

INFORME SOBRE TRIBUTACIÓN DE LAS REMUNERACIONES DEL PERSONAL QUE PRESTA SERVICIOS EN LAS EMBAJADAS Y OFICINAS CONSULARES DE ESPAÑA EN EL EXTRANJERO, DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA.

Respecto a la necesidad de revisar la aplicación de los artículos que regulan las remuneraciones públicas (normalmente el 19) en los Convenios para evitar la doble imposición, dichos preceptos no pueden analizarse ni interpretarse con independencia de la norma interna española.

Por un lado, el Convenio para evitar la doble imposición atribuye la capacidad de gravamen a los Estados y, a continuación, será la norma interna la que determine la forma de gravamen, cuando el convenio haya otorgado esa posibilidad.

Otra de las cuestiones que se plantean es la forma de prueba de los requisitos que se mencionan en algunos convenios y en la Ley interna española; en concreto, se suscita la forma de justificar la residencia en España con carácter previo a la prestación de servicios al Estado español.

A continuación se analiza la legislación aplicable a los casos mencionados y posteriormente las cuestiones relacionadas con la aplicación de aquella.

1. Normativa aplicable

La normativa que regula la tributación de estas remuneraciones se puede clasificar en dos apartados, a saber:

- Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España;
- Legislación interna española.

1) Convenios para evitar la doble imposición firmados por España

Cuando exista un Convenio para evitar la doble imposición se aplicará lo dispuesto en él para determinar el Estado al que corresponda recaudar los tributos de los empleados públicos españoles que presten servicios en las Embajadas y Consulados de España en el Estado con el que se ha firmado el Convenio, ya que, tanto 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 su artículo 5, como 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 (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, en su artículo 4, establecen la prevalencia de lo dispuesto en los Convenios y Tratados internacionales sobre la propia normativa interna.

Como norma general, los Convenios suscritos por España, siguiendo el Convenio Modelo de la OCDE, establecen, para las retribuciones públicas satisfechas por uno de los Estados firmantes, la tributación exclusiva en el Estado que satisface dichas retribuciones, salvo que el receptor de las retribuciones sea nacional del Estado en el que presta los servicios o fuera residente permanente en tal Estado con anterioridad a

la adquisición de la condición de empleado al servicio del Estado para el que presta los servicios, en cuyo caso sólo tributarían en el Estado en el que prestan los servicios.

A este respecto, el artículo 19.1 del Convenio Modelo de la OCDE, en adelante CMOCDE, establece:

“1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

- (i) es nacional de ese Estado, o
- (ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.”.

Algunos de los Convenios difieren de lo establecido en el CMOCDE, por lo que se pasa a estudiar cada uno de estos Convenios.

a) Convenio con Alemania.

El Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el patrimonio, de 5 de diciembre de 1966 (BOE de 8 de abril de 1968), actualmente vigente, por lo que se refiere a la tributación de las remuneraciones satisfechas por la Administración española a sus empleados en las representaciones en Alemania, establece en el apartado 2 del artículo 18:

“2 Las remuneraciones pagadas por o con cargo a fondos creados por el Estado español, o uno de sus organismos autónomos, autoridades o administraciones locales a una persona física por servicios prestados a los mismos, pueden someterse a imposición en España. Estas remuneraciones están exentas del impuesto alemán, salvo que se paguen a un nacional alemán que no tenga al mismo tiempo la nacionalidad española”.

De acuerdo con lo establecido en esta disposición:

- Personas de nacionalidad española que se desplazan a Alemania para prestar sus servicios en las Representaciones españolas: tributarán exclusivamente en España, con independencia de su residencia en el momento de su contratación.
- Personas de nacionalidad alemana: tributarán en ambos Estados (tributación compartida).
- Personas con doble nacionalidad (española y alemana): tributarán exclusivamente en España.
- Personas con nacionalidad de un tercer Estado: tributan exclusivamente en España.

Este Convenio se encuentra en revisión y lo más probable es que el Convenio revisado se adapte al CMOCDE.

b) Convenio con Austria.

El Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966 (BOE de 6 de enero de 1968), establece en su artículo 20.1:

“1. Las remuneraciones incluidas las pensiones, pagadas por o con cargo a fondos creados por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o administrativas, una de sus autoridades locales o una corporación de derecho público de ese Estado a una persona física en consideración a servicios prestados anteriormente a los mismos en el ejercicio de carácter público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado”.

Por esta disposición, las remuneraciones que satisfaga la Administración española a las personas que prestan servicios en la Embajada u Oficinas Consulares de España en Austria sólo pueden someterse a imposición en España, con independencia de su nacionalidad y de su residencia en el momento de ser contratadas.

c) Convenio con Bélgica.

El Convenio entre España y Bélgica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 14 de junio de 1995 (BOE de 4 de julio de 2003), en su artículo 19.1, se expresa en los siguientes términos:

“1.a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado, subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, si el beneficiario de las remuneraciones es un residente del otro Estado contratante y posee la nacionalidad de este otro Estado sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del Estado mencionado en el apartado a) anterior, dichas remuneraciones pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante”.

De acuerdo con lo dispuesto en este artículo:

- Personas de nacionalidad española que prestan sus servicios en representaciones de España en Bélgica: tributarán exclusivamente en España, con independencia de su residencia en el momento de su contratación.

- Personas de nacionalidad belga, sin poseer la nacionalidad española: pueden someterse a imposición en ambos Estados (tributación compartida).

-Personas con nacionalidad de un tercer Estado: tributan exclusivamente en España.

d) Convenio con Finlandia.

El Convenio entre España y Finlandia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de 15 de noviembre de 1967 (BOE de 11 de diciembre de 1968), por lo que se refiere a la tributación de las remuneraciones satisfechas por la Administración española a sus empleados en las representaciones en Finlandia en el apartado 1 del artículo 19, según la redacción dada por el Canje de Notas de 22 de febrero de 1973 (BOE de 24 de abril de 1974), establece:

“1. Las remuneraciones, comprendidas las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado contratante o una de sus asociaciones públicas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público a una persona física en consideración a servicios prestados a este Estado, asociación, entidad, organismo o personas, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, Sin embargo, esta disposición no se aplicará cuando las remuneraciones se concedan a personas que posean la nacionalidad del otro Estado. En este caso, las remuneraciones se someterán a imposición únicamente en el Estado en que estas personas sean residentes”.

De acuerdo con esta redacción del artículo 19 del Convenio, las personas que prestan servicios en las representaciones de España en Finlandia tributarán:

- Personas de nacionalidad española, con independencia de su residencia en el momento de su contratación: exclusivamente en España.
- Personas con nacionalidad finlandesa: exclusivamente en Finlandia.
- Personas con nacionalidad de un tercer Estado: exclusivamente en España.

e) Convenio con Francia.

El Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), en su artículo 19.1 establece:

“1.a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente y nacional de este estado, sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del primer Estado”.

La tributación del personal que presta servicios en las representaciones españolas en Francia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1 citado, será:

- Personas con nacionalidad española, tributan exclusivamente en España.
- Personas con nacionalidad únicamente francesa, tributarán exclusivamente en Francia.
- Persona con doble nacionalidad (española y francesa) tributan exclusivamente en España.
- Personas con nacionalidad de un tercer Estado, tributación exclusivamente en España.

f) Convenio con Japón.

El artículo 19.1 del Convenio entre España y Japón para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, de 13 de febrero de 1974 (BOE de 2 de

diciembre), al regular la tributación de las retribuciones públicas, se expresa en los siguientes términos:

“1. Las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas directamente o con cargo a los fondos a los cuales se ha contribuido por un Estado contratante o una de sus entidades locales a una persona física, en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas entidades, en el ejercicio de funciones de carácter público, solamente pueden someterse a imposición en este Estado contratante. Sin embargo, tales remuneraciones solamente podrán someterse a imposición en el otro Estado contratante si el que las recibe es nacional de este otro Estado contratante”.

Por lo dispuesto en este artículo, las remuneraciones que perciban las personas que prestan servicios en la Embajada u Oficinas Consulares de España en Japón tributarán:

- Personas de nacionalidad española, con independencia de su residencia en el momento de su contratación: exclusivamente en España.
- Personas con nacionalidad japonesa: exclusivamente en Japón.
- Personas con nacionalidad de un tercer Estado: exclusivamente en España.

g) Convenio con los Países Bajos.

En el apartado 1 del artículo 20 del Convenio entre España y los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio de 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972), se establece:

“1. Las remuneraciones incluidas las pensiones, pagadas directamente o con cargo a fondos constituidos por un Estado, una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales a una persona física en virtud de servicios prestados a este Estado o a estas subdivisiones o Entidades, pueden someterse a imposición en este Estado”.

De acuerdo con esta disposición, las remuneraciones de las personas que prestan servicios en las representaciones de España en los Países Bajos se pueden someter a imposición en ambos Estados, estando únicamente limitada la tributación en Holanda por las disposiciones de las Convenciones de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y sobre Relaciones Consulares que establecen la exención en el Estado receptor de las remuneraciones satisfechas por el otro Estado (España), salvo que los perceptores tengan la nacionalidad del Estado receptor (Holanda) o tuvieran su residencia permanente en dicho Estado.

h) Convenio con Suiza.

Por lo que se refiere a la tributación del personal de las representaciones de España en Suiza, el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967), suscrito entre los dos Estados, establece en su artículo 19:

“Las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas, directamente o con cargo a un fondo especial, por un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, un organismo autónomo o persona jurídica de derecho público de este Estado, a una persona física que posea la nacionalidad de este Estado, en consideración a servicios prestados, actualmente o con anterioridad, solo pueden

someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden tales remuneraciones”.

Por lo expuesto en este artículo, las personas de nacionalidad española que prestan servicios en las representaciones de España en Suiza tributan exclusivamente en España.

El resto del personal, esto es, los que no posean la nacionalidad española, se regirá por lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio sobre la tributación de los trabajadores dependientes.

El artículo 15 del Convenio Hispano-Suizo se expresa en los siguientes términos:

“1. Sin perjuicio de las disposiciones de 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 este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este 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 primer Estado si:

- a) El empleado no permanece en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de un total de 183 días durante el año fiscal considerado;
- b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona que no es residente del otro Estado, y
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona para quien se trabaja tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones procedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa”.

2) Legislación interna española.

Establecido el Estado en el que deben tributar las personas que presten servicios en las representaciones de España en el extranjero, por aplicación de los diferentes Convenios para evitar la doble imposición, la forma en que debe realizarse dicha tributación se determina por aplicación de la legislación interna española.

En este sentido, el artículo 10 de la citada Ley 35/2006 considera contribuyentes del IRPF a aquellas personas que, teniendo su residencia habitual en el extranjero, le son de aplicación alguna de las condiciones expuestas en dicho artículo, que se expresa en los siguientes términos:

“1 A los efectos de esta Ley se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendido tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

- a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas de aquél.
- b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo”.

En conclusión, cuando el Convenio para evitar la doble imposición permita gravar en España,

1. Estarán sometidas al IRPF las personas que prestan servicios en las representaciones españolas en el extranjero que cumplan las condiciones previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF; son de especial relevancia en el caso que se ha planteado:
 - que tengan la nacionalidad española,
 - que tuviera su residencia habitual en España con anterioridad a iniciar la prestación de servicios al Estado español en el otro Estado.
2. Estarán sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de acuerdo con lo preceptuado en el TRLIRNR, las personas que no cumplan los requisitos anteriores.

Las personas que estén sometidas al IRNR, según lo señalado anteriormente, tendrán el siguiente tratamiento:

En el artículo 13.1.c). 2º de la Ley del IRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español, y por lo mismo sujetas a imposición en España, las rentas del trabajo “cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española”.

Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo de la letra c) citada, dichas retribuciones públicas estarán exentas de tributación en España “cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero”.

Cuando las retribuciones del personal estén sujetas al IRNR en España el tipo impositivo aplicable será del 8 por 100, según lo dispuesto en el artículo 25.1.c) del TRLIRNR.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, hay que dejar claro que tanto el Estado al que corresponde gravar este tipo de remuneraciones como el impuesto que resulte de aplicación (IRPF o IRNR), se determinará exclusivamente por la estricta aplicación de la normativa anteriormente citada, sin que, en ningún caso, exista posibilidad alguna de elección por parte del contribuyente sobre dónde y cómo tributar.

2. Cuestiones relacionadas con los medios de prueba

En muchos de los casos anteriormente mencionados, una de las cuestiones fundamentales que se requiere para poder aplicar correctamente la norma es la necesidad de probar la residencia en España con carácter previo a la prestación de servicios para el Estado español.

Para poder justificar la residencia española, la norma prevé que la Administración española pueda emitir certificados de residencia. Este documento será suficiente para que el retenedor pueda aplicar las normas mencionadas anteriormente de forma correcta (CDI, IRPF, IRNR).

La expedición del certificado de residencia por parte de la Administración española está condicionada a que efectivamente resulte probada dicha residencia en España.

En relación con esta necesidad probatoria hay que tener en cuenta lo recogido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que dispone lo siguiente:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”.

De acuerdo con este artículo y por lo que se refiere a la acreditación de la residencia en España, es el propio contribuyente el que deberá aportar las pruebas oportunas que acrediten dicha condición, correspondiendo la apreciación y valoración de la prueba a quien tramite el procedimiento.

Por lo que se refiere a los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente, el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria señala lo siguiente:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”.

Por tanto, para poder acreditar la residencia fiscal en España, el documento principal de prueba es el certificado de residencia fiscal emitido por la AEAT.

En el supuesto en que dicho certificado de residencia no se pueda obtener, es el propio contribuyente el que tiene que, mediante la aportación de las pruebas o indicios que considere oportunos (certificado de empadronamiento, justificantes de colegios de los hijos, posibles pagos de alquileres, recibos de consumos de luz, teléfono, etc...), probar su residencia en España.

Dichas pruebas o indicios, de conformidad con el principio ampliamente reconocido por los tribunales españoles de “valoración conjunta de la prueba”, serán valorados conjuntamente con la existencia de otras pruebas o indicios relevantes, todo ello a efectos de finalmente poder determinar o no la residencia fiscal en España del contribuyente.

3. Conclusión

En conclusión, la determinación del Estado al que corresponde gravar con impuestos las retribuciones de las personas que prestan servicios en las Embajadas y Oficinas Consulares de España en los Estados que tienen suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, corresponde a lo dispuesto en los respectivos Convenios; la forma de tributar, en cada caso, se establece por la legislación interna española que se ha citado.

En ningún caso corresponde al contribuyente elegir dónde y cómo tributa.

24/03/10