

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084251

DGT: 25-11-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2440/2022

### SUMARIO:

**IRNR. Rentas no obtenidas en España. Teletrabajo prestado desde el extranjero. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Portugal. Servicios de teletrabajo prestados por un residente en Portugal para una empresa española.** Un nacional español con residencia en Portugal termina su trabajo para una compañía portuguesa y es contratado por una empresa española con actividad en España, manteniendo su residencia en Portugal, incorporándose en régimen de teletrabajo hasta septiembre. La residencia fiscal de una persona física no solo se determina en función del criterio de permanencia justificado por medio del certificado de residencia fiscal, debiendo considerarse igualmente donde radica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. En la medida en que el contribuyente no dispone de vivienda permanente en España, al encontrarse arrendada a un tercero la vivienda de su propiedad en España y a su vez disponer de una vivienda alquilada en Portugal es posible ser considerado como residente fiscal en Portugal, sin perjuicio de la aplicación de las correspondientes normas de conflicto. Como residente en Portugal, el contribuyente tributaría en Portugal por las rentas obtenidas por su trabajo para la entidad portuguesa y por el trabajo para la entidad española mientras se ejerza desde un domicilio privado en Portugal, también tributaría por el IRNR en España por el resto de rentas de fuente española y tributaría de manera compartida con Portugal por las rentas derivadas del trabajo para la entidad española que se ejerzan en España.

### PRECEPTOS:

Convenio de 26 de octubre de 1993 (Convenio con Portugal), arts. 4 y 15.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 9.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

### Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, nacional español y residente en Portugal en 2019, trabaja para una compañía portuguesa hasta el 9 de abril de 2020. El 13 de abril de 2020 es contratado por una compañía española cuya actividad está en España. Dado que sus funciones se lo permiten, se incorpora en régimen de teletrabajo, trabajando desde su domicilio en Portugal hasta, al menos, septiembre de 2020. El consultante vive en Portugal en una vivienda en régimen de alquiler y en España tiene en propiedad una vivienda arrendada a un tercero desde 2019. Además, posee un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades portuguesas para el año 2019 y, presumiblemente, obtendrá otro para el año 2020.

### Cuestión planteada:

Determinación de su residencia fiscal en el período impositivo 2020 y lugar de tributación (en España o en Portugal) de los ingresos del trabajo percibidos (hasta 9 de abril 2020, de fuente portuguesa y, desde el 13 de abril, de fuente española).

### Contestación:

La primera cuestión planteada en el escrito de consulta es la determinación de la residencia fiscal del consultante.

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), en adelante, el Convenio, establece lo siguiente:

“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, 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, 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 consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (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, 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.

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

En relación con el mencionado criterio de permanencia por más de 183 días, dentro del año natural, en territorio español, de acuerdo con el artículo 9.1 de la LIRPF, para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En el presente caso, el consultante manifiesta que, presumiblemente, dispondrá de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades portuguesas respecto al período 2020.

Señalar que la acreditación de la residencia fiscal en otro país afecta únicamente a la determinación de la residencia en España a través del citado criterio de permanencia por más de 183 días.

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, el consultante podrá ser considerado 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.

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.

Si, de acuerdo con lo expuesto, el consultante fuese residente fiscal en España y, al mismo tiempo, acreditase su residencia fiscal en Portugal conforme a Convenio, se acudirá a los criterios del artículo 4.2 del Convenio para resolver el conflicto de residencia.

El artículo 4.2. del Convenio establece lo siguiente:

"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".

El primer criterio dirimente de la residencia fiscal, en virtud del artículo transcrito, es el de la vivienda permanente a disposición del consultante. Los Comentarios 12 y 13 al artículo 4 del Modelo de Convenio la OCDE, en adelante MC OCDE, en base a los cuales debe ser interpretado el citado artículo del Convenio, indican lo siguiente en relación con la consideración del criterio de vivienda permanente:

"12. El subapartado a) quiere decir, por lo tanto, que para la aplicación del Convenio (cuando hay conflicto entre las legislaciones de los dos Estados) se considera como residencia de la persona física el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; esa vivienda debe ser permanente, es decir, la persona física la habrá acondicionado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración.

13. En lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en alquiler, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté a su disposición en todo momento, de forma continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, negocios, estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.). Por ejemplo, una casa perteneciente a una persona física no puede considerarse a su disposición durante un periodo en el que está alquilada y efectivamente ocupada por una persona no relacionada, de forma que esa persona física no tenga la posesión de la casa ni la posibilidad de habitarla".

El consultante manifiesta en el escrito de la consulta que tiene una vivienda en alquiler en Portugal y que tiene una vivienda en propiedad en España la cual se encuentra arrendada a un tercero desde 2019. De conformidad con estos datos, sin perjuicio de la facultad de los órganos de aplicación de los tributos de proceder a las comprobaciones necesarias, el conflicto de residencia podría resolverse a favor de ser considerado residente fiscal en Portugal si efectivamente no dispusiera de vivienda permanente en España.

Así pues, en la medida en que no sea residente fiscal en España, el consultante tributaría en España únicamente por las rentas de fuente española que pudiera obtener por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con arreglo a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIRNR, así como por lo establecido en el Convenio.

En relación con los rendimientos de trabajo percibidos por el consultante, los apartados 1 y 2 del artículo 15 del Convenio establecen 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 percceptor 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.”.

Este artículo establece la tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado en el que se ejerce el empleo, salvo que se den las condiciones previstas en su apartado 2 en cuyo caso las rentas tributarán únicamente en el país de residencia.

En el presente caso hay que tener en cuenta que el consultante percibe rentas por el trabajo realizado para la empresa portuguesa y por el trabajo realizado para la empresa española.

En relación con las rentas percibidas por el trabajo realizado para la empresa portuguesa, dado que el consultante es residente en Portugal y realiza el trabajo en dicho país, tributará por ellas únicamente en Portugal.

En relación con las rentas derivadas del trabajo realizado para la empresa española en forma de teletrabajo, el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del MC OCDE 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”.

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 el consultante considerado residente fiscal en Portugal y ejercer el empleo en dicho Estado.

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

Cabe mencionar que no se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 15.2 dado que los rendimientos se pagan por una empresa residente en España.

En España las rentas estarán sujetas a tributación por el Impuesto de la Renta de No al tratarse de rentas obtenidas en territorio español de conformidad con el artículo 13.1c) del TRLIRNR, que establece lo siguiente:

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

(…)

c) Los rendimientos del trabajo:

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

Finalmente, y bajo la premisa de que el 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 del Convenio.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.