

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 02-06-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1339/2026

**SUMARIO:**

**IRPF. Retenciones. Excepciones a la obligación de retener. Otras. Teletrabajo desde España para empresa extranjera sin establecimiento permanente.** Un trabajador residente fiscal en España presta sus servicios mediante teletrabajo desde su domicilio en España para una empresa portuguesa sin sede en territorio español. Conforme al art. 15 del Convenio entre España y Portugal, el empleo se considera ejercido en España al realizarse físicamente desde este territorio, por lo que España tiene potestad tributaria exclusiva sobre los rendimientos del trabajo, con independencia de que el empleador sea residente en Portugal. No obstante, la empresa portuguesa no está obligada a practicar retenciones a cuenta del IRPF español si no opera en España, ni mediante establecimiento permanente ni realizando una actividad económica en territorio español sin establecimiento permanente. En consecuencia, la inexistencia de retención no implica que los rendimientos queden fuera de tributación, sino que el trabajador deberá incluirlos en su declaración del IRPF en España y asumir directamente el pago del impuesto que corresponda.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante indica que trabaja para una empresa portuguesa, la cual no tiene sede en España y se dedica a servicios de intermediación en aviación privada. El consultante teletrabaja desde su domicilio en España. La empresa no le ha practicado retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España

**Cuestión planteada:**

1. Estado en el que deben practicarse las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta.
2. Actuaciones que debe realizar la entidad portuguesa en caso de que no haya practicado retenciones que hubiesen correspondido a cuenta del impuesto sobre la renta.
3. Estado en el que el consultante debe presentar la declaración del impuesto sobre la renta.

**Contestación:**

En primer lugar, debe señalarse que el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), en adelante LGT, determina el ámbito de las consultas tributarias, en virtud de la cual, la consulta debe ser planteada por el obligado tributario. Así:

“Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

(...).”

En el escrito de consulta se pregunta por posibles obligaciones tributarias en España del empleador del consultante. Puesto que se refiere a la tributación de otro contribuyente, el empleador, y la consulta ha sido planteada por el empleado, no se cumple el requisito establecido en la LGT.

En consecuencia, no procede contestar la consulta en los términos en los que está planteada, sino exclusivamente en cuanto a se refiera a la tributación del empleado.

Para determinar la tributación del empleado, la persona consultante, se parte de la premisa, de que, tal como se afirma en el escrito de consulta, es residente fiscal en España y será considerado contribuyente del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y deberá tributar en España por su renta mundial, con independencia del lugar donde las rentas se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, según se deriva del artículo 2 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 de 2006), en adelante LIRPF, sin perjuicio de lo dispuesto en tratados o Convenios internacionales que resulten aplicables.

Se indica en el escrito de consulta que el consultante trabaja en España mediante el sistema conocido como teletrabajo y que obtiene rentas de Portugal, por lo que debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 15 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.

**Síguenos en...**

Este Convenio ha sido modificado por 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, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021), en adelante IML.

El citado artículo 15 del Convenio establece lo siguiente:

**“Artículo 15. Servicios personales dependientes**

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

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 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 el consultante realiza el trabajo desde España (teletrabajo), siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa portuguesa. Por lo tanto, al obtener rentas del trabajo derivadas de realizar teletrabajo desde España, se entenderá que el empleo se ejerce en España (siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa portuguesa) y conforme a Convenio, sólo España tendrá potestad tributaria para gravar las rentas del trabajo.

En cuanto a las obligaciones de retención de la empresa portuguesa a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas español, regulado en el artículo 99 de la LIRPF indica en su apartado 2 que:

“2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (...)”

El artículo 76.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE de 31 de marzo de 2007), en adelante RIRNR desarrolla este artículo, e incluye entre los obligados a retener a entidades no residentes en dos casos:

Síguenos en...

“c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.”

Por tanto, para que surja la obligación de retener en España, además de pagarse una renta sujeta a retención a cuenta del IRPF (como lo son los rendimientos del trabajo), se exige la existencia de un obligado a retener.

En relación con este segundo requisito, de acuerdo con el citado artículo 76.1 del RIRPF, letras c) y d), las personas jurídicas no residentes en territorio español estarán obligadas a practicar retención a cuenta del IRPF solamente cuando:

- Operen en territorio español mediante establecimiento permanente.

- Si operan en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (rentas que se deriven de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente).

De esta forma, el elemento determinante para considerar obligada a retener en España a una empresa no residente que abone rendimientos de trabajo es que opere en territorio español, ya sea con o sin establecimiento permanente.

En el caso objeto de consulta si el pagador de los rendimientos, esto es la sociedad residente en Portugal, no opera en España con establecimiento permanente ni realiza actividad económica en territorio español (sin establecimiento permanente) no se encontraría entre los obligados a retener a cuenta del Impuesto, de forma que no nacería la obligación de practicar retención a cuenta del IRPF sobre los mismos.

En cualquier caso, se trataría de una cuestión, como se indicó al principio, que afecta a otro obligado tributario y cuya valoración fáctica no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”

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...

