ÍNDICE

Consultas de la DGT

RENOVACIÓN DE PASAPORTE
LGT. REPRESENTACIÓN TRIBUTARIA. La renovación del pasaporte no invalida por sí sola la representación tributaria si permanecen inalterados el NIF y el DNI
La DGT distingue entre la suficiencia del poder de representación y la actualización del Censo de Obligados Tributarios: el nuevo número de pasaporte no exige modificar el poder cuando la identificación fiscal permanece invariable, mientras que el pasaporte constituye un dato censal cuya declaración en el modelo 030 no tiene carácter obligatorio.
pág. 2

EMPRESA EXTRANJERA SIN EP EN ESPAÑA
IRPF. TELETRABAJO DESDE ESPAÑA. La DGT confirma que el salario de un teletrabajador en España para una empresa portuguesa tributa exclusivamente en España
La consulta V1339-26 determina que el lugar de prestación física del trabajo fija la potestad tributaria y aclara que la empresa portuguesa no estará obligada a practicar retenciones de IRPF si no opera en territorio español.
pág. 5

Sentencia

FALTA DE SEPARACIÓN ENTRE SOCIEDAD Y EMPRESARIO INDIVIDUAL
LGT. ESTIMACIÓN INDIRECTA. El Supremo avala la estimación indirecta cuando la confusión entre sociedad y socio impide atribuir directamente ingresos y gastos
Cuando una sociedad y uno de sus socios realizan la misma actividad y no es posible determinar directamente qué ingresos o gastos corresponden a cada uno, Hacienda puede aplicar la estimación indirecta para determinar sus bases imponibles sin necesidad de acudir a los artículos 13 o 15 LGT
pág. 8

Recuerda ….

Posible consideración de establecimiento permanente por teletrabajo transfronterizo
pág. 12

Consulta

RENOVACIÓN DE PASAPORTE

LGT. REPRESENTACIÓN TRIBUTARIA. La renovación del pasaporte no invalida por sí sola la representación tributaria si permanecen inalterados el NIF y el DNI

La DGT distingue entre la suficiencia del poder de representación y la actualización del Censo de Obligados Tributarios: el nuevo número de pasaporte no exige modificar el poder cuando la identificación fiscal permanece invariable, mientras que el pasaporte constituye un dato censal cuya declaración en el modelo 030 no tiene carácter obligatorio.

Fecha: 27/02/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V0461-26 de 27/02/2026**

SÍNTESIS: a renovación del pasaporte no obliga, por sí sola, a modificar los poderes de representación tributaria
La DGT considera que el cambio del número de pasaporte no afecta a la validez de la representación si permanecen inalterados el NIF y el DNI, y aclara su incidencia en el Censo de Obligados Tributarios.
En la consulta vinculante V0461-26, de 27 de febrero de 2026, la DGT analiza el caso de una ciudadana española no residente que, tras renovar su pasaporte y obtener un nuevo número, plantea si debe modificar los documentos de representación previamente otorgados y actualizar sus datos censales.
Respecto de la **representación voluntaria**, la DGT concluye que **no es necesario incorporar el nuevo número de pasaporte al documento de representación para mantener su validez**, siempre que no hayan cambiado los datos identificativos relevantes, en particular el NIF y el DNI. El artículo 111.3 RGAT exige que en la representación consten determinados datos del representado y representante —entre ellos el NIF—, pero no exige el número de pasaporte. No obstante, corresponde al órgano de la Administración tributaria ante el que se presente el poder apreciar su suficiencia en cada caso concreto.
En cuanto a las **obligaciones censales**, el artículo 4.1.e) RGAT incluye el número de pasaporte, en su caso, entre los datos de las personas físicas que pueden figurar en el Censo de Obligados Tributarios. Sin embargo, aunque el **modelo 030** dispone de una casilla específica —la 204— para consignarlo, la DGT precisa que **la declaración del pasaporte no se establece con carácter obligatorio.**

HECHOS QUE EXPONE LA CONSULTANTE

- La consulta vinculante V0461-26, emitida por la Dirección General de Tributos el 27 de febrero de 2026, parte de la renovación del pasaporte de la consultante y de la consiguiente asignación de un **nuevo número de pasaporte.**
- La DGT precisa que se trata de una **ciudadana española no residente en España, provista de NIF,** y deduce de los datos aportados que nos encontramos ante un supuesto de **representación voluntaria de una persona física que no actúa como empresario o profesional.**
- La duda surge porque existen documentos de representación previamente otorgados y la renovación del pasaporte ha provocado que el número que figuraba, en su caso, en dichos documentos ya no coincida con el del pasaporte actualmente vigente.

QUÉ PREGUNTA LA CONSULTANTE

La cuestión planteada tiene dos vertientes diferenciadas:

1. **Representación tributaria:** si el cambio del número de pasaporte como consecuencia de su renovación afecta a la validez de los documentos de representación ya otorgados y, por tanto, si resulta necesario modificarlos o renovarlos.
2. **Obligaciones censales:** si el nuevo número de pasaporte debe comunicarse a la Administración tributaria mediante la modificación de los datos personales que figuran en el **Censo de Obligados Tributarios.**

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y ARGUMENTOS JURÍDICOS

1. El cambio de número de pasaporte no determina, por sí solo, la invalidez de la representación

- La DGT comienza examinando el régimen de la **representación voluntaria** previsto en el artículo 46 de la Ley General Tributaria y desarrollado por el artículo 111 del RGAT.
- El artículo 46 LGT permite a los obligados tributarios con capacidad de obrar actuar mediante representante. Para aquellos actos que requieren una acreditación expresa de la representación, esta puede justificarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna, mediante comparecencia personal o mediante los documentos normalizados aprobados por la Administración tributaria.
- El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 111 RGAT, que establece tanto los medios a través de los cuales puede acreditarse la representación como las menciones mínimas que debe contener el documento correspondiente.
- Entre estas menciones figuran el **nombre y apellidos, NIF y domicilio fiscal del representado y del representante,** además de sus firmas —con la excepción prevista para el representante cuando se trate de documento público—, el contenido y extensión de la representación y el lugar y fecha de otorgamiento.
- Lo relevante para resolver la consulta es que el **número de pasaporte no aparece entre los elementos mínimos que el artículo 111.3 RGAT exige que consten en todo documento de representación**.
- De ello extrae la DGT su principal conclusión: **no es necesario incorporar el nuevo número de pasaporte al documento de representación para mantener su validez, siempre que la renovación del pasaporte no haya supuesto una modificación de los datos de identificación personal relevantes, singularmente del NIF.**

2. Especial relevancia del NIF y del DNI de la consultante

La DGT refuerza su conclusión teniendo en cuenta que la interesada es española y dispone de NIF.

Conforme al artículo 19.1 RGAT, para las personas físicas de nacionalidad española el NIF está constituido por el número del Documento Nacional de Identidad seguido del correspondiente carácter de verificación.

A su vez, la consulta invoca el artículo 3.1 del Real Decreto 255/2025, de 1 de abril, regulador del Documento Nacional de Identidad. Conforme a esta norma, el DNI constituye el documento con valor suficiente por sí mismo para acreditar, a todos los efectos, la identidad y los datos personales de su titular.

- Sobre esta base, la DGT considera que, **si la consultante dispone de DNI y éste figura correctamente en el documento de representación, sin que hayan variado ni el DNI ni el NIF, la obtención de un nuevo número de pasaporte no hace necesario modificar el documento de representación a los efectos del artículo 111.3 RGAT.**
- La consulta contiene, sin embargo, una cautela importante: la DGT no declara de forma absoluta que cualquier poder anterior deba ser aceptado. Señala expresamente que **corresponde a la Administración tributaria ante la que se presente el documento notarial determinar, en el caso concreto, si el poder continúa siendo suficiente.**
- Por tanto, el criterio puede sintetizarse así: la mera renovación del pasaporte no constituye una causa automática de pérdida de eficacia del poder, especialmente cuando permanecen invariables el NIF y el DNI; pero la suficiencia concreta del documento representativo queda sometida a la valoración del órgano tributario competente.

3. El cambio del pasaporte y el Censo de Obligados Tributarios constituyen una cuestión distinta

- La DGT separa expresamente la validez de la representación de la eventual obligación de **actualizar los datos censales.**
- El artículo 3.1 RGAT determina quiénes forman parte del Censo de Obligados Tributarios. Por su parte, el artículo 4.1.e) RGAT incluye expresamente entre los datos censales correspondientes a las personas físicas el **«número de pasaporte, en su caso».**
- Por consiguiente, el número de pasaporte sí es, normativamente, un dato susceptible de constar en el Censo de Obligados Tributarios.
- La DGT examina entonces el **modelo 030**, regulado por la Orden EHA/3695/2007, destinado, entre otras finalidades, a comunicar variaciones de datos personales de las personas físicas.

- La conclusión es especialmente relevante desde una perspectiva práctica: **el modelo 030 contiene una casilla específica —la casilla 204— para consignar el pasaporte, pero su declaración no está establecida con carácter obligatorio.**
- Por ello, la DGT diferencia claramente ambos planos: que la modificación del pasaporte pueda tener trascendencia censal **no significa que invalide o haga necesaria la modificación del documento de representación.**

Normativa y artículos en los que se basa la contestación

Artículo 46 de la Ley 58/2003, General Tributaria — Representación voluntaria. Es la norma básica sobre representación voluntaria en materia tributaria. Resulta aplicable porque determina cuándo puede actuar un representante y cómo debe acreditarse la representación. Constituye el punto de partida para decidir si el cambio de un documento identificativo afecta a un poder previamente otorgado.

Artículo 111, apartados 1, 2 y 3, del Real Decreto 1065/2007 (RGAT) — Representación voluntaria. Es el precepto decisivo. Regula las formas de otorgamiento y acreditación de la representación y, particularmente, establece sus menciones mínimas. Entre ellas se exige el NIF, pero no el número de pasaporte. De ahí deriva la conclusión de que la mera sustitución del número de pasaporte no obliga, por sí misma, a modificar el poder.

Artículo 19.1 del Real Decreto 1065/2007 (RGAT) — NIF de las personas físicas de nacionalidad española. Se aplica porque la consultante es española y dispone de NIF. Permite a la DGT vincular el NIF de una persona física española con su DNI y atribuir a este dato una relevancia identificativa superior, a estos efectos, al número de pasaporte.

Artículo 3.1 del Real Decreto 255/2025, de 1 de abril — Fines del Documento Nacional de Identidad. La DGT lo utiliza para destacar el valor del DNI como documento suficiente por sí solo para acreditar la identidad y los datos personales de su titular. Refuerza así la conclusión de que, permaneciendo inalterados DNI y NIF, el nuevo número de pasaporte no afecta necesariamente al documento de representación.

Artículo 3.1 del Real Decreto 1065/2007 (RGAT) — Censo de Obligados Tributarios. Delimita subjetivamente el Censo de Obligados Tributarios. Es relevante para la segunda cuestión de la consulta, relativa a la eventual actualización de los datos personales de la representada.

Artículo 4.1.e) del Real Decreto 1065/2007 (RGAT) — Contenido del Censo de Obligados Tributarios. Es fundamental porque establece expresamente que entre los datos censales de las personas físicas figura el número de pasaporte, en su caso. Justifica que la renovación del pasaporte pueda proyectarse sobre la información censal aunque no afecte a la validez del poder.

Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre — Modelo 030. Regula el modelo 030 de alta, cambio de domicilio y variación de datos personales. La DGT destaca que el modelo dispone de una casilla específica para el número de pasaporte —casilla 204—, aunque su cumplimentación no se establece con carácter obligatorio.

Consulta

EMPRESA EXTRANJERA SIN EP EN ESPAÑA

IRPF. TELETRABAJO DESDE ESPAÑA. La DGT confirma que el salario de un teletrabajador en España para una empresa portuguesa tributa exclusivamente en España

La consulta V1339-26 determina que el lugar de prestación física del trabajo fija la potestad tributaria y aclara que la empresa portuguesa no estará obligada a practicar retenciones de IRPF si no opera en territorio español.

Fecha: 27/02/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V1339-26 de 02/06/2026**

SÍNTESIS: Teletrabajo desde España para una empresa portuguesa: tributación y retenciones en el IRPF

La DGT concluye que el salario de un trabajador residente en España que teletrabaja desde su domicilio para una empresa portuguesa tributa exclusivamente en España, al considerarse que el empleo se ejerce en el lugar donde el trabajador se encuentra físicamente.

En la consulta vinculante **V1339-26, de 2 de junio de 2026**, la DGT analiza el caso de un residente fiscal en España que trabaja en remoto para una empresa portuguesa sin sede en territorio español. Aplicando el **artículo 15 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Portugal**, considera que el empleo se ejerce en España, ya que es aquí donde el trabajador desarrolla físicamente su actividad. Por tanto, **España tiene la potestad tributaria para gravar los rendimientos del trabajo,** siendo irrelevante que el empleador sea portugués y que los resultados del trabajo se aprovechen en Portugal.

Respecto de las **retenciones de IRPF**, la DGT distingue entre la tributación del trabajador y la obligación de retener del empleador. Conforme al artículo 99 LIRPF y al artículo 76 RIRPF, si la empresa portuguesa **no opera en España, ni mediante establecimiento permanente ni desarrollando aquí una actividad económica sin establecimiento permanente, no estaría obligada a practicar retenciones de IRPF**. La determinación de si la empresa opera efectivamente en España constituye, no obstante, una cuestión fáctica cuya comprobación corresponde a los órganos de la AEAT.

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

El consultante manifiesta que:

- Trabaja por cuenta ajena para una **empresa residente en Portugal**, dedicada a servicios de intermediación en aviación privada.
- La empresa portuguesa **no tiene sede en España**.
- El trabajador presta sus servicios mediante **teletrabajo desde su domicilio en España**.
- La empresa portuguesa **no ha practicado retenciones a cuenta del IRPF español** sobre las remuneraciones satisfechas.
- La DGT parte expresamente de la premisa de que el trabajador tiene su **residencia fiscal en España.**

CUESTIONES PLANTEADAS

El consultante formula tres cuestiones:

1. En qué Estado deben practicarse las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta.
2. Qué actuaciones debe realizar la empresa portuguesa si hubiera omitido retenciones que debieran haberse practicado.
3. En qué Estado debe presentar el trabajador su declaración del impuesto sobre la renta.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

A. La DGT limita inicialmente el alcance de su contestación

- La primera precisión de la DGT es de carácter procedimental. Conforme al **artículo 88 LGT**, las consultas tributarias deben referirse al régimen, clasificación o calificación tributaria que corresponda al propio obligado tributario que formula la consulta.
- Como la consulta ha sido presentada por el trabajador y una parte de las preguntas se refiere a las obligaciones tributarias de **otro obligado tributario —la empresa portuguesa—**, la DGT considera que no procede contestar plenamente sobre la posición fiscal de la empresa.
- Por ello, la contestación se circunscribe fundamentalmente a la tributación del empleado, aunque posteriormente la DGT sí expone los criterios normativos que determinan cuándo una entidad extranjera resulta obligada a retener en España.

B. El trabajador residente en España está sujeto al IRPF por su renta mundial

- La DGT parte, como presupuesto de la contestación, de que el consultante es **residente fiscal en España**.
- En consecuencia, conforme al **artículo 2 LIRPF**, queda sometido al IRPF español por la totalidad de su renta, con independencia del lugar donde se produzca y de la residencia de quien la satisfaga.
- El hecho de que el salario sea abonado por una empresa portuguesa no determina, por sí mismo, que la remuneración quede sometida a imposición en Portugal.

C. Aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Portugal

- Al existir un elemento transfronterizo, la DGT aplica el **artículo 15 del Convenio entre España y Portugal para evitar la doble imposición**, relativo a los servicios personales dependientes.
- Su regla general consiste en que los salarios obtenidos por un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado, salvo que **el empleo se ejerza en el otro Estado**. En ese último supuesto, el otro Estado puede adquirir también potestad tributaria, con las particularidades establecidas en el apartado 2 del propio artículo 15.
- La cuestión decisiva es, por tanto, determinar **dónde se ejerce el empleo cuando existe teletrabajo.**

D. En el teletrabajo importa el lugar de presencia física del trabajador

Este es el aspecto central de la consulta.

- La DGT acude al párrafo 1 de los **Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, versión 2017**, conforme al cual el trabajo se realiza efectivamente en el lugar en el que el empleado **está físicamente presente cuando desarrolla las actividades por las que percibe su remuneración.**
- Por consiguiente, no resulta determinante:
  - dónde se encuentre la empresa empleadora;
  - desde dónde se pague el salario; ni
  - dónde sean aprovechados económicamente los resultados del trabajo.
- Lo relevante es **dónde se encuentra físicamente el trabajador cuando presta sus servicios**.
- Como el consultante teletrabaja desde España, la DGT entiende que **el empleo se ejerce en España.** El hecho de que los frutos de ese trabajo beneficien a una empresa portuguesa es irrelevante a estos efectos.
- De ahí deriva la conclusión principal de la consulta:
- **Conforme al Convenio España-Portugal, sólo España tiene potestad tributaria para gravar las rentas del trabajo obtenidas por el consultante mediante el teletrabajo desarrollado físicamente desde España.**
- Por tanto, bajo los hechos asumidos por la consulta, el trabajador debe tributar en España por esas rentas.

E. Que el salario tribute en España no significa automáticamente que la empresa portuguesa tenga que practicar retención

- La DGT distingue correctamente entre dos cuestiones diferentes: la **tributación del trabajador y la obligación de retener del pagador.**
- El **artículo 99.2 LIRPF** establece las personas y entidades obligadas a practicar retenciones e ingresos a cuenta. Entre ellas se encuentran determinadas personas o entidades no residentes que operen en territorio español.

- La previsión se desarrolla en el **artículo 76.1.c) y d) RIRPF**, que contempla a las entidades no residentes:
  - cuando operen en España mediante **establecimiento permanente**; y
  - cuando operen en España **sin establecimiento permanente**, respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan y en los demás supuestos previstos legalmente.
- De esta regulación la DGT extrae un criterio esencial: **no basta con que la renta del trabajador esté sujeta al IRPF español para que exista obligación de retener**. Además, el pagador extranjero debe reunir las condiciones necesarias para tener la consideración de obligado a retener en España.

F. Consecuencia para la empresa portuguesa

- La DGT concluye que el elemento determinante es que la empresa extranjera **"opere en territorio español"**, con o sin establecimiento permanente.
- Por ello, si la sociedad portuguesa:
  - no opera en España mediante establecimiento permanente, y
  - tampoco desarrolla en España una actividad económica sin establecimiento permanente,
- **no se encontraría entre los obligados a retener a cuenta del IRPF**, por lo que no nacería la obligación de practicar retención sobre el salario satisfecho al trabajador.
- La conclusión tiene importancia práctica: **la ausencia de retenciones no supone que el salario deje de estar sujeto al IRPF español.** El trabajador sigue sometido al impuesto en España; simplemente puede no existir un obligado a efectuar pagos a cuenta mediante retención.
- La DGT introduce, no obstante, una cautela relevante: determinar si la empresa portuguesa efectivamente opera o no en España constituye una **cuestión fáctica** cuya comprobación no corresponde al Centro Directivo, sino a los órganos de aplicación de los tributos de la AEAT.

Normativa aplicada

Artículo 88 de la Ley 58/2003, General Tributaria — consultas tributarias escritas. Es relevante porque delimita quién puede formular una consulta vinculante y sobre qué situación tributaria. La DGT lo utiliza para justificar que el trabajador no puede obtener mediante su propia consulta una contestación vinculante sobre las obligaciones tributarias correspondientes a la empresa portuguesa.

Artículo 2 de la Ley 35/2006 del IRPF — objeto del impuesto. Fundamenta el principio de renta mundial: siendo el consultante residente fiscal en España, el IRPF alcanza la totalidad de sus rentas con independencia de dónde se produzcan y de la residencia del pagador.

Artículo 15 del Convenio entre España y Portugal para evitar la doble imposición — servicios personales dependientes. Constituye la norma fundamental para repartir la potestad tributaria entre ambos Estados. Al ejercerse físicamente el empleo desde España, la DGT concluye que España tiene la potestad tributaria sobre el salario.

Artículo 99.2 LIRPF — obligación de practicar pagos a cuenta. Determina quién está obligado a practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF. Su importancia reside en que permite diferenciar la sujeción al impuesto del trabajador de la eventual obligación de retención de la empresa extranjera.

Artículo 76.1.c) y d) del Real Decreto 439/2007 (RIRPF) — obligados a retener o ingresar a cuenta. Desarrolla el artículo 99 LIRPF y resulta decisivo para determinar cuándo una entidad no residente queda obligada a retener. La DGT lo utiliza para concluir que, si la empresa portuguesa no opera económicamente en España, ni con ni sin establecimiento permanente, no nace para ella la obligación de practicar retenciones del IRPF.

Sentencia

FALTA DE SEPARACIÓN ENTRE SOCIEDAD Y EMPRESARIO INDIVIDUAL

LGT. ESTIMACIÓN INDIRECTA. El Supremo avala la estimación indirecta cuando la confusión entre sociedad y socio impide atribuir directamente ingresos y gastos

Cuando una sociedad y uno de sus socios realizan la misma actividad y no es posible determinar directamente qué ingresos o gastos corresponden a cada uno, Hacienda puede aplicar la estimación indirecta para determinar sus bases imponibles sin necesidad de acudir a los artículos 13 o 15 LGT.

Fecha: 23/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Sentencia del TS de 23/07/2026**

SÍNTESIS: El Supremo avala la estimación indirecta ante la confusión de la actividad de una sociedad y su socio

El Tribunal Supremo, en su STS 987/2026, de 23 de julio (rec. 957/2024), establece que Hacienda puede acudir al **método de estimación indirecta** cuando una sociedad y uno de sus socios desarrollan la misma actividad y la falta de separación entre ambas impide determinar directamente qué ingresos y gastos corresponden a cada uno. En el caso analizado, sociedad y socio compartían actividad, medios materiales y humanos, nombre comercial y forma de facturación, hasta el punto de que clientes y trabajadores no podían distinguir con quién contrataban. Además, los **ingresos tendían a concentrarse en el empresario individual, que tributaba en estimación objetiva, mientras que una parte sustancial de los gastos se imputaba a la sociedad.**

El Supremo considera que esta situación **no constituye necesariamente una recalificación del artículo 13 LGT ni un conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT**. Hacienda no cuestionaba la realidad ni la naturaleza jurídica de los servicios, sino la imposibilidad de atribuir de manera fiable los ingresos y gastos a cada sujeto. Por ello, resultaba procedente aplicar la **estimación indirecta del artículo 53 LGT.**

La sentencia fija como **doctrina** que, cuando sociedad y socio realizan la misma actividad y no puede determinarse directamente a cuál corresponden los ingresos o gastos, la Administración puede determinar sus bases imponibles mediante estimación indirecta **sin tener que acudir previamente a los artículos 13 o 15 LGT.**

Asimismo, respecto de la **derivación de responsabilidad**, el Tribunal establece que Hacienda debe informar del recurso procedente, órgano y plazo conforme al artículo 174.4 LGT, pero no está obligada a advertir específicamente de que, dentro de ese recurso, el responsable puede impugnar las liquidaciones y sanciones del deudor principal en los términos del artículo 174.5 LGT.

ANTECEDENTES Y HECHOS QUE ORIGINAN EL LITIGIO

- El asunto tiene su origen en las actuaciones inspectoras iniciadas por la AEAT frente a **Telemaster Avance Tecnológico, S.L., referidas al Impuesto sobre Sociedades de 2006 y 2007 y al IVA desde el segundo trimestre de 2006 hasta el cuarto trimestre de 2007.**
- La sociedad desarrollaba una actividad de reparación de artículos eléctricos para el hogar. D. Ramón, además de poseer el **50 % del capital y ser administrador de la sociedad, ejercía como empresario individual una actividad sustancialmente idéntica**, tributando en estimación objetiva en el IRPF y en régimen simplificado del IVA.
- La Inspección constató una importante **confusión entre ambas actividades**. Entre otros elementos, el Tribunal Supremo destaca que sociedad y empresario compartían domicilio y centro de trabajo; empleaban el mismo nombre comercial «Telemaster»; las facturas describían servicios idénticos; clientes y trabajadores no eran capaces de distinguir en numerosos casos para quién se prestaban los servicios; los mismos trabajadores intervenían indistintamente en ambas actividades; y tampoco resultaba posible separar determinados gastos comunes.
- La comparación económica era especialmente significativa. Mientras D. Ramón declaraba ventas de **332.189,73 euros en 2006 y 313.720,63 euros en 2007**, sus compras ascendían únicamente a 32.332,97 y 13.568,63 euros. La sociedad, en cambio, declaraba ventas de 362.202,09 y 232.199,82 euros, pero soportaba compras muy superiores, de 212.132,33 y 177.677,13 euros. La Inspección entendió que los **ingresos tendían a localizarse en la persona física,** donde su importe tenía escasa incidencia mientras

permaneciera en módulos, mientras que los **gastos se concentraban en la sociedad**, donde reducían directamente el resultado gravado.

- La conclusión inspectora fue que toda la actividad **estaba mezclada** y que los medios materiales y humanos se utilizaban sin separación suficiente, lo que impedía determinar de forma fiable **qué ingresos y gastos pertenecían realmente a la sociedad y cuáles al empresario individual.**

¿Qué hizo Hacienda?

- La AEAT consideró que las declaraciones de la sociedad eran inexactas y que existía un **incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales** que impedía determinar directamente su base imponible. Por ello acudió al **método de estimación indirecta**.
- La regularización produjo una deuda por IS de 142.771,81 euros y otra por IVA de 76.046,47 euros, además de sanciones. Posteriormente se declaró a D. Ramón **responsable solidario conforme al artículo 42.1.a) LGT,** fijándose finalmente la responsabilidad en 312.784,40 euros.
- Tras sucesivas reclamaciones ante TEAR y TEAC y recursos ante la Audiencia Nacional, el asunto ya llegó anteriormente al Supremo. La **STS de 16 de marzo de 2023 (rec. 3855/2021)** anuló una primera sentencia de la Audiencia Nacional y ordenó retrotraer las actuaciones para que esta examinara todos los motivos de impugnación y la prueba. La nueva **SAN de 11 de julio de 2023 (rec. 913/2018)** volvió a desestimar el recurso, dando lugar a esta segunda casación.

OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

El auto de admisión planteó inicialmente dos cuestiones de interés casacional:

- La primera era determinar si Hacienda podía **recalificar directamente conforme al artículo 13 LGT** unas operaciones en las que una sociedad facturaba a nombre de su socio, aprovechando que este tributaba en estimación objetiva en IRPF y régimen simplificado de IVA, o si resultaba obligatorio tramitar previamente el procedimiento de **conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT.**
- La segunda consistía en aclarar si, conforme al artículo 174.5 LGT, el acuerdo de derivación de responsabilidad debía informar expresamente al responsable de su posibilidad de **impugnar las liquidaciones y sanciones correspondientes al deudor principal.**
- Sin embargo, al estudiar el expediente, el Supremo considera que la **primera pregunta partía de una premisa incorrecta:** Hacienda no había aplicado ni el artículo 13 ni el artículo 15 LGT. Por ello, el Tribunal **reformula la cuestión de interés casacional** para determinar si, cuando la confusión entre sociedad y socio impide saber qué ingresos y gastos corresponden a cada uno, Hacienda puede acudir directamente a la **estimación indirecta del artículo 53 LGT.**

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

- **El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación y confirma íntegramente la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2023**.
- No impone las costas de la casación a ninguna de las partes, aunque mantiene el pronunciamiento sobre costas efectuado en la instancia.

Doctrina jurisprudencial que fija

La sentencia establece expresamente **dos criterios interpretativos:**

- **Cuando una sociedad y uno de sus socios realizan la misma actividad y no es posible determinar directamente qué ingresos o gastos corresponden a cada uno, Hacienda puede aplicar la estimación indirecta para determinar sus bases imponibles sin necesidad de acudir a los artículos 13 o 15 LGT.**

Además:

- **En una declaración de responsabilidad, Hacienda debe informar del medio de impugnación contra el acuerdo, del órgano ante el que debe interponerse y de su plazo, pero no está obligada a informar separadamente de que dentro de ese recurso pueden discutirse las liquidaciones y sanciones del deudor principal.**

Esta última facultad deriva directamente del artículo 174.5 LGT.

Argumentos jurídicos del Tribunal Supremo

A. No existe una recalificación del artículo 13 LGT

Este es uno de los puntos centrales de la sentencia.

- La **calificación tributaria** consiste en determinar la verdadera naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio con independencia de la denominación utilizada por las partes.
- Pero Hacienda **no negó la realidad de los servicios prestados ni modificó su naturaleza jurídica**. Tampoco sostuvo que solo pudiera existir una actividad o que los servicios atribuidos al empresario individual debieran jurídicamente considerarse prestados por la sociedad.
- El Supremo recalca que perfectamente podían coexistir las dos actividades. El problema era **probatorio y contable:** no podía determinarse qué operaciones correspondían realmente a cada sujeto.
- Por tanto, **no hubo recalificación y el artículo 13 LGT no era el instrumento que debía utilizar Hacienda**.

B. Tampoco existe conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT

- El artículo 15 LGT combate operaciones artificiosas o impropias que carecen de efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y que permiten evitar el hecho imponible o reducir la base o la deuda tributaria.
- El Supremo entiende que **ese no es el fenómeno que se produjo aquí**.
- Hacienda no afirmó que la existencia simultánea de la sociedad y del empresario individual fuese artificiosa ni negó que ambos pudieran prestar realmente servicios. Lo que detectó fue una **imputación no fiable de ingresos y gastos entre ambos sujetos**.
- Aunque la Inspección constató que esa distribución producía una reducción de la carga tributaria conjunta, ello no convierte automáticamente el supuesto en un conflicto del artículo 15: el ahorro fiscal procedía, según la Administración, de la **arbitrariedad en la atribución de ingresos y gastos**, no de la construcción de negocios jurídicos artificiosos.

C. El instrumento adecuado era la estimación indirecta

Aquí se encuentra la principal aportación de la sentencia.

- El artículo 53.1 LGT permite aplicar la estimación indirecta cuando Hacienda **no dispone de los datos necesarios para determinar completamente la base imponible,** entre otros casos, por declaraciones inexactas o incumplimientos sustanciales de las obligaciones contables o registrales.
- Eso es precisamente lo que aprecia el Tribunal.
- La contabilidad y facturación no permitían saber directamente qué ingresos y gastos correspondían a cada sujeto. La confusión alcanzaba a facturas, materiales, trabajadores, clientes y medios productivos.
- Por tanto, concurría el presupuesto que legitima la estimación indirecta: **la imposibilidad de conocer mediante estimación directa la base imponible atribuible a cada obligado tributario por deficiencias imputables a la forma en que habían documentado y contabilizado sus respectivas actividades.**
- La sentencia es relevante porque separa claramente tres figuras: **recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y estimación indirecta.** La existencia de un ahorro fiscal o de una estructura confusa entre sociedad y socio no obliga por sí sola a Hacienda a utilizar los mecanismos antielusión de los artículos 13 y 15 cuando el verdadero problema consiste en la imposibilidad de determinar la base imponible.

D. Hacienda no debe explicar en la notificación todo el alcance del artículo 174.5 LGT

El segundo motivo de casación también es rechazado.

- El artículo 174.4.b) LGT exige que la notificación de la declaración de responsabilidad indique los **medios de impugnación,** el órgano ante el que deben presentarse y el plazo.
- El artículo 174.5 añade que, al recurrir la declaración de responsabilidad, el responsable puede discutir tanto el **presupuesto de hecho de la responsabilidad como las liquidaciones a las que alcanza**.
- Para el Supremo son cuestiones diferentes. Una cosa es informar de **qué recurso cabe interponer** y otra explicar al **destinatario todo aquello que jurídicamente puede alegar dentro de ese recurso**.
- La Administración está obligada a lo primero, pero no a incorporar a la notificación una explicación específica de la facultad prevista en el artículo 174.5 LGT.

Artículos relevantes

Artículo 53 LGT — **estimación indirecta.** Es la norma decisiva. Permite utilizar este método cuando Hacienda no puede disponer de los datos necesarios para determinar completamente la base imponible, entre otros supuestos, por declaraciones inexactas o incumplimientos sustanciales contables o registrales. El Supremo considera que este presupuesto concurre por la imposibilidad de separar los ingresos y gastos de sociedad y socio. Artículo 53 de la LGT — BOE, legislación consolidada

Artículos 13 y 15 LGT — **calificación y conflicto en la aplicación de la norma.** Constituyen precisamente las vías que el Supremo considera **innecesarias en este caso**. No se alteró la naturaleza jurídica de los servicios ni se declaró artificiosa la coexistencia de las actividades; el problema fue la imposibilidad de atribuir correctamente ingresos y gastos.

Artículo 115 LGT — **potestades de comprobación e investigación.** Delimita las facultades de Hacienda para comprobar hechos y actividades y, cuando proceda, efectuar su calificación. El Supremo lo utiliza para explicar conceptualmente por qué la actuación inspectora del caso no constituye una recalificación. Artículo 115 LGT — BOE consolidado

Artículo 42.1.a) LGT — **responsabilidad solidaria.** Es el fundamento de la derivación contra el socio y administrador, al considerarse acreditada su intervención o colaboración en las infracciones tributarias cometidas por la sociedad. Artículo 42 LGT — BOE consolidado

Artículo 174.4 y 174.5 LGT — **declaración e impugnación de la responsabilidad.** El apartado 4 determina qué debe contener la notificación; el apartado 5 permite al responsable impugnar el presupuesto habilitante y las liquidaciones afectadas. El Supremo distingue expresamente entre **informar sobre el recurso procedente** y explicar **el alcance material de lo que puede discutirse en él**. Artículo 174 LGT — BOE consolidado

Jurisprudencia relacionada

La propia sentencia delimita su doctrina respecto de las **SSTS de 2 de julio de 2020 (rec. 1429/2018) y 22 de julio de 2020 (rec. 1432/2018)**. En aquellos asuntos se concluyó que existía **una única actividad, desarrollada realmente por la sociedad**, lo que justificaba abordar el problema desde la perspectiva de la calificación. El Supremo afirma expresamente que el presente caso **no es equiparable**, porque aquí admite que una parte de los servicios pudiera haber sido prestada por la sociedad y otra por el empresario individual.

También cita la **STS de 22 de junio de 2023 (rec. 4702/2021)** dentro de la jurisprudencia sobre la facultad de calificación del artículo 13 LGT, y la **STS de 21 de febrero de 2023 (rec. 4279/2021)** respecto de la obligación administrativa de indicar los recursos procedentes en las notificaciones y la necesidad de valorar una eventual indefensión atendiendo a las circunstancias concretas.

Especial relevancia procesal tiene la **STS de 16 de marzo de 2023 (rec. 3855/2021)**, dictada en este mismo litigio, que anuló la primera sentencia de la Audiencia Nacional y ordenó que se examinasen todos los argumentos del contribuyente.

Recuerda ……

Posible consideración de establecimiento permanente por teletrabajo transfronterizo

En noviembre de 2025 la OCDE publicó la actualización de su Modelo de Convenio.

Una de las principales novedades es la **modificación de los comentarios al artículo 5**, que, sin modificar el contenido del propio artículo 5 obliga a las empresas- que tengan estructuras de "home office" cuando el trabajador no resida en el mismo Estado en que se ubica el domicilio del empleador- a analizar un doble test, para comprobar si esta situación constituye o no un/o varios establecimiento/s permanente/s de la empresa en el/los país/es de desplazamiento del/los teletrabajador/es.

Modificaciones:

Se eliminan los párrafos 18 y 19 y se incorporan los párrafos 44.1 a 44.21 aplicables específicamente al teletrabajo transfronterizo realizado desde el domicilio del empleado u otro "lugares relevantes" que no sean las oficinas del empleador, o de otra empresa con la que tenga relaciones comerciales.

Nota: Las modificaciones se refieren exclusivamente a la interpretación del lugar fijo de negocios.

Test

1. **Tiempo de trabajo en el ejercicio fiscal:** (párrafos 44.8 y siguientes)

➔ **El solo hecho de que el trabajador realice su trabajo desde su domicilio privado u otro lugar relevante, no lo convierte en lugar de negocios de la empresa: No se consideraría un lugar de negocio de la empresa si el tiempo de trabajo es inferior al 50% de su tiempo total de trabajo para la empresa durante cualquier periodo de 12 meses.**

Párrafo 44.21
Ejemplo A: Una empleada de RCo, una empresa del Estado R, trabaja desde el Estado R como parte de su horario habitual de trabajo. Durante un periodo de doce meses, alquila y trabaja desde un lugar en el Estado S durante tres meses consecutivos tras una estancia vacacional en el Estado S.
El lugar en el Estado S desde el que trabaja no debe considerarse fijo porque el negocio de RCo se ha realizado en ese lugar durante tres meses durante el periodo de doce meses. Por lo tanto, carece de permanencia.

Párrafo 44.21
Ejemplo B: Una empleada de RCo, una empresa del Estado R, trabaja desde su domicilio en el Estado S uno o dos días a la semana durante un periodo de doce meses, lo que suma el 30 por ciento de su tiempo de trabajo durante ese periodo de doce meses.
El domicilio en el Estado S desde el que trabaja debe considerarse fijo porque el lugar se ha utilizado para realizar actividades relacionadas con el negocio de RCo durante el periodo de doce meses y, por tanto, tiene un grado suficiente de permanencia.
La persona pasa menos del 50 por ciento de su tiempo laboral trabajando desde su domicilio en el Estado S. En ausencia de otros hechos y circunstancias que demuestren lo contrario, el domicilio no sería un lugar de negocios de RCo y, por tanto, no sería un establecimiento permanente de RCo en el Estado S.

2. **Existencia de motivación comercial:** (párrafos 44.11 y siguientes)
Si se cumple el requisito de tiempo de trabajo, además debe existir una razón comercial que justifique, directa o indirectamente, la permanencia del trabajador en el extranjero:

➔ **Habrá una razón comercial cuando la persona interactúe directamente con clientes, proveedores, empresas asociadas u otras personas en nombre de la empresa y ese compromiso se facilite porque la persona se encuentra en ese Estado.**

Párrafo 44.21
Ejemplo C: Un empleado de RCo, una empresa del Estado R, trabaja desde su domicilio en el Estado S durante el 80 por ciento de su tiempo laboral en cualquier periodo de doce meses. Visita regularmente a los clientes de RCo en el Estado S para prestar servicios a esos clientes.
El domicilio en el Estado S desde el que trabaja debe considerarse fijo porque el lugar se ha utilizado para realizar actividades relacionadas con el negocio de RCo durante el periodo de doce meses y, por tanto, tiene un grado suficiente de permanencia.
El individuo pasa al menos el 50 por ciento de su tiempo laboral trabajando desde su domicilio en el Estado S y existe una razón comercial para su presencia en el Estado S. RCo tiene una razón comercial para la presencia del empleado en el Estado S porque facilita la prestación de servicios por parte de RCo (a través del individuo) a clientes en el Estado S, donde se encuentra su domicilio. En ausencia de otros hechos y circunstancias que demuestren lo contrario, la residencia sería un lugar de negocio de RCo y un establecimiento permanente de RCo en el Estado S.

Párrafo 44.21
Ejemplo D:
Un empleado de RCo, una empresa del Estado R, trabaja desde su domicilio en el Estado S durante el 60 por ciento de su tiempo laboral en un periodo de doce meses. Tiene un rol exclusivamente de cara al cliente y presta servicios a clientes de RCo en el Estado R, en el Estado S y en terceros Estados. Presta esos servicios de forma remota y lo hace sin reunirse físicamente con esos clientes. Una vez al trimestre, visita las instalaciones de un cliente en el Estado S para pasar un día revisando el desempeño conforme a los términos del contrato con RCo.
El domicilio en el Estado S desde el que trabaja debe considerarse fijo porque el lugar se ha utilizado para realizar actividades relacionadas con el negocio de RCo durante el periodo de doce meses y, por tanto, tiene un grado suficiente de permanencia. Aunque la persona pasa más del 50 por ciento de su tiempo laboral trabajando desde su domicilio en el Estado S, también deben considerarse otros hechos y circunstancias, incluyendo la razón de su presencia en el Estado S. La mera presencia de clientes de RCo en el Estado S no significa que exista una razón comercial para su presencia allí. Además, sus visitas a un cliente son intermitentes e incidentales. Como resultado, no existe ninguna razón comercial para que realice actividades relacionadas con el negocio de RCo en su domicilio en el Estado S. En ausencia de otros hechos y circunstancias que demuestren lo contrario, el domicilio no sería un lugar de negocios de RCo y, por tanto, no sería un establecimiento permanente de negocios de RCo en el Estado S.

- **No habrá razón comercial cuando una empresa permite a un individuo trabajar desde casa u otro lugar relevante únicamente para obtener o retener los servicios de esa persona.**
- **No habrá razón comercial cuando una empresa permita trabajar desde casa u otro lugar relevante únicamente para reducir costes (por ejemplo, reducir el gasto en espacio de oficina) lo hará con ese propósito.**
- **Puede existir una razón comercial si concurre alguna de las siguientes:**
  - reuniones entre el individuo y los clientes de la empresa;
  - cultivar una nueva base de clientes o identificar oportunidades de negocio;
  - identificación de nuevos proveedores, gestión de relaciones con proveedores, o realización, supervisión o gestión de acuerdos contractuales con los proveedores;
  - la interacción en tiempo real, o casi en tiempo real, con clientes o proveedores en diferentes zonas horarias (por ejemplo, proporcionando servicios de centro de llamadas, soporte informático virtual o servicios médicos);
  - acceso a conocimientos relevantes para el negocio que se utilizan en la realización de las actividades de la empresa, como reuniones regulares con personal universitario que realicen investigaciones relevantes para el negocio de la empresa;
  - colaboración con otras empresas;
  - **prestación de servicios para clientes o clientes ubicados en ese otro Estado donde dichos servicios requieran la presencia física de empleados u otro personal de la empresa en ese otro**

Estado (por ejemplo, servicios de formación o reparación realizados en las instalaciones del cliente);

Párrafo 44.21
Ejemplo E: Un empleado de RCo, una empresa del Estado R, trabaja casi exclusivamente desde su domicilio situado en el Estado S. El empleado presta servicios de forma virtual a clientes en el Estado R y/o en otras jurisdicciones situadas en zonas horarias que difieren de las del Estado S. La realización de esas actividades en el Estado S permite que el empleado esté plenamente disponible (por ejemplo, ofreciendo servicios en tiempo real o casi en tiempo real las 24 horas del día) a los clientes de RCo en las zonas horarias donde se encuentran dichos clientes.
El domicilio en el Estado S desde el que trabaja debe considerarse fijo porque el lugar se ha utilizado para realizar actividades relacionadas con el negocio de RCo durante el periodo de doce meses y, por tanto, tiene un grado suficiente de permanencia.
La persona pasa al menos el 50 por ciento de su tiempo laboral trabajando desde su domicilio en el Estado S y existe una razón comercial para su presencia en el Estado S. RCo tiene una razón comercial para la presencia del empleado en el Estado S porque facilita la prestación de servicios por parte de RCo (a través del individuo) a clientes en el Estado R (y a aquellos situados en otras zonas horarias que difieren de la del Estado S). En ausencia de otros hechos y circunstancias que demuestren lo contrario, el domicilio sería un lugar de negocios de RCo y un establecimiento permanente de RCo en el Estado S.

➔ **interacción con empleados y otro personal de la empresa, o de empresas asociadas.**
Estas consideraciones se aplican de la misma manera, independientemente de si la persona es un tercero o una empresa asociada.