

Referencia: NFC067338

DGT: 27-12-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3286/2017

SUMARIO:

Retenciones. Sujetos obligados a retener. Personas físicas, jurídicas y entidades no residentes sin establecimiento permanente . La empresa irlandesa, al no tener establecimiento permanente y no realizar actividad alguna en España y por tanto no obtener rentas en España de las que las retenciones pudieran constituir gasto deducible no tendrá obligación de retener conforme con lo dispuesto en los arts. 99 Ley 35/2006 (Ley IRPF) y 76 RD 439/2007 (Rgto IRPF). Sin embargo, si pudiera entenderse que la tenencia de trabajadores contratados en España en la modalidad de teletrabajo supone la existencia de un establecimiento permanente o, de no existir éste, la realización de actividad económica en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, dicha empresa irlandesa estaría obligada a practicar retención a cuenta del IRPF sobre los rendimientos de trabajo que abonara a los trabajadores residentes en España.

PRECEPTOS:

[Convenio de 10 de febrero de 1994 \(Convenio con Irlanda\), art. 15 .](#)

[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), art. 99 .](#)

[RD 439/2007 \(Rgto IRPF\), art. 76 .](#)

Descripción sucinta de los hechos:

Una empresa con sede en Irlanda pretende contratar a dos trabajadores residentes en España para que trabajen a distancia desde su casa (modalidad conocida como teletrabajo).

Cuestión planteada:

Obligación de retener a cuenta por el IRPF en España.

Contestación:

Plantea la consultante, una empresa irlandesa, si existe obligación de retener por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, sobre los rendimientos abonados a dos trabajadores, residentes fiscales en España, que realizarán su trabajo desde su casa en España, sin que sea necesaria su presencia física en el centro de trabajo, por lo que podría asimilarse al sistema conocido como "teletrabajo".

De acuerdo con los datos aportados por el consultante, la empresa es residente fiscal en Irlanda y no ejerce actividad alguna en España ni tiene sucursal, agencia u otro tipo de establecimiento. Asimismo, y de acuerdo con los datos aportados en la consulta, los trabajadores que perciben las retribuciones de la empresa irlandesa son residentes fiscales en España y se parte de esta premisa para responder a la cuestión planteada.

Los trabajadores serán considerados contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, y tributarán en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 de diciembre de 1994), establece en su artículo 15 respecto a los servicios personales dependientes:

"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 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 aquí, las remuneraciones percibidas por ese concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 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 perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días durante cualquier período de doce meses que coincida total o parcialmente con el correspondiente año fiscal de ese otro Estado, y

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que no es residente de ese otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la dirección efectiva de la empresa."

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 (en adelante, MC OCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 15 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 lo tanto, las rentas del trabajo dependiente derivadas de realizar teletrabajo, desde un domicilio privado en España, aunque los frutos de dicho trabajo sean para una empresa irlandesa y siendo los trabajadores considerados residentes fiscales en España, al ejercer el empleo en España, solamente tributarán en España.

Respecto a la obligación o no de retener por parte de la empresa irlandesa sobre los rendimientos de trabajo satisfechos, el artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone:

"1. (...)

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...)

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

(...)"

Asimismo, el artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en adelante RIRPF, establece en su apartado 1:

"Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

(...)

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

(...)"

En este caso, la empresa irlandesa, al no tener establecimiento permanente y no realizar actividad alguna en España y por tanto no obtener rentas en España de las que las retenciones pudieran constituir gasto deducible no tendrá obligación de retener conforme con lo dispuesto en los artículos 99 de la LIRPF y 76 del RIRPF. Sin embargo, si pudiera entenderse que la tenencia de trabajadores contratados en España en la modalidad de teletrabajo supone la existencia de un establecimiento permanente o, de no existir éste, la realización de actividad económica en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, dicha empresa irlandesa estaría obligada a practicar retención a cuenta del IRPF sobre los rendimientos de trabajo que abonara a los trabajadores residentes en España.

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 Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública