cuestión planteada:

Retenciones a practicar por las remuneraciones abonadas al administrador no residente fiscal en España. Forma de declarar dichas retenciones.

Contestación:

En este caso nos encontramos con unas remuneraciones abonadas por una entidad residente fiscal en España a un administrador por su condición de tal, en principio, tal y como parece desprenderse del escrito de consulta, residente fiscal en Reino Unido, y que ejerce sus funciones de administrador de forma telemática.

En este sentido, podrá resultar 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), 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.

De acuerdo con el artículo 1 de dicho Convenio, este “se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.” La definición de residente a efectos del Convenio se recoge en el artículo 4 del mismo.

De esta forma, si el administrador sobre cuya remuneración se consulta tuviera la consideración de residente fiscal a efectos del Convenio en Reino Unido, podrá resultar de aplicación el Convenio.

Para responder a esta consulta se va a partir de la consideración de que el administrador sobre cuya remuneración se consulta es residente fiscal en Reino Unido.

Así, el artículo 15 del Convenio dispone que

“Artículo 15. Participaciones de consejeros.

Las participaciones y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

Por lo tanto, si el administrador sobre el que la consultante plantea la consulta, es residente fiscal en Reino Unido, España podrá gravar la renta percibida por el mismo por su condición de tal, por ser este el estado en el que se reside la sociedad de las que obtiene dicha remuneración.

Síguenos en...



Ahora bien, si además de las funciones de administrador ejerciera otras actividades, podrá resultar de aplicación otros artículos del Convenio. En este sentido, los Comentarios al artículo 16 al Modelo de Convenio de la OCDE, versión 2017 (en adelante, MCOCDE), que sirven en la elaboración e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición disponen, en su apartado 2 a este respecto que:

“2. Es frecuente que un miembro de un consejo de administración de una sociedad realice además otras actividades en la misma como, por ejemplo, empleado, asesor, consultor, etc. El artículo no es aplicable, evidentemente, a las retribuciones pagadas a esa persona por esas otras funciones.”

En cuanto la forma efectiva de tributación, en la medida en que se trate de una persona no residente fiscal en España, tributará de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, regulado en el 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 (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante, TRLIRNR.

De acuerdo con el artículo 5.a) TRLIRNR son contribuyentes por este impuesto “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”.

Por otro lado, constituye el hecho imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 12.1 TRLIRNR “la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto”.

En este sentido, el artículo 13.1.e) del TRLIRNR indican que se consideran rentas obtenidas en territorio español:

“e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.”

Adicionalmente, el artículo 24.1 del TRLIRNR recoge en cuanto a la base imponible que:

“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.”

En cuanto al tipo de gravamen, de acuerdo con el artículo 25.1.a) TRLIRNR será del 24 por 100.

En lo que se refiere a las obligaciones de retención, el artículo 31 del TRLIRNR recoge a los efectos que interesan que:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

(...)

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.

(...)

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.”

Síguenos en...



Por su parte, el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, (BOE de 5 de agosto de 2004) en adelante, RIRNR, determina que:

“1. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta presentarán declaración negativa cuando hubiesen satisfecho rentas de las señaladas en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, salvo en los supuestos en los que así lo establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado, el Ministro de Economía y Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática.”

Los modelos para formular la declaración y resumen anual correspondientes son los Modelos 216 y 296, respectivamente.

Las citadas declaraciones, modelos 216 y 296 respectivamente, se regulan en la “Orden EHA/3230/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta» (BOE de 17 de noviembre de 2008).

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

