

newsletter

Actualidad Fiscal 02 - 2025



Boletín electrónico exclusivo para clientes de ARBEX CONSULTORES, SA, miembro de AEDAF

Teletrabajo, residencia fiscal y tributación



Cada vez es más común que los trabajadores presten sus servicios a la empresa en régimen de teletrabajo, sobre todo cuando se trata de determinados perfiles profesionales, como informáticos, programadores, analistas de datos, etc. en los que el trabajo a distancia está muy demandado. La deslocalización permite al trabajador fijar su residencia en un país distinto al de la sede de la empresa y en estos casos surgen dudas sobre dónde y cómo tributan los rendimientos que se obtienen.

Portugal puede ser uno de los destinos más elegidos por "teletrabajadores" españoles para fijar su residencia, por su cercanía y porque cuenta con un régimen fiscal atractivo.

Recientemente, la **Dirección General de Tributos (DGT)**, en CV V2334-24, de 11 de noviembre, se ha pronunciado sobre las implicaciones fiscales de trasladar la residencia a Portugal y continuar trabajando en régimen de teletrabajo para una empresa establecida en España.

Se trata de un supuesto en el que 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.

La DGT analiza, de forma pormenorizada, cómo debe tributar esta trabajadora, acudiendo, en primer lugar, a lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Portugal.

1.- Determinar la residencia fiscal

Lo primero que hay que hacer es determinar el estado de residencia fiscal, para lo que habrá que acudir a la normativa interna de cada estado.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de los siguientes criterios:

- Permanencia en España durante más de 183 días al año (*NOTA: debe tenerse en cuenta la dificultad de la prueba cuando las fronteras carecen de controles para los ciudadanos de la UE*)
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (*NOTA: no existe una definición clara de estos conceptos, ni la prelación de unos sobre otros*).
- Se presume que el contribuyente tiene residencia habitual en España cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan de él.

Ahora bien, podría suceder que la persona fuese residente fiscal en España, conforme a los criterios anteriores y al mismo tiempo, acreditase su residencia fiscal en Portugal conforme al Convenio. Estaríamos ante un supuesto de doble residencia que habría que solucionar aplicando las llamadas "**reglas de desempate**" del Convenio.

Recuerda:

Los criterios para resolver los conflictos de doble residencia establecidos en el Convenio son:

- Lugar donde tenga una vivienda permanente a su disposición.
- Lugar en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- Lugar donde desarrolle su vida habitualmente.
- Nacionalidad.

Si conforme a los criterios anteriores no se resolviese el conflicto, tendría que acudir al procedimiento amistoso.

A continuación, la DGT analiza cómo es la tributación en función de si la trabajadora es residente en Portugal o en España, aunque señalaremos nuestra discrepancia con algunas afirmaciones.

2.- Si es residente fiscal en Portugal

La trabajadora tributará en Portugal por su renta mundial y España por la renta obtenida en territorio español.

Se perciben rendimientos del trabajo de dos formas diferentes:

- 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
- De forma presencial **cundo se desplaza a las oficinas de la empresa para asistir a reuniones**. En este caso, la tributación de las retas percibidas por este concepto será **compartida** entre Portugal (estado de residencia) y España (estado donde se ejerce el trabajo), debiéndose eliminar la doble imposición en Portugal (*NOTA: en nuestra opinión, ello sólo*

sería posible si la empresa española pagase una cantidad específica por el tiempo empleado en dichas reuniones. En cualquier caso, siempre podría soslayarse este escollo interviniendo en la reunión por medio de videoconferencia)

España puede someter a imposición por el IRNR los rendimientos que satisfaga la empresa española correspondientes al trabajo realizado en España.

Recuerda:

¿Tiene la empresa que practicar retención?

- No existe obligación de retener por la parte del salario correspondiente al trabajo realizado desde Portugal (teletrabajo).
- Con respecto a las rentas abonadas por el trabajo realizado en España (asistencia a reuniones, por ejemplo), la empresa debe retener a cuenta del IRNR.

Cuando una persona resulta ser 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. Se debe acompañar a la solicitud justificantes del ingreso de las retenciones soportadas y certificado de residencia fiscal en Portugal. Es decir, la consultante se podrá deducir como pagos a cuenta del IRNR las cantidades retenidas por IRPF.

En Portugal, al tener que tributar por su renta mundial, deberá incluir las rentas percibidas en España (y gravadas en este Estado) pero, con la finalidad de evitar la doble imposición, podrá deducirse el impuesto pagado en España.

3.- Si es residente fiscal en España.

Si se le considera residente fiscal en España según Convenio, entonces **deberá tributar en España sujeta al IRPF por su renta mundial**, con independencia de donde se produzcan las rentas y donde se encuentre el pagador. No obstante, Portugal puede gravar los rendimientos obtenidos en dicho Estado, es decir, los obtenidos en la modalidad de teletrabajo.

Precisión:

Tributará sólo en España (sin posibilidad de que Portugal grave la renta) si se cumplen 3 requisitos:

- Si el trabajador permanece en Portugal menos de 183 días durante cualquier período de doce meses consecutivos (*NOTA: nuevamente nos encontramos con la dificultad de la prueba*)
- Si las remuneraciones no se satisfacen por o en nombre de una empresa residente en Portugal o no se soportan por un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

En el supuesto planteado, parece que el primer requisito no se cumple, por lo que Portugal podría gravar las remuneraciones obtenidas por el trabajo realizado en su territorio.

En cuanto a las retenciones, 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.**

Por último, cabe señalar que, en caso en que se le considera residente fiscal en España, en la medida en que Portugal puede gravar la renta obtenida en dicho territorio, si ello ocurriera, **corresponde a España eliminar la doble imposición.**

Recuerda:

Eliminación de la doble imposición en España:

Dado que en España tributa por su renta mundial, si Portugal grava la renta obtenida en dicho territorio, podrá aplicarse en España la deducción por doble imposición internacional que será la menor de las siguientes cantidades:

- El importe efectivamente satisfecho en el extranjero por un impuesto similar al IRPF sobre esas rentas o ganancias.
- El resultado de aplicar el **tipo medio efectivo de gravamen** a la parte de la base imponible gravada en el extranjero.

Todo lo que debes saber sobre el Modelo 720



El 31 de marzo finaliza el plazo para la presentación del **modelo 720**, por lo que conviene hacer un recordatorio sobre qué hay que declarar, quienes están obligados a presentarlo y otras cuestiones de interés.

El **modelo 720 -declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero-** es una declaración informativa que deben presentar determinados contribuyentes y que obedece a la obligación de informar a la Administración Tributaria sobre determinados bienes, cuentas corrientes, etc. que se posean en el extranjero cuyo valor supere 50.000 euros.

¿Qué bienes hay que declarar?

En la práctica, las obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se concentran en tres categorías:

1.- Información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.

Deben ser objeto de declaración cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución, en entidades financieras situadas en el extranjero.

Recuerda:

- No hay obligación de informar si los saldos a 31 de diciembre no superan conjuntamente los 50.000 euros y la misma circunstancia concurre en relación con los saldos medios del último trimestre.

2.- Información sobre **valores, derechos, seguros y rentas** depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.

Debe ser objeto de declaración lo siguiente:

- Los valores y derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.
- Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y "trust" o masas patrimoniales que, no obstante, carezcan de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

Recuerda:

Las **monedas virtuales** situadas en el extranjero se declaran en otro modelo, el modelo 721-declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero, cuyo plazo de presentación también finaliza el 31 de marzo.

3.- Información sobre **bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles** situados en el extranjero.

Deben ser objeto de declaración bienes inmuebles o derechos sobre los mismos situados en el extranjero de los que sean titulares o tengan la consideración de titular real, a 31 de diciembre de cada año o en cualquier momento del año a que hace referencia la declaración, si ya no tuviera tal condición a final de año.

Precisión:

Una vez presentada la declaración del Modelo 720 respecto de una o varias de las obligaciones de información referenciadas, **solamente deberá volver a presentarse** este modelo, cuando en relación con una o varias de estas obligaciones se produzca un incremento del límite conjunto establecido para cada bloque de información superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

¿Quiénes están obligados a declarar?

Están obligados a presentar declaración tanto las personas físicas como las entidades residentes en territorio español, incluidos los residentes en los territorios forales (País Vasco y Navarra).

Deben presentar declaración no solo quien ostente la titularidad jurídica de los bienes, sino también los titulares reales, por ejemplo, en caso de que se interpongan entidades fiduciarias.

También estarán obligados a presentar el modelo 720 determinadas personas físicas que, a pesar de tener su residencia habitual en el extranjero, son contribuyentes del IRPF. Estos casos son los siguientes:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- Miembros de las oficinas consulares españolas.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español (como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero).
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Recuerda:

- No están obligados a presentar el modelo 720 los residentes en España **acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados** (art. 93 de la LIRPF).

Dicha excepción no es trasladable al resto de miembros de la unidad familiar, los cuales sí estarán obligados a presentar el modelo 720, en la medida en que sean residentes en España y se cumplan los demás presupuestos para ello.

- Las **herencias yacentes** están obligadas a presentar el modelo 720.
- Los **herederos o legatarios** estarán obligados a informar desde que exista aceptación tácita o expresa de la herencia.
- Cuando la titularidad formal de un bien o derecho **ganancial** corresponde a uno de los cónyuges, ambos cónyuges (si están dentro del ámbito subjetivo de la obligación) tienen obligación de presentar la declaración.

Obligación de informar en casos de titularidad compartida

En los casos descritos anteriormente existe obligación de informar cuando se supere el **límite de 50.000 €, con independencia del número de titulares**.

Por ejemplo, cuando se comparte la titularidad de una cuenta bancaria abierta en el extranjero cuyo saldo a 31 de diciembre supere los 50.000 €, pero cuya titularidad corresponda a varias personas, todos los titulares deben informar. Se informará de los saldos totales sin prorratear, indicando el porcentaje de participación.

Lo mismo ocurrirá respecto de cualquier otro bien o derecho sujeto a esta obligación, como por ejemplo un bien inmueble perteneciente a varias personas. Si el valor de adquisición a 31 de diciembre supera 50.000 €, se informará del valor de adquisición total sin prorratear, indicando el porcentaje de participación.

Implicaciones fiscales del cambio de régimen económico matrimonial



El cambio de régimen económico matrimonial puede tener diversas implicaciones fiscales, especialmente en lo que respecta a la titularidad de los bienes y la tributación de las rentas.

En el IRPF, si se cambia **del régimen de gananciales al de separación de bienes**, puede hacerse de dos formas:

- Que se pase de un régimen económico a otro sin disolución del patrimonio común, en cuyo caso los bienes siguen perteneciendo a los cónyuges de manera conjunta y no se produce alteración patrimonial.
- Que se produzca la disolución de la sociedad de gananciales para pasar a que el matrimonio se rija por el régimen económico de separación de bienes.

En caso de disolución de la sociedad de gananciales y posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no hay alteración patrimonial que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, **siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad**. Es decir, siempre que los valores de adjudicación de los bienes y deudas que integran el haber ganancial se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas sean equivalentes, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

Si, por el contrario, se atribuyesen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro cónyuge, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

Recuerda:

Para que la disolución de la sociedad de gananciales no genere alteración patrimonial:

- No se podrán actualizar, a efectos fiscales, los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

El cambio de régimen de separación de bienes a régimen de gananciales

¿Qué ocurre cuando se decide cambiar de régimen de separación de bienes a régimen de gananciales?

A esta pregunta ha dado respuesta, recientemente, la Dirección General de Tributos. Supongamos que un contribuyente está casado en régimen económico matrimonial de separación de bienes y decide otorgar capitulaciones matrimoniales para sujetar las relaciones patrimoniales de su matrimonio al régimen de la sociedad de gananciales. Se trata de supuestos en los que cada cónyuge aporta sus bienes privativos a la sociedad de gananciales. ¿Qué implicaciones fiscales puede tener esta operación?

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

La aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales, aunque hay un desplazamiento patrimonial, no está sujeta a ITPD, ya que no se trata de un negocio jurídico oneroso, que es la nota característica de las operaciones gravadas por este impuesto.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Tampoco tributan estas operaciones en el ISD, cuyo objeto es gravar los incrementos de patrimonio obtenidos por personas físicas a título lucrativo. A pesar de que en estos casos estamos ante adquisiciones a título lucrativo, quien adquiere es la sociedad de gananciales como patrimonio separado y no la persona física, por lo que, **en la medida en que la sociedad de gananciales no puede ser sujeto pasivo del este impuesto, la operación no quedaría gravada**.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El posicionamiento de la AEAT es claro: en la aportación realizada por los cónyuges a la sociedad de gananciales de bienes de carácter privativo, a efectos de IRPF, se considera que, tras dicha aportación, la titularidad pasa a pertenecer a ambos cónyuges por mitad, por lo que **se produce una alteración patrimonial sujeta a gravamen en el IRPF en sede del aportante**. A estos efectos, la ganancia o pérdida patrimonial generada se calcula por diferencia entre el valor de transmisión y valor de adquisición del bien.

Es decir, en la aportación de bienes privativos, cada cónyuge, deberá calcular la ganancia o pérdida patrimonial que se genera por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de la mitad del bien aportado (la otra mitad le sigue perteneciendo a él, por lo que no se genera alteración patrimonial).

Recuerda:

- La ganancia o pérdida patrimonial en IRPF se calcula:
$$V. \text{ trans. mitad del valor del bien} - V. \text{ adq. mitad del valor del bien} = G \text{ o } P \text{ patrimon.}$$
- **Como valor de adquisición** se toma: importe real satisfecho + inversiones y mejoras- gastos y tributos inherentes a la adquisición.
- Como **valor de transmisión** se toma: Valor a efectos de ISD con el límite del v. de mercado.

Ahora bien, conviene tener en cuenta que, en caso de obtenerse una **pérdida patrimonial**, la misma **no puede computarse a efectos de IRPF**, pero si se obtiene una ganancia, sí hay que tributar por ella, integrándola en la base imponible del ahorro.

En nuestra opinión, este posicionamiento en relación con el IRPF, resulta muy discutible, ya que la legislación sobre estas operaciones y la regulación del régimen matrimonial de gananciales no establecen que se produzca un cambio en la titularidad del bien aportado a la sociedad de gananciales. Por ello, no resulta evidente que la "titularidad pasa a pertenecer a ambos cónyuges por mitad", pero mucho nos tememos que este conflicto solo se resolverá cuando el Tribunal Supremo se pronuncie sobre el mismo.

Noticiario



[El Supremo cuestiona si el fisco puede valorar inmuebles sin visitarlos y con fotos de Google](#)



El Tribunal Supremo (TS) analizará si la Agencia Tributaria, a través de los peritos de la Administración, puede hacer la valoración económica de un inmueble sin visitar su interior y a través de fotografías de su exterior, procedentes, entre otras fuentes, de Google Maps. Es habitual que la Agencia Tributaria cuestione la cuantía del impuesto de Transmisiones Patrimoniales que paga un ciudadano cuando compra una vivienda o una finca de modo que si la tasación de la misma es más alta, puede tomar como referencia este segundo valor para calcular el impuesto y pasar una nueva liquidación a los contribuyentes. Pero si tanto precio de compra como el de la tasación son más bajos de lo que considera Hacienda, puede entrar a realizar su propia valoración.

El economista, 26-2-2025

[El fraude fiscal con sociedades interpuestas, en la mira del TS](#)



El Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación (en concreto, el 1590/2024) que busca clarificar la definición de "medios fraudulentos" en el ámbito tributario, específicamente en relación con el uso de personas o entidades interpuestas. La cuestión central es determinar si la utilización de una sociedad profesional por parte de una persona física para canalizar ingresos y operaciones financieras constituye un medio fraudulento si la administración tributaria considera que existe simulación.

El economista, 19-2-2025

[Madrid rebaja el impuesto de Sucesiones al 50% entre hermanos, tíos y sobrinos](#)



Ayuso iniciará este miércoles en el Consejo de Gobierno la tramitación de la nueva rebaja fiscal en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que beneficiará a 14.000 madrileños y generará un ahorro estimado de 140 millones de euros anuales. La medida, que ya fue avanzada en el mes de septiembre, eleva del 25% al 50% la bonificación para las operaciones entre hermanos y entre tíos y sobrinos por consanguinidad, y será aplicable a todo el Grupo III de parentesco, siendo Madrid pionera en España en introducir la medida en ambas modalidades del tributo para este grado. También se incrementa al 100% en las donaciones de menos de 1.000 euros.

Martes, 18-2-2025

ARBEX CONSULTORES, SA

Pº de la Castellana, 161

28046 MADRID

Tel: 91 571 13 38

Fax: 91 570 63 48

<http://www.arbexconsultores.es> - arbexrec@arbexconsultores.es

aedAF ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).