

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1069-17
ORGANO	SG FISCALIDAD INTERNACIONAL
FECHA-SALIDA	04/05/2017
NORMATIVA	CDI Hispano-Estadounidense, Art. 22; CDI Hispano-Canadiense, Art. 20; CDI Hispano-Británico, Art. 19; CDI Hispano-Filipino, Art. 20; LIRPF; art. 7.p), y 7.j); TRLIRNR, Art. 14.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La Fundación consultante, es una entidad sin fines lucrativos a la que es de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, y su principal objetivo es el de promover y difundir la educación, la ciencia y la cultura. Para conseguir dichos fines, colabora con una Universidad española. Derivado de ello, va a renovar el Convenio de colaboración en estudios propios suscrito con dicha Universidad y una cooperativa de instituciones de enseñanza, que tiene por objeto dotar de un sistema de becas para la organización e impartición de determinados Estudios Propios de la Universidad. Asimismo, la consultante va a renovar el Convenio de Cooperación Educativo con dicha Universidad y una institución de enseñanza , que tiene por objeto dotar de financiación para su organización e impartición como Estudios Propios de la Universidad, al amparo de lo previsto en el Reglamento de Prácticas Externas de los Programas de Postgrado de dicha Universidad.</p> <p>En ambos casos, se incluyen prácticas curriculares externas necesarias para la obtención de determinadas titulaciones oficiales de máster. La fundación consultante asume la gestión de las ayudas económicas, constituyéndose en pagador y, en su caso, retenedor de las ayudas (becas y/o retribuciones de las prácticas externas), asumiendo la obligación de alta de los alumnos en el régimen correspondiente de la Seguridad Social, sin que ello suponga relación laboral alguna con los alumnos.</p> <p>Los alumnos beneficiarios perceptores de dichas ayudas proceden y son nacionales de Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, y Filipinas, y algunos de ellos tienen doble nacionalidad (española y la de su país de origen). Algunos alumnos aportan el certificado de residencia fiscal a efectos de aplicar el CDI, otros aportan certificado de residencia fiscal en España, y otros no aportan ningún documento. Simultáneamente, comunican mediante el modelo 147 a la AEAT, su desplazamiento a territorio español. Algunos aportan documento acreditativo a efectos de practicar retenciones sobre rendimientos por trabajo del IRPF por cambio de residencia (con efectos del día 1 de enero de 2016, otros con efectos de la fecha de presentación, y en otros casos con efectos del 1 de enero de 2017).</p> <p>La misma casuística se repite con alumnos procedentes de Tailandia, Egipto, Nicaragua, Polonia, y Rumania.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>La consultante plantea las siguientes cuestiones, en relación a las ayudas económicas concedidas (becas/prácticas retributivas):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Si resultan de aplicación a las becas, las exenciones previstas en las letras p) o j) del artículo 7 de la LIRPF. 2.- Si resultan de aplicación a las becas, las exenciones previstas en el artículo 14 del TRLIRNR. 3.- En caso de los estudiantes procedentes de EE.UU., si resulta de aplicación a las becas, las exenciones previstas en el artículo 22 del Convenio Hispano-Estadounidense, y en su caso el apartado b)iii) del mencionado artículo.

4.- En caso de los estudiantes procedentes de Canadá, si resulta de aplicación a las becas, las exenciones previstas en el artículo 20 del CDI Hispano-Canadiense, o en su caso, lo regulado en el artículo 15 de dicho Convenio.

5. -En el caso de los estudiantes procedentes del Reino Unido, si resulta de aplicación a las becas, las exenciones previstas en el artículo 19 del CDI Hispano-Británico, o en su caso, lo regulado en el artículo 14 de dicho Convenio.

6. -En el caso de los estudiantes procedentes de Filipinas, si resulta de aplicación a las becas, las exenciones previstas en el artículo 20 del CDI Hispano-Filipino.

7. -En el caso de los estudiantes procedentes de Tailandia, Egipto, Nicaragua, Polonia, y Rumanía, si resultan de aplicación las exenciones reguladas en sus respectivos CDIs suscritos con España en lo referente a las cantidades percibidas por los estudiantes en concepto de becas o prácticas retributivas.

8. -En todos los casos mencionados anteriormente, qué tipo de retención por IRPF o por IRNR sería aplicable a dichas percepciones económicas.

CONTESTACION -COMPLETA

I) Residencia fiscal

En primer lugar, para dar contestación a su consulta, hay que determinar la residencia fiscal para cada uno de los estudiantes que perciben las ayudas objeto de la consulta.

En este sentido, el artículo 9.1 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, se expresa en los siguientes términos:

"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."

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- La permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la 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.

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

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el estudiante será considerado residente en España y 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 producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.

Las anteriores consideraciones serán de aplicación tanto para el ejercicio 2016, como siguientes, teniendo en cuenta que la residencia fiscal del estudiante 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 de esta persona en cada ejercicio fiscal.

No obstante, en aplicación de alguno de los criterios señalados, el estudiante resultase ser residente fiscal en España y, al mismo tiempo, pudiera ser considerado residente fiscal de su Estado de procedencia de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados que se resolvería atendiendo a lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición aplicable entre España y el Estado de origen. La mayor parte de los Convenios de doble imposición que España tiene suscritos siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, en adelante MCOUDE, que en su artículo 4, apartado 2, se expresa en los siguientes términos:

“2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”

II) Tributación

Se distinguen los siguientes casos:

II.1. Estudiante residente fiscal en España:

En caso de que se den cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, así como en el caso de que el estudiante pueda acreditar su condición de residente fiscal mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal en España, entonces, tal como ya se ha explicado con anterioridad, el estudiante será considerado contribuyente del IRPF y deberá tributar en España por su renta mundial de acuerdo con la LIRPF y los Convenios de doble imposición aplicables.

Se plantea en el escrito de consulta si a dichas becas les resultan de aplicación las exenciones previstas en las letras j) o p) del artículo 7 de la LIRPF y, en su caso, el tipo de retención aplicable.

El artículo 17.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”. Asimismo, dicho artículo, en su apartado 2, incorpora una relación de rendimientos a los que expresamente otorga la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que se encuentran en su párrafo h) “las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley”.

Por su parte, el artículo 7 de la LIRPF, en su letra j), establece que **estarán exentas:**

“j) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, **percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo,** en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.”

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, que dispone:

“1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

(...)”.

De acuerdo con el Convenio de colaboración en Estudios Propios de la Universidad, firmado entre la Universidad, la fundación consultante y una cooperativa de instituciones de enseñanza, esta última asume la obligación de dotar de un sistema de becas para los títulos propios de la Universidad (tres másteres) que se relacionan en dicho Convenio. Asimismo, en el Convenio de Cooperación Educativa entre la Universidad, la consultante y una institución de enseñanza, consta que la fundación consultante gestionará las ayudas económicas a los alumnos que realizan las prácticas. Las prácticas se realizarán por los alumnos en los centros asociados a la cooperativa de instituciones de enseñanza relacionados en el Anexo del Convenio como complemento práctico de los estudios que están realizando, siendo dicha relación puramente académica o formativa, “sin que exista, por tanto, relación contractual de carácter administrativo, civil, laboral o mercantil”. Asimismo, consta que dichas prácticas “se llevarán a cabo únicamente en su calidad de estudiantes de Estudios Propios” de la Universidad, “y no como titulados universitarios en el caso de que lo fueran” y que el centro de acogida del alumno en prácticas asume,

entre otras, la obligación de “no tener con los alumnos en formación práctica ningún tipo de vinculación laboral o contractual”.

El contenido del Convenio de colaboración en Estudios Propios de la Universidad (firmado entre la Universidad, la consultante y la cooperativa de instituciones de enseñanza), así como el del Convenio de cooperación educativa entre la Universidad, la consultante y una institución de enseñanza, es semejante, constando, en el primero, que su objetivo es el de dotar a los Títulos Propios de la Universidad que se relacionan (tres másteres) de financiación para su organización e impartición como Estudios Propios y que la fundación consultante facturará a la institución de enseñanza la cantidad recogida en la cláusula cuarta del convenio (cláusula relativa a la ayuda económica de la institución de enseñanza para financiar la realización de dichos estudios). En el segundo Convenio consta que la fundación consultante gestionará las ayudas económicas de los colegios a los alumnos que realizan las prácticas en ellos, que las prácticas que realicen los alumnos se llevarán a cabo únicamente en su calidad de estudiantes de Estudios Propios de la Universidad y que el colegio de acogida del alumno en prácticas asume, entre otras, la obligación de no tener con los alumnos en formación práctica ningún tipo de vinculación laboral o contractual.

Según la citada normativa, para que resulte aplicable la exención es necesario, en primer lugar, que sean becas públicas o becas concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como, desde 1 de enero de 2015, sean becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

Asimismo, deberán ser becas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo o becas para investigación en el ámbito descrito por el citado Real Decreto 63/2006 u otorgadas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Dado que, en el presente caso, no se trata de becas para investigación, únicamente cabría analizar su posible exención con arreglo al primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF.

De acuerdo con el artículo 2 del RIRPF, tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002 “se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.
- b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.
- c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.”

Asimismo, conviene precisar que el ámbito de aplicación objetivo de la exención referida en el primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF comprende las becas percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, para todos los niveles y grados del sistema educativo. Dentro de los estudios reglados en España se consideran la enseñanza de régimen general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, máster o doctorado; y enseñanza de régimen especial: artística, de idiomas y deportiva (artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación –BOE de 4 de mayo- y Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales –BOE de 30 de octubre-).

En relación con los estudios universitarios de carácter reglado, el artículo 3.3 del citado Real Decreto 1393/2007 establece que “las enseñanzas universitarias oficiales se concretarán en planes de estudios que serán elaborados por las

universidades, con sujeción a las normas y condiciones que les sean de aplicación en cada caso. Dichos planes de estudios habrán de ser verificados por el Consejo de Universidades y autorizados en su implantación por la correspondiente Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.2 de la Ley Orgánica 6/2001, modificada por la Ley 4/2007, de Universidades. Los títulos a cuya obtención conduzcan, deberán ser inscritos en el RUCT y acreditados, todo ello de acuerdo con las previsiones contenidas en este real decreto”.

Por su parte, el artículo 4 del Real Decreto 1393/2007 dispone que “Los títulos universitarios regulados en el presente real decreto tendrán carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, surtirán efectos académicos plenos y habilitarán, en su caso, para la realización de actividades de carácter profesional reguladas, de acuerdo con la normativa que en cada caso resulte de aplicación.”

Asimismo, el artículo 10 del Real Decreto 1393/2007, en relación con las enseñanzas de máster, dispone lo siguiente:

“1. Las enseñanzas de Máster tienen como finalidad la adquisición por el estudiante de una formación avanzada, de carácter especializado o multidisciplinar, orientada a la especialización académica o profesional, o bien a promover la iniciación en tareas investigadoras.

2. La superación de las enseñanzas previstas en el apartado anterior dará derecho a la obtención del título de Máster Universitario, con la denominación específica que figure en el RUCT.

(...).”

Por su parte, el artículo 15 del Real Decreto 1393/2007 establece las directrices para el diseño de títulos de máster universitario.

En el presente caso, las ayudas económicas se refieren a estudios propios de la Universidad, haciendo referencia -los Convenios de colaboración en estudios propios aportados- al artículo 34.3 de la Ley Orgánica de Universidades. Este artículo 34.3 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, disponía lo siguiente: “3. Las Universidades podrán establecer enseñanzas conducentes a la obtención de diplomas y títulos propios, así como enseñanzas de formación a lo largo de toda la vida. Estos diplomas y títulos propios carecerán de los efectos que las disposiciones legales otorguen a los mencionados en el apartado 1.” (en dicho apartado 1 se establecía que “1. Los títulos universitarios que tengan carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, así como las directrices generales de los planes de estudios que deban cursarse para su obtención y homologación, serán establecidos por el Gobierno,...”).

Sin embargo, la redacción actual del artículo 34 de la citada Ley Orgánica de Universidades es la siguiente:

“1. Las universidades impartirán enseñanzas conducentes a la obtención de títulos oficiales y con validez en todo el territorio nacional y podrán impartir enseñanzas conducentes a la obtención de otros títulos.

2. Los títulos universitarios de carácter oficial y con validez en todo el territorio nacional deberán inscribirse en el registro de universidades, centros y títulos, previsto en la disposición adicional vigésima. Podrán inscribirse otros títulos a efectos informativos. El Gobierno regulará el procedimiento y las condiciones para su inscripción.”.

Por tanto, para que resulte de aplicación la exención se requiere que los estudios para cuya realización se otorguen las becas formen parte del ámbito de los planes de estudios conducentes a la obtención de un título oficial de Máster Universitario, de manera que la realización de dichos estudios constituya un requisito para la obtención del correspondiente título oficial.

En consecuencia, en el caso consultado, cabe indicar que en la medida en que las becas se otorguen para la realización de estudios o prácticas que no formen parte del ámbito de los planes de estudios conducentes a la obtención de un título oficial de Máster Universitario, sino de otros títulos, dichas becas no estarán amparadas por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF.

En segundo lugar, en cuanto a la posibilidad de que resulte de aplicación la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF, dicho precepto establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”.

Por su parte, el artículo 6 del RIRPF, dispone lo siguiente:

“1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo

9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”.

Según ha señalado este Centro Directivo, esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión “trabajos” que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En el presente caso, sin entrar a valorar el cumplimiento de otros requisitos para la aplicación de la exención, los estudios propios a los que se refiere la consulta contemplan la realización, por parte de los alumnos, de unas prácticas, como auxiliares de conversación, en colegios.

De acuerdo con la información aportada, los rendimientos que pudiera percibir el alumno por dichas prácticas no derivan de una relación laboral ni estatutaria, por lo que a dichos rendimientos no les resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Por tanto, procederá la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades derivadas de las becas, como rendimientos del trabajo según el artículo 17.2.h) de la LIRPF. Asimismo, como tales rendimientos, dichas cantidades estarán sujetas a retención a cuenta del IRPF.

En cuanto al tipo de retención, el artículo 80 del RIRPF dispone lo siguiente:

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

(...)”.

Por lo que se refiere al cálculo de la retención aplicable, dicho cálculo se efectuará conforme con el procedimiento general para determinar el importe de la retención, establecido en el artículo 82 y siguientes del RIRPF, debiendo tenerse en cuenta –si la beca tuviera una duración inferior al año- que el tipo resultante no podrá ser inferior al 2 por 100, tal como establece el artículo 86.2 del RIRPF.

II.2. Estudiante no residente fiscal en España:

Si de las normas sobre residencia se deduce que el estudiante es no residente fiscal en España, esta persona sería considerada contribuyente por el IRNR y tributaría por este Impuesto sólo por las rentas de fuente española que pudieran ser gravadas.

Al tratarse de estudiantes de otros países con los que España tiene suscrito un Convenio de doble imposición, que van a recibir ayudas de fuente española, será de aplicación el correspondiente Convenio, siempre que el estudiante acredite, mediante un certificado de residencia fiscal en el sentido del Convenio emitido por la autoridad fiscal competente del Estado de procedencia que se trate. En caso contrario, si el estudiante no puede aportar dicho certificado, será de aplicación solamente la Ley interna, en este caso el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, BOE del 12 de marzo de 2004.

En el escrito de consulta se plantean expresamente cuestiones relacionadas con las exenciones previstas en el artículo de estudiantes establecido en cada uno de los Convenios de doble imposición que resulten aplicables, según sea el Estado de procedencia del alumno receptor de las ayudas económicas objeto de consulta. Para ello, se parte de la premisa de que los estudiantes aportan el certificado de residencia en el sentido del Convenio al que se ha hecho referencia anteriormente.

a) Estudiantes de EE.UU.

En caso de estudiantes procedentes de EE.UU., que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 22 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid

el 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre de 1990), relativo a la imposición de estudiantes y personas en prácticas.

Dicho artículo 22 del Convenio establece lo siguiente:

“1. a) Las personas físicas que sean residentes de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante y que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante con el propósito principal de:

- i) Realizar estudios en una Universidad u otra institución de enseñanza reconocida de ese otro Estado contratante, o
- ii) Obtener la formación práctica necesaria para el ejercicio de una profesión o especialidad profesional, o
- iii) Realizar estudios o investigaciones como beneficiarias de una beca, bolsa, o premio de una organización gubernamental, religiosa, benéfica, científica, literaria o de enseñanza,

estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante respecto de las cuantías mencionadas en el subapartado b) de este apartado durante un período no superior a cinco años desde la fecha de su llegada a ese otro Estado contratante.

b) Las cuantías a que se refiere el subapartado a) de este apartado son:

- i) Las cantidades recibidas del extranjero por conceptos distintos de la prestación de servicios para su manutención, educación, estudios, investigación o formación práctica;
- ii) La beca, bolsa o premio, y
- iii) Las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese otro Estado contratante cuya cuantía no exceda en total de 5.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto de cualquier período impositivo.

2. Las personas físicas residentes de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante en calidad de empleadas o contratadas por un residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, con el propósito principal de:

- a) Adquirir experiencia técnica, profesional o empresarial de una persona distinta de ese residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, o
- b) Estudiar en una Universidad u otra institución de enseñanza reconocida de ese otro Estado contratante,

estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante durante un periodo de doce meses consecutivos respecto de las rentas de servicios personales que no excedan en total de 8.000 dólares USA o su equivalente en pesetas.

3. Este artículo no será aplicable a las rentas de la investigación si dicha investigación no se realiza en interés público, sino principalmente para el beneficio privado de determinada persona o personas.”

Complementando lo anterior, la disposición número 16 del Protocolo del Convenio establece:

“La cantidad de 5.000 dólares USA a que se refiere el apartado 1, b) iii), y la cantidad de 8.000 dólares USA a que se refiere el apartado 2 b) comprenden cualquier importe excluido o exento de imposición con arreglo a la legislación de ese otro Estado contratante.”

En este caso, resulta de aplicación lo señalado en el apartado 1. a) i) y 1.a).ii) del artículo 22 del referido Convenio, ya que se trata de estudiantes residentes en EE.UU., que se encuentran temporalmente en España para realizar estudios de máster en la Universidad citada en el escrito de consulta y, además, tal como parece desprenderse de la información contenida en dicho escrito, con la realización de las prácticas curriculares que son complementarias a los estudios realizados.

De acuerdo con el apartado 1.b).ii) de dicho precepto, estará exenta del IRNR la beca, bolsa o premio percibida por el estudiante, que financie su estudio o formación, durante un período no superior a cinco años desde la fecha de su llegada a España.

Respecto a cualquier otra renta que éste perciba, como sería el caso de las posibles retribuciones que pueda percibir el estudiante con motivo de la realización de las prácticas curriculares, de acuerdo con el apartado 1.b).iii) de dicho precepto, sólo estará exenta de tributación en España la cuantía que no exceda de un total de 5.000 dólares USA respecto de cualquier período impositivo, durante un período no superior a cinco años desde la fecha de su llegada a España.

b) Estudiantes de Canadá

En caso de estudiantes procedentes de Canadá que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 20 del Convenio entre España y Canadá para evitar de doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976 (BOE de 6 de febrero de 1981), relativo a la imposición de los estudiantes.

Dicho artículo 20 del Convenio establece:

“Las cantidades que un estudiante, una persona en prácticas o un aprendiz, que sea o haya sido inmediatamente antes de visitar un Estado contratante, residente del otro Estado y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o completar su formación, reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación, no se someterán a imposición en el primer Estado, siempre que tales cantidades procedan de fuentes de fuera de este Estado.”

En virtud de dicho precepto, no será de aplicación en este caso a las referidas ayudas y/o retribuciones, las exenciones previstas en el artículo 20 del Convenio Hispano-Canadiense, dado que no se cumple, en este caso, la condición exigida de que tales ayudas procedan de fuentes situadas fuera de España, sino que proceden de fuente española. Por tanto, estas rentas pueden gravarse en España conforme a la legislación interna por el IRNR.

c) Estudiantes del Reino Unido

En caso de estudiantes procedentes del Reino Unido que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 19 del 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), relativo a los estudiantes.

Dicho artículo 19 del referido Convenio establece:

“Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o un aprendiz o persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de él”.

Dado que la redacción del artículo 19 del Convenio Hispano-Británico, sigue la línea establecida en el artículo 20 del Convenio Hispano-Canadiense en cuanto a los estudiantes se refiere, la argumentación empleada en el punto anterior, en cuanto a la tributación de las ayudas económicas objeto de consulta percibida por los estudiantes procedentes de Canadá, se reproduciría en este caso. En consecuencia, las ayudas no estarán exentas de imposición en España, pudiendo ser gravadas por el IRNR, con arreglo a la norma interna española.

d) Estudiantes de Filipinas

En caso de estudiantes procedentes de Filipinas que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 20 del Convenio entre España y la República de Filipinas para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo firmado en Manila el 14 de marzo de 1989 (BOE de 15 de diciembre de 1994), referido a los estudiantes.

El citado artículo 20 del Convenio Hispano-Filipino establece:

“1. Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones que un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentra en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación obtenga de servicios prestados en este Estado no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que tales servicios estén relacionados con su educación o formación o que la remuneración de tales servicios sea necesaria para complementar los recursos de que disponga para su mantenimiento.”

En este caso, no sería de aplicación la exención prevista en el apartado 1 de dicho precepto, ya que las ayudas económicas objeto de consulta, en este caso las becas percibidas por los estudiantes, proceden de fuente española, y no de fuentes situadas fuera de España.

No obstante, de acuerdo al apartado 2 del mismo, las remuneraciones que perciba el estudiante procedente de Filipinas, derivadas de realizar sus prácticas curriculares en España, no pueden someterse a imposición en España, siempre que dichas prácticas estén relacionadas con sus estudios de máster o bien que la remuneración de dichas prácticas sea necesaria para complementar los recursos de que disponga el estudiante para su mantenimiento en España. Dicho requisito parece cumplirse, ya que en la documentación anexa al escrito de consulta se indica que las prácticas se realizarán por los alumnos como complemento práctico de los estudios que se realizan, procurando que las tareas a realizar estén totalmente relacionadas con el nivel de estudios y formación académica recibida por ellos. Y en consecuencia, tales cantidades estarían exentas de tributación en España.

e) Estudiantes de Tailandia

En caso de estudiantes procedentes de Tailandia, que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 20 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de Evitar la Doble Imposición y de Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997 (BOE de 9 de octubre de 1998), relativo a los estudiantes.

El referido artículo 20 del Convenio Hispano-Tailandés establece:

“Un estudiante o una persona en prácticas que hayan sido, inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante, residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica estará exento de imposición en el Estado mencionado en primer lugar por razón de:

- i) las cantidades recibidas del extranjero para su manutención, educación, estudios, investigación o formación práctica;
- ii) las becas, ayudas o premios procedentes de una entidad pública de carácter científico, literario o educativo, y
- iii) las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese Estado Contratante, siempre que dichas rentas supongan unos ingresos que sean razonablemente necesarios para atender a su manutención y que los estudios y la formación práctica no tengan un carácter secundario en relación a los servicios prestados.”

De acuerdo a dicho precepto, será de aplicación la exención establecida en el apartado iii) en cuanto se refiere a las posibles retribuciones percibidas por el estudiante con motivo de la realización de las prácticas objeto de consulta, siempre que se cumpla el requisito establecido de que la renta percibida suponga unos ingresos que sean razonablemente necesarios para atender a su manutención, y que los estudios y la formación práctica del estudiantes no tengan un carácter secundario en relación a las prácticas llevadas a cabo por los estudiantes.

De la información contenida en el escrito de consulta, parece que los estudios no tienen un carácter secundario, y las prácticas complementan a dichos estudios. Según las cláusulas de los Convenios de colaboración firmados, se procura que las tareas realizadas por los alumnos durante el período de formación práctica, estén totalmente relacionadas con el nivel de estudios y formación académica del alumno.

Por tanto, en tanto la retribución percibida no exceda del nivel que se considere necesario para atender a la manutención del estudiante, estará exenta de tributación en España. En caso contrario, tributará de acuerdo con la legislación interna.

f) Estudiantes de Egipto

En caso de estudiantes procedentes de Egipto, que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 20 del Convenio entre el Reino de España y la República Árabe de Egipto para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 10 de junio de 2005 (BOE de 11 de julio de 2006), en cuanto a las cantidades percibidas por estudiantes y aprendices se refiere.

En dicho artículo 20 del Convenio Hispano-Egipcio se establece:

“Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.”

De acuerdo a dicho precepto, al proceder las ayudas económicas de fuente española, no sería de aplicación dicha exención pudiendo quedar gravadas en España con arreglo a la norma interna española.

g) Estudiantes de Nicaragua

España no tiene suscrito actualmente con Nicaragua ningún Convenio para evitar la doble imposición. Por tanto, será de aplicación lo establecido en el TRLINR, tal como se va a proceder a explicar en el último apartado de este informe.

h) Estudiantes de Polonia

En caso de estudiantes procedentes de Polonia, que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 20 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Polonia para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, hecho en Madrid el 15 de noviembre de 1979 y su Protocolo anejo (BOE de 15 de junio de 1982), referido a profesores y estudiantes.

Los apartados 3 y 4 del referido artículo 20 del Convenio Hispano-Polaco establecen:

“3. Un estudiante, aprendiz comercial o uno que se estuviere preparando que se hallare en un Estado Contratante solamente para estudiar o prepararse, y fuere o fuese inmediatamente antes de su estancia en este Estado residente del otro Estado Contratante, no estará sujeto a imposiciones tributarias en el Estado mencionado en primer lugar por pagos recibidos para su sustento, educación o preparación, siempre que tales pagos se los hagan personas o Entidades situadas fuera del Estado mencionado en primer lugar.

4. Un estudiante de una Universidad u otro Centro de enseñanza superior de uno de los Estados Contratantes, o un alumno de una Escuela comercial, técnica agrícola o forestal que estuviere trabajando en el otro Estado Contratante durante un período o períodos que no excedieren de ciento ochenta y tres días del año civil que fuere o hubiere sido inmediatamente antes de tal visita residente de uno de los Estados Contratantes no será sujeto de imposición en el otro Estado Contratante por remuneraciones obtenidas en este Estado, siempre que los servicios guardaren relación con sus estudios o preparación y la remuneración constituyere unas ganancias necesarias para su mantenimiento.”

En base al apartado 3 de dicho precepto, al proceder las ayudas económicas de fuente española, no sería de aplicación la exención respecto a las becas que perciba el estudiante.

Ahora bien, en el caso de las retribuciones podría ser de aplicación la exención establecida en el apartado 4 de dicho precepto, siempre que se cumpla el requisito establecido de que la renta percibida por la realización de las prácticas suponga unos ingresos que sean necesarios para atender a su mantenimiento y que las prácticas guarden relación con los estudios del máster y la formación del estudiante, cuestión esta última que sí parece cumplirse tal como parece deducirse de la documentación anexa aportada al escrito de consulta.

i) Estudiantes de Rumanía

En caso de estudiantes procedentes de Rumanía, que obtienen las ayudas descritas en el escrito de consulta, será de aplicación el artículo 21 del Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República Socialista de Rumania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979 (BOE de 2 de octubre de 1980), en cuanto a estudiantes y practicantes se refiere.

El referido artículo 21 del Convenio Hispano-Rumano establece.

“1. Las cantidades que un estudiante, una persona en prácticas o una persona en curso de perfeccionamiento profesional, que sea o haya sido inmediatamente antes residente de un Estado Contratante, y permanezca en el otro Estado Contratante con el único fin de proseguir sus estudios o su formación, reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación, no pueden someterse a imposición en este otro Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este otro Estado.

2. En el caso en que los estudiantes mencionados en el párrafo 1 realicen una actividad remunerada en el país en que siguen sus estudios, la remuneración así obtenida no será sometida a imposición en este último Estado, siempre que la duración de tal actividad no exceda de cinco años, y que la susodicha retribución no sea superior a 170.000 pesetas o su equivalente en leis por año.”

En base al apartado 1 de dicho precepto, al proceder las ayudas económicas de fuente española, no sería de aplicación la exención respecto a las posibles becas que perciba el estudiante. Sin embargo, podría ser de aplicación en este caso la exención establecida en el apartado 2 de dicho precepto, siempre que se cumpla el requisito establecido de que la duración de dichas prácticas no exceda de cinco años, y que la retribución percibida no sea superior a 170.000 pesetas o su equivalente en leis por año.

j) TRLIRNR

En aquellos casos en que no exista Convenio aplicable o el que resulte de aplicación permita a España gravar las rentas mencionadas, habrá de estarse a lo dispuesto en la normativa interna. En este caso, por tratarse de estudiantes no residentes, será el TRLIRNR.

A este respecto, el artículo 13.1.c) del TRLIRNR establece:

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

c) Los rendimientos del trabajo:

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

2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3.º (...)

Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.”

Dado que las ayudas económicas, en este caso, derivan directamente de una actividad personal desarrollada en territorio español, de acuerdo con el artículo

13.1.c).1º del TRLINR, se considera renta obtenida en España y, por tanto, sujeta a IRNR en España.

Por otro lado, el artículo 14 del TRLIRNR establece que están exentas las siguientes rentas:

“1. Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 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, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles.

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

(...)”

En este caso, no resulta de aplicación la exención regulada en la letra b) de dicho precepto, ya que no se trata de becas o ayudas satisfechas por la Administración pública española, ya que según el escrito de consulta, las mismas son pagadas por la consultante que es una entidad sin fines lucrativos a la que es de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002.

De no ser así, únicamente estarían exentas las ayudas objeto de la consulta en la medida que cumplan lo dispuesto en la LIRPF (cuestión que ya ha sido analizada en el apartado correspondiente a estudiante residente fiscal en España, en cuanto a si es posible aplicar las exenciones de las letras j) y p) del artículo 7 de la LIRPF).

Por otro lado, el artículo 25 del TRLIRNR establece lo siguiente, en cuanto a la cuota tributaria:

“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.”

La entidad pagadora estará obligada, por tanto, a practicar la retención correspondiente y a efectuar el ingreso de la misma en el Tesoro Público, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR.

No obstante lo anterior, el apartado 4 del artículo 31 del TRLIRNR establece:

“4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

(...)”.

En relación al modelo de la declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente que debe presentar el consultante, éste es el modelo 210 tal como se regula en la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE de 23 de diciembre).

No obstante lo anterior, habrá que tenerse en cuenta lo establecido a este respecto en el apartado 3 del artículo 28 del TRLIRNR que establece lo siguiente:

“3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en

fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en los artículos 24 y 25 de esta Ley.”

Por otro lado, la legislación española permite la posibilidad de que los contribuyentes del IRNR que cambien de residencia y, en consecuencia, pasen a ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o viceversa, anticipen los efectos de ese cambio en relación con las retenciones soportadas sobre sus rentas del trabajo por cuenta ajena. En definitiva, se trata de que a los trabajadores que hagan uso de este mecanismo su pagador de rendimientos del trabajo les practique retenciones, en el primer supuesto, como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin esperar al transcurso de un período de permanencia en territorio español superior a 183 días durante un año natural o, en el segundo, atendiendo a la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin esperar a disponer de la acreditación de la nueva residencia fiscal.

En concreto, dicha posibilidad se regula en la Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación (BOE de 1 de febrero de 2003). En el punto tercero de dicha Orden, se establecen los requisitos y condiciones necesarias que se deben cumplir, para poder utilizar el modelo de comunicación 147, que es el modelo utilizado por los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español.

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.