

Consulta n.º 7578 de 8 de junio de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia

LA LEY 1157/2017

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Bizkaia. Trabajador que reside en la localidad francesa de Hendaia y que presta sus servicios por cuenta ajena para una empresa situada en Bizkaia, como guionista, durante los meses de junio y julio. Aplicación del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa. Rentas incluidas en el artículo 15 del Convenio. Requisitos para obtener la condición de trabajador transfronterizo: residir a efectos fiscales en Francia y prestar sus servicios en este Territorio Histórico, volviendo diariamente al lugar de su residencia habitual al finalizar la jornada laboral, mantener con la entidad pagadora una relación de carácter laboral cuyos rendimientos no puedan encuadrarse en los artículos 16, 17, 18, 19 o 20 del Convenio y acreditar el reconocimiento de su condición de trabajador fronterizo mediante el oportuno documento expedido al efecto por las autoridades galas. Retenciones e ingresos de cantidades. Para obtener su devolución es necesario acreditar la residencia a efectos fiscales en Francia y aportarse el certificado de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo sellado por las autoridades tributarias de Francia.

Cuestión:

El consultante reside en la localidad francesa de Hendaia. Durante los meses de junio y julio, así como desde octubre hasta diciembre de 2016, prestó sus servicios por cuenta ajena para una empresa situada en Bizkaia, como guionista, según indica, retornando diariamente a su domicilio en Francia tras finalizar la jornada laboral. Hasta este último año, estuvo trabajando en empresas de Gipuzkoa, cuya Administración foral le reconoció la condición de trabajador fronterizo, por lo que dichas empresas no le practicaron retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos que le abonaron. Tributa en Francia, como residente en ese país.

Desea que se le reconozca la condición de trabajador transfronterizo, con el fin de que las empresas para las que trabaja no le practiquen retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Solución:

Respecto a la cuestión planteada en el escrito presentado, resulta de aplicación el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (el Convenio), cuyo artículo 15.1 establece que: "1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, 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 este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado".

De otro lado, el artículo 17 del mismo Convenio, relativo a las rentas obtenidas por los artistas y

deportistas, determina que: *"1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, puedan someterse a imposición en este otro Estado. (...)".*

En lo que afecta a este artículo 17 del Convenio, según el cual las rentas obtenidas por los artistas y deportistas no se regulan por lo dispuesto en el artículo 15 del mismo texto legal, incluso aun cuando tengan la consideración de rendimientos del trabajo dependiente, los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE (en el que se basa dicho precepto) aclaran que: *"3. El apartado 1 se refiere a los artistas del espectáculo ("entertainers") y los deportistas ("sportspersons"). No es posible formular una definición precisa del término "artista del espectáculo" ("entertainer"), si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término "artista del espectáculo" ("entertainer") comprende claramente a los actores de teatro, de cine o a los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante (por ejemplo, a un antiguo político que recibe unos honorarios por dar una conferencia), a una modelo actuando como tal (por ejemplo, una modelo que presenta distintos vestidos durante un espectáculo de moda o en una sesión de fotos) más que como una artista, o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.). Existe entre ambos supuestos una zona ambigua en la que será necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión. 4. Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en cualquiera de los dos. En tales casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta correspondiente que tal persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto. (...)".*

De donde se deduce que los rendimientos del trabajo dependiente que obtienen los guionistas en su condición de tales no se encuentran incluidos entre los regulados en el artículo 17 del Convenio (referido a las rentas obtenidas por artistas o deportistas), sino que tributan conforme a las reglas generales previstas en el artículo 15 del mismo texto legal (del mismo Convenio). Todo ello, en la medida en que, como específicamente se indica en los Comentarios al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, el término "artista" ("entertainer") del artículo 17 hace referencia a las personas en cuya actividad predomina el elemento escénico (particularmente, a quienes realizan actuaciones personales en las que predomina dicho elemento escénico).

Una vez sentado lo anterior, y aclarado que las rentas que obtiene el consultante en su condición de guionista se encuentran incluidas en el artículo 15 del Convenio, procede atender a lo dispuesto en el apartado 12 del Protocolo anexo al mismo (al repetido Convenio), donde se recoge que: *"No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 15, mientras no se convengan nuevas disposiciones entre los Estados contratantes, lo dispuesto en el apartado 4 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, cuyo texto es el que sigue, permanecerá en vigor: "4. Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes. Las*

autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario, el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán de modo especial, si fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones".

Si bien se había establecido por el Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961 y por los Canjes de Notas de 3 de julio de 1964 y de 21 de mayo y 1 de junio de 1965 una lista cerrada con los municipios franceses y españoles a los que se extendía la definición de trabajadores fronterizos, ligándola a la posibilidad de obtener la denominada "Tarjeta de Circulación Fronteriza", la evolución normativa (entrada en vigor del mercado único europeo el 1 de enero de 1993 con libertad de circulación de trabajadores y libertad de establecimiento), y económica y social (mejora de las redes de comunicaciones, del transporte, etc.), ha convertido en inoperante y carente de sentido la lista de municipios establecida en la década de 1960, en la medida en que actualmente no cabe la obtención de la "Tarjeta de Circulación Fronteriza" para ningún nacional español residente en territorio francés, que acuda a trabajar al País Vasco, por lo que la aplicación literal del citado precepto lo vaciaría de contenido.

Al no haberse desarrollado lo previsto en el último párrafo del apartado 12 del Protocolo anexo al Convenio de 10 de octubre de 1995 anteriormente transcrito, puede haber la duda interpretativa de determinar el alcance de la expresión "trabajadores fronterizos" a los efectos de lo dispuesto en el mismo.

En el Territorio Histórico de Gipuzkoa se promulgó el Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre (LA LEY 6397/1996) por el que se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas un Registro de Trabajadores Fronterizos (BOG de 16 de diciembre de 1996), que define el concepto de "trabajador fronterizo" de manera diferente, exigiendo fundamentalmente que se trate de trabajadores residentes en Francia, que presten sus servicios en Gipuzkoa y que regresen diaria y habitualmente al lugar de su residencia habitual, a los efectos de inscribirles en el citado Registro y de otorgarles el tratamiento tributario regulado en el apartado 12 del Protocolo anexo al Convenio vigente.

Además, el vigente Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995), establece en el apartado 4 de su artículo 15 que: *"No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado*

De todo lo expuesto se deduce que una interpretación sistemática, teleológica y en atención a la realidad social del tiempo en el que ha de ser aplicado el apartado 12 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición vigente con la República Francesa, exige considerar "trabajador fronterizo" al que, residiendo a efectos fiscales en un Estado, presta sus servicios en el territorio del otro Estado, y vuelve diariamente al lugar de su residencia habitual al finalizar la jornada laboral. La justificación de estos extremos ante la Administración tributaria vizcaína y ante el pagador exige contar con el oportuno certificado de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo, sellado por las autoridades tributarias galas, así como por el propio pagador de los rendimientos (documento éste que no se aporta). Además, lógicamente, para poder recibir este tratamiento tributario también se debe acreditar la residencia a efectos fiscales en Francia.

Cabe señalar, que a diferencia de lo que ocurre en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, en Bizkaia no existe ningún Registro de Trabajadores Fronterizos, en el que deban inscribirse los contribuyentes que tengan esta condición.

Por lo tanto, si el consultante cumple las condiciones enumeradas en los párrafos anteriores, la entidad para la que presta sus servicios deberá considerarle como un trabajador fronterizo, y no

tendrá que retenerle cantidad alguna a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, al no estar, en este caso, sometidas al Impuesto en Bizkaia las retribuciones por él percibidas. Tampoco deberá practicarle retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que no ostentará la condición de contribuyente de dicho Impuesto. Todo ello, en la medida en que, como se ha indicado, cumpla los requisitos: a) de residir a efectos fiscales en Francia y de prestar sus servicios en este Territorio Histórico, volviendo diariamente al lugar de su residencia habitual al finalizar la jornada laboral; b) de mantener con la entidad pagadora una relación de carácter laboral cuyos rendimientos no puedan encuadrarse en los artículos 16 (consejeros), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones), 19 (remuneraciones públicas) o 20 (profesores e investigadores) del Convenio; y c) de acreditar el reconocimiento de su condición de trabajador fronterizo mediante el oportuno documento expedido al efecto por las autoridades galas (documento éste que no se aporta).

Finalmente, en lo que respecta a las retenciones que, en su caso, le haya practicado la entidad pagadora, si cumple, y acredita, los requisitos exigibles para ser considerado como trabajador fronterizo residente a efectos fiscales en Francia, las retenciones que se le hayan podido practicar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes habrán sido improcedentes, por lo que deberán serle reintegradas, previa solicitud al efecto.

En este sentido, el artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril (LA LEY 6382/2014) (RIRNR), determina que: *"4. Cuando se hubieran ingresado cantidades o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención. El diputado foral de Hacienda y Finanzas, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto"*.

Como ya se ha especificado anteriormente, para poder obtener esta devolución, debe acreditarse la residencia a efectos fiscales en Francia y ha de aportarse el certificado de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo sellado por las autoridades tributarias galas.