

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 11-11-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2334/2024

SUMARIO:

IRPF. Contribuyente. Residencia habitual. Por aplicación de los convenios de doble imposición. Convenio con Portugal. Una contribuyente, española y residente en España, trabaja por cuenta ajena para una empresa con sede en España. La empresa le permite ejercer el trabajo de forma remota. Por ello se plantea mudarse a vivir a Portugal y realizar su trabajo de forma remota desde allí. Acudiría a la oficina de la empresa en España algunas veces al año para reuniones presenciales. Se ha de diferenciar entre que la contribuyente sea considerada residente fiscal en Portugal o bien sea considerada residente fiscal en España.

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Residencia fiscal en Portugal: si la trabajadora reside más de 183 días en Portugal, será considerada residente fiscal allí y tributará por su renta mundial en Portugal, mientras que en España solo por las rentas obtenidas en su territorio. La empresa española no deberá retener impuestos sobre el salario correspondiente al teletrabajo en Portugal, pero sí sobre las remuneraciones derivadas de trabajo presencial en España, aplicando el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Para evitar la doble imposición, Portugal permitirá deducir los impuestos pagados en España y la trabajadora deberá gestionar su situación fiscal mediante certificados de residencia y declaraciones como el Modelo 210 en España.

IRPF. Rendimientos del trabajo. Deducciones. Doble imposición internacional. Residencia fiscal en España: la residencia fiscal de la trabajadora determinará su obligación tributaria en España por el IRPF sobre su renta mundial. Aunque las rentas del trabajo pueden tributar también en Portugal por el ejercicio de teletrabajo en su territorio, España, como Estado de residencia, deberá eliminar la doble imposición mediante la deducción del impuesto pagado en Portugal. La empresa española está obligada a practicar las retenciones correspondientes al IRPF sobre las remuneraciones pagadas, conforme a la normativa española. La verificación del tiempo de estancia en Portugal y la correcta aplicación de las disposiciones del Convenio entre España y Portugal resultan fundamentales para determinar las obligaciones tributarias definitivas.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, española y residente en España, trabaja para una empresa con sede en España (trabajo por cuenta ajena como programadora informática). La empresa le permite ejercer el trabajo de forma remota. Aprovechando dicha flexibilidad, la consultante se plantea mudarse en el primer trimestre del año a vivir a Portugal y realizar su trabajo de forma remota desde su futuro domicilio en Portugal. Acudiría a la oficina de la empresa en España algunas veces al año para reuniones presenciales. Añade que es soltera y sin hijos.

Cuestión planteada:

Residencia fiscal de la consultante y dónde estaría obligada a tributar. ¿La empresa española estaría obligada a retenerle sobre su salario?

Contestación:

La consultante trabaja como programadora informática para una empresa española. Pretende trasladar su residencia a Portugal y continuar trabajando para su actual empleador en la modalidad de teletrabajo desde su domicilio en Portugal. Durante el año se trasladaría presencialmente a la oficina situada en España para realizar reuniones presenciales.

Para determinar cuáles son las obligaciones tributarias de la consultante, así como en su caso, las obligaciones de retención de la entidad empleadora, es necesario indicar, con carácter preliminar, que la presente contestación parte de la presunción de que el trabajo desarrollado para la empresa española es por cuenta ajena, en la forma de trabajo dependiente.

El artículo 4.1 del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE de 7 de noviembre de 1995), y teniendo en cuenta el Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, en adelante, conjuntamente, el Convenio, establece lo siguiente:

Síguenos en...

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él”.

En consecuencia, el Convenio establece en primer lugar que la residencia fiscal se determina conforme a la legislación interna.

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.

Por otro lado, la determinación de la residencia fiscal en Portugal se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 4.1 del Convenio y de acuerdo con su legislación interna.

De acuerdo con lo indicado, 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 LIRPF, el cual, 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”.

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 (en la actualidad, jurisdicción no cooperativa), 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, la consultante será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en territorio español.

La residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, según el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo el supuesto de fallecimiento del contribuyente al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

Conforme lo señalado anteriormente, para determinar la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Síguenos en...

En relación con la noción de ausencia esporádica contenida en el artículo 9.1.a) de la LIRPF, el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha fijado la siguiente interpretación:

“1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.”.

No obstante, como puede apreciarse de la lectura del precepto citado, la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función del mencionado criterio de permanencia, sino que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 b) de la LIRPF, la consultante podrá ser considerada residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

La determinación de si el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del consultante se encuentran en España es una circunstancia de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si, de acuerdo con lo expuesto, la consultante fuese residente fiscal en España y, al mismo tiempo, acreditase su residencia fiscal en Portugal conforme a Convenio, habrá de acudir a los criterios del artículo 4.2 de citado Convenio para resolver el conflicto de residencia. El mencionado artículo dispone que:

“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) Esa persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente 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 del Estado contratante donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

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

En este punto hay que diferenciar entre que la consultante sea considerada residente fiscal en Portugal o bien sea considerada residente fiscal en España.

A) Residencia fiscal en Portugal.

En el supuesto de que la consultante sea residente fiscal en Portugal conforme a Convenio, puesto que se trata de rentas de trabajo obtenidas por un residente en dicho territorio pagadas por una empresa española, habrá que estar a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del Convenio, el cual establece que:

“1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, si

a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, durante más de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o finalice en el período impositivo considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora, 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 empleadora tenga en el otro Estado.”.

De la regla general contemplada en el apartado 1 del artículo, se deriva que los salarios obtenidos por la consultante solo podrán ser sometidos a tributación en Portugal, a no ser que el empleo se ejerciese en España, en cuyo caso también podría someterse a tributación en dicho territorio, siempre y cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 2.

En el presente caso la consultante percibe rentas por el trabajo realizado para una empresa española, tanto en la forma de teletrabajo, como de forma presencial cuando se desplaza a las oficinas de la empresa para asistir a reuniones.

A este respecto, el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, versión 2017 (en adelante, MCOCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, a la luz de los cuales se interpreta el citado artículo 15 del Convenio, establece lo siguiente:

“(…) El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado.”

Del escrito de consulta se deduce que la consultante realiza parte de su trabajo desde su domicilio privado en Portugal (teletrabajo), siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa española. Por lo tanto, se entenderá que el empleo se ejerce en Portugal (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa española), por lo que dichas rentas solo tributarán en Portugal.

Por lo tanto, las rentas del trabajo derivadas de realizar teletrabajo desde un domicilio privado en Portugal para una empresa española solamente tributarán en Portugal al ser la consultante considerada residente fiscal en Portugal y ejercer el empleo en dicho Estado.

En cuanto a las rentas derivadas del trabajo realizado presencialmente en España para la empresa española, de acuerdo con el artículo 15.1 del Convenio, la tributación será compartida entre Portugal, como Estado de residencia y, España, como Estado donde se ejerce el trabajo.

Cabe mencionar que, en el supuesto de que la consultante sea residente fiscal en Portugal, no se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 15.2 del Convenio dado que los rendimientos se pagan por una empresa residente en España.

En este sentido, el artículo 1 del 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 de 12 de marzo de 2004) establece:

“El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.”

Por su parte el artículo 13.1.c) 1º del TRLIRNR establece:

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

(…)

a) Los rendimientos del trabajo:

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

Por tanto, en aplicación del apartado 1 del artículo 15 del Convenio, y la normativa del TRLIRNR, en el caso objeto de consulta, en España se podrá someter a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los rendimientos que satisfaga la empresa española a la trabajadora que se correspondan con el trabajo realizado en España.

Síguenos en...

En cuanto a la cuantía del impuesto, en primer lugar, la determinación de la base imponible se realiza conforme al apartado 1 del artículo 24 del TRLIRNR, el cual establece que:

“1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas 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, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho Texto Refundido, ni las reducciones.”

No obstante, y puesto que la consultante sería residente fiscal en Portugal, el apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR establece lo siguiente:

“6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.”.

De acuerdo con el artículo 25 del TRLIRNR la cuota se determina aplicando a la base imponible un tipo de gravamen del 19%, por tratarse de rendimientos obtenidos por un contribuyente residente en Portugal, Estado miembro de la Unión Europea.

En relación con la obligación de retención de la empresa española pagadora de los rendimientos del trabajo, en caso de que la consultante sea no residente en España, debemos tener en cuenta que el artículo 31 del TRLIRNR dispone que:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

- a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
- b) Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.
- c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente, pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 30.
- d) Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5.c).
- e) Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.

No obstante lo previsto en el primer párrafo de este apartado, en los reembolsos de participaciones en fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, la base para el cálculo de la retención será la que se determine reglamentariamente.

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

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

Síguenos en...



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.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras k) y l) del apartado 1 del artículo 14.

No existirá obligación de presentar declaración respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 14.1.d).

b) El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

c) Las rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención.

d) Las rentas a que se refiere el artículo 118.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

e) Las rentas que se establezcan reglamentariamente.

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

6. Lo establecido en este artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 25.2.”

De esta forma, con respecto a las rentas que abone la empresa española a la consultante no residente en España como consecuencia de los trabajos que realice en España, estará obligada a practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por otro lado, como parece se plantea en este caso, cuando una persona resulta ser, durante un determinado año, no residente en España y ha soportado retenciones por el IRPF, la regularización y, en su caso, la solicitud de devolución se efectuará a través del Modelo 210, tal como se regula en la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE de 23 de diciembre). Deberán acompañar a la solicitud justificantes del ingreso de las retenciones soportadas y certificado de residencia fiscal en Portugal.

Al respecto, el artículo 52 del TRLIRNR establece lo siguiente:

“Cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas practicados desde el inicio del año hasta que se acredite ante la Administración tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente.”

Es decir, la consultante se podrá deducir como pagos a cuenta del IRNR las cantidades retenidas por IRPF.

Adicionalmente, y en caso de que la consultante en el ejercicio 2023 deje de ser contribuyente por el IRPF, el artículo 32 del TRLIRNR dispone que:

“Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este impuesto.

Síguenos en...

Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.”

Finalmente, y bajo la premisa de que la consultante es residente fiscal en Portugal, debe indicarse que corresponderá a Portugal, como Estado de residencia, eliminar la doble imposición que en su caso pueda producirse, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23.2 del Convenio. Dicho artículo dispone que:

“(…)

2. En el caso de un residente de Portugal, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación portuguesa (siempre que no afecten a los principios generales establecidos en este apartado), de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de Portugal obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en España, Portugal permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto pagado en España.

Dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en España.

b) Cuando una sociedad residente de Portugal perciba dividendos de una sociedad residente de España en la cual la primera detente directamente una participación de al menos el 25 por 100 del capital, Portugal deducirá, a efectos de determinar el beneficio imponible sujeto al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, el 95 por 100 de tales dividendos, incluidos en la base imponible, en los términos y con las condiciones establecidas en la legislación portuguesa.

(…)”.

B) Residencia fiscal en España.

Si se concluye que la consultante es residente fiscal en España conforme a Convenio, entonces estará sometida en España al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tributando 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, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

De acuerdo con el artículo 15 del Convenio antes transcrito, las remuneraciones que obtenga la trabajadora residente fiscal en España por su trabajo se someten a imposición en España, pudiendo también someterse a imposición en Portugal al ejercer parte del empleo en este Estado en la modalidad de teletrabajo, pero únicamente con respecto al trabajo ejercido en dicho territorio.

No obstante, dichas remuneraciones tributarán exclusivamente en España si se cumplen los tres requisitos del apartado 2: el trabajador permanece en Portugal menos de 183 días durante cualquier período de doce meses consecutivos y las remuneraciones no se satisfacen por o en nombre de una empresa residente en Portugal o se soportan por un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

De la descripción de los hechos realizada por la consultante, los dos últimos requisitos se cumplen al ser una empresa española la empleadora y pagadora de las remuneraciones, de la que no se señala que posea un establecimiento permanente en Portugal. Ahora bien, parece que el primer requisito no se cumple, por lo que Portugal podría gravar las remuneraciones obtenidas por el trabajo realizado en su territorio.

No obstante, la verificación del plazo de permanencia en Portugal se trata de una cuestión de hecho cuya comprobación le corresponde a los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Por último, en el supuesto en que la consultante sea residente fiscal en España, como Estado de residencia, le correspondería a España eliminar la doble imposición conforme al artículo 23 del Convenio y lo establecido en su legislación interna, es decir, mediante la aplicación de la deducción por doble imposición internacional regulada en el artículo 80 de la LIRPF. A estos efectos, el apartado 1 del citado artículo del Convenio establece, a los efectos que interesa, que:

“1. En el caso de un residente de España, la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación española (siempre que no contradigan los principios generales establecidos en este apartado), 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 Portugal, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en Portugal.

Síguenos en...

Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que pueden someterse a imposición en Portugal.

Para la aplicación de lo dispuesto en esta letra será necesario que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos sea de al menos el 25 por 100 y se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día de pago de los dividendos.”

Por su parte, el artículo 80 de la LIRPF regula la deducción por doble imposición internacional en los siguientes términos:

“1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

(...)”.

Finalmente, respecto a la sujeción a retención de su salario, la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulada en los artículos 99 a 101 de la LIRPF y su desarrollo reglamentario, artículos 74 y siguientes 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.

Conforme dicha normativa, la empresa pagadora (residente en España) es un sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta del IRPF en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación (artículo 76.1 del RIRPF). Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, según el artículo 75.1 a) del RIRPF, se encuentran los rendimientos del trabajo (calificación que procede en este caso).

En consecuencia, en tanto la trabajadora consultante mantenga la consideración de contribuyente del IRPF, los rendimientos del trabajo que le satisfaga su empresa estarán sujetos al sistema de pagos a cuenta del IRPF con arreglo a lo dispuesto en los artículos 99 a 101 de la LIRPF y los artículos 74 y siguientes del RIRPF.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

