

## **TRIBUTACION PROFESORES VISITANTES USA**

### **Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos.**

El consultante en junio de 2014 fue seleccionado para participar en un programa de profesores visitantes convocado por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte para el curso 2014-2015. Dicho programa se realizará en un centro educativo de Texas, Estados Unidos. En España, durante 2014, estuvo desempleado y mantuvo una vivienda.

### **Contestación**

El consultante ha sido seleccionado para participar en un programa de profesor visitante convocado por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, siendo el destino el Estado de Texas, en Estados Unidos, para el curso académico 2014-2015.

El objetivo del programa es atender a la demanda de enseñanza de la lengua española y mejorar la calidad de la misma. Entre los requisitos generales exigidos a los candidatos se encuentra el de tener la nacionalidad española.

El apartado 13 de la convocatoria señala que al profesor seleccionado se le ofrecerá un contrato, en este caso de conformidad con la legislación laboral de Estados Unidos y la autoridad educativa contratante, por lo que va a ser una relación laboral de dependencia desarrollada en Estados Unidos.

En 2014 estuvo desempleado en España y de acuerdo con la documentación adjunta al escrito de la consulta, posee una vivienda en España.

Tributación de las rentas satisfechas por el centro educativo en Texas (Estados Unidos)

La primera cuestión que se plantea es la de la residencia fiscal del consultante, a la luz de lo dispuesto en la legislación interna y en el Convenio entre el Reino de

España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990), en adelante el Convenio.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 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, que en su apartado 1, establece lo siguiente:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

Debe resaltarse que, tal como se establece en el artículo 9.1 de la LIRPF, para determinar el período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, en este caso los Estados Unidos.

En España se determina la residencia de los contribuyentes por períodos impositivos completos, coincidiendo el período impositivo con el año civil, esto es, de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, sin la posibilidad de fraccionamiento del período impositivo por cambio de residencia.

Las anteriores consideraciones serán de aplicación tanto para el ejercicio 2014, como siguientes, teniendo en cuenta que la residencia fiscal del consultante puede cambiar a lo largo del tiempo y por ello, habrá que determinar, con los criterios señalados previamente de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la LIRPF, la residencia del consultante en cada ejercicio fiscal.

Ahora bien, si de acuerdo con los criterios anteriores, el consultante fuese residente fiscal en España y, además, de conformidad con la legislación interna de los Estados Unidos, también se considerase residente en ese país, el conflicto de residencia planteado se resolvería de acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 del Convenio Hispano-Estadounidense.

Finalmente, debe señalarse que para poder aplicar el Convenio Hispano-Estadounidense, el consultante deberá acreditar su residencia fiscal en Estados Unidos mediante el oportuno certificado de residencia en el sentido del Convenio, expedido por la autoridad fiscal competente de dicho Estado.

Conforme a los datos aportados en el escrito de consulta, parece deducirse que el consultante sí podría acreditar su residencia fiscal en Estados Unidos, y no parece que mantenga el centro de sus intereses económicos en España, de manera que sería considerado no residente fiscal en España.

En este caso, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en 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 marzo), en adelante TRLIRNR. En concreto, el artículo 12 del TRLIRNR señala lo siguiente:

"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".

R>Por su parte, el artículo 13.1.c.1 del citado TRLIRNR dispone lo siguiente:

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

c. Los rendimientos del trabajo:

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

Por lo tanto, en la medida en el rendimiento obtenido por el consultante deriva directamente de una actividad personal desarrollada en Estados Unidos, no quedaría sujeto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ni tendría obligación de declarar dicha renta.

Ahora bien, si el consultante fuera residente en España, será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan obtenido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

No obstante, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio, en relación con estas rentas. El artículo 16 del Convenio, relativo a la tributación de las remuneraciones del trabajo, dispone lo siguiente:

"1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) y 21 (funciones públicas), los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares 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 en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal 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 permanece en el otro Estado durante un período o períodos que no excedan en conjunto de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses;

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

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

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo como miembro regular de la tripulación de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional por una empresa de un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado."

Este artículo establece como regla general la tributación de los rendimientos derivados del trabajo dependiente en el Estado en el que se desarrolle dicho trabajo, así como en el Estado de residencia, estableciendo la tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador en caso de que se cumplan simultáneamente las tres condiciones establecidas en el apartado 2 del mencionado artículo 16.

En consecuencia, de no cumplirse los tres requisitos señalados, las rentas satisfechas por el centro educativo de los Estados Unidos podrán tributar también en dicho país.

La doble imposición que pudiera producirse se eliminará en España, como Estado de la residencia, conforme a lo establecido en el artículo 24 del Convenio y la legislación interna española. A estos efectos, el apartado 1.a) del citado artículo del Convenio establece:

"1. En España, la doble imposición se evitará de la siguiente forma:

1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos.

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos."

Rectificación de autoliquidación

Según indica el escrito de consulta, para el ejercicio 2014, el consultante realizó una declaración por IRPF. Si resultase ser residente fiscal en Estados Unidos podrá, en su caso, solicitar la rectificación de la autoliquidación realizada para obtener la devolución del ingreso indebido.

El artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, regula la rectificación de autoliquidaciones en los siguientes términos: "3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley."

En este sentido, respecto a la cuantía que hubiera podido ser ingresada por el obligado tributario en la autoliquidación de IRPF correspondiente al ejercicio fiscal 2014, éste podrá solicitar su devolución en su caso conforme a lo establecido en el artículo 221.4 de la LGT.

Dicho artículo establece lo siguiente: "4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley."

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos

de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En todo caso, hay que señalar que, instado dicho procedimiento, corresponderá a la Administración tributaria gestora, en este caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la valoración de la concurrencia de los presupuestos de hecho y de derecho determinantes de la eventual procedencia de la rectificación de la autoliquidación y, en su caso, devolución de ingresos indebidos.

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.