TEAC

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/05590/2022/00/00

Resolución **00/05590/2022/00/00** · 24 de junio de 2024

CALIFICACIÓN	Doctrina
ÓRGANO	TEAC
Nº RESOLUCIÓN	00/05590/2022/00/00
FECHA	24 de junio de 2024

Asunto: IRNR. Convenio de Doble Imposición (CDI) con Portugal; aplicación del artículo 4.1 in fine.

Normativa aplicable

- OCDE. Modelo de convenio OCDE Doble imposición Impuestos sobre la Renta y Patrimonio 4.1
- Portugal. Convenio de Doble Imposición de 26/10/1993 4.1

Conceptos: Convenio | Doble imposición | Impuesto sobre la renta de no residentes

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 24 de junio de 2024
PROCEDIMIENTO: 00-05590-2022
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO
RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 28/06/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 08/06/2022 contra Resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de devolución improcedente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, Referencia 2021...9M, fecha de devengo 31-12-2021.

SEGUNDO.- El interesado presentó autoliquidación modelo 210, por IRNR, devengo 31-12-2021, declarándose residente en Portugal, unos rendimientos íntegros de 2.226,91, consignando como pagador al INSS, una base imponible de 2.226,91, un tipo de gravamen de 0,00, una cuota íntegra de 0,00, unas retenciones a cuenta de 579,00 y un resultado a devolver de 579,00.

En fecha 14-03-2022 se notificó al contribuyente un requerimiento de documentación. El 18 de abril de 2022 se notificó propuesta de liquidación y tramite de alegaciones, con lo que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada. Con fecha 6 de mayo 2022 formuló escrito de alegaciones, que posteriormente se analizaran.

TERCERO.- Con fecha 1 de junio de 2022, notificada el 2/06/2022, recayó Resolución por el que se concluye improcedente la devolución solicitada, acordando:

> *<<Habiendo desestimado las alegaciones presentadas, se ha constatado que Ud es contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se acuerda la improcedencia de su solicitud de devolución por el Impuesto sobre la Renta de no residentes. Debiendo tributar por IRPF en el ejercicio 2021, independientemente de las deducciones que por doble imposición internacional pudiera aplicar.>>*

CUARTO.- Contra dicha resolución interpuso la interesada el 8 de junio de 2022 la presente reclamación económico administrativa.

QUINTO.- Consta en los antecedentes de este Tribunal, que el reclamante tiene interpuestas otras reclamaciones económico administrativas, relativas a actuaciones entre particulares, en relación con las retenciones practicadas por **XZ** por las pensiones satisfechas al interesado, como beneficiario de un plan de pensiones colectivo como exempleado de **XZ** S.A.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del Acuerdo impugnado.

TERCERO.- Antecedentes y planteamiento de la controversia

Como antecedentes de la cuestión controvertida, el interesado, considerandose residente en Portugal, presentó autoliquidación, modelo 210, devengo 31-12-2021, por la pensión de jubilación percibida del INSS, en la que, en aplicación del CDI no quedaba sometida a tributación, solicitando en consecuencia la devolución del importe de 579,00, correspondiente a la totalidad de las retenciones, y mediante la pertinente tramitación descrita en los antecedentes, la ONGT acordó la improcedencia de la devolución solicitada por el IRNR, al considerar que debia tributar por el IRPF en el ejercicio 2021, sin perjuicio de las deducciones por doble imposicion internacional que pudiera aplicar.

La ONGT considera que fue residente fiscal en España por concurrir la causa de la letra b) del articulo 9 de la Ley 35/2006, del IRPF, pues radicó en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

El interesado, en el procedimiento de gestión había formulado alegaciones, manifestando su oposición a la consideración de residente fiscal en España sobre la base de negar que tuviese en España su centro de intereses, aduciendo en síntesis, no disponer de vivienda de uso permanente en España, que los inmuebles de su propiedad de uso residencial vivienda de su propiedad o están alquilados o se encuentran en proceso de venta; que solo tiene un inmueble de uso oficina arrendado; que solo tiene un inmueble de uso comercial arrendado; que posee 12 parcelas-solar la mayoría de escaso valor; que son 12 fincas rústicas de escaso o nulo valor; que las participaciones sociales y cargos en sociedades que se pusieron de manifiesto en la propuesta han sido transmitidas y los cargos extintos en su mayoría; la gestión de su patrimonio se lleva a cabo desde Portugal; que no cabe aplicar la presunción pues el domicilio de su esposa es distinto al que tenía el Sr. Rivera en España y su único hijo es mayor de edad e independiente económicamente; que todos los rendimientos puestos de manifiesto en la propuesta habían sido declarados y liquidados conforme a la legislación para no residentes, excepción de su pensión, que se aplicó el art. 18 del Convenio.

Ademas de otra documentación que se ira posteriormente analizando, obra en el expediente Certificado de residencia fiscal, expedido en 26 de marzo de 2021, por "AT autoridade tributaria e aduaneira", en el que se manifiesta, en relación al año 2021:

> *<<Certificam que, tanto quanto é do seu conhecimento,* ***Axy***
>
> *Certify, ta the best af fheir knawledge that,*
>
> *é residente em Portugal, enquadrado no regime de Residente Nao Habitual,*
>
> *is resident in Portugal, within the regime af Non-Habitual Resident*
>
> *R ...*
>
> *nos termos do art 4 da Convençao para Evitar a Dupla Tributac;ao celebrada entre PORTUGAL e*
>
> *ESPANHA*
>
> *an the terms af the article nr. 4th af the Dauble Taxatian Conventian between PORTUGAL and*
>
> *THE KINGDOM OF SPAIN*
>
> *Este certificado destina-se a ser apresentado para efeitos de pagamento de*

> *Pensoes*
>
> *This certificate is ta be presented for the payment of*
>
> *Pensions*
>
> *por Ministerio de Inclusión, Séguridad Social y Migraciones>>*

Es decir, en el certificado de residencia fiscal expedido a los efectos del Convenio entre España y Portugal se afirma que es residente en Portugal, encuadrado en el Régimen de Residente No Habitual.

Asimismo, en el expediente de reclamación interpuesta por el mismo interesado, RG 8545-22, obra certificado expedido en 21 de septiembre de 2020, por la misma "AT autoridade tributaria e aduaneira", en el que se manifiesta que el interesado, con domicilio en Chaves que se especifica, tiene el "ESTATUTO DE RESIDENTE NAO HABITUAL" en estado " ATIVO"; con año de inicio en 2020 y año de fin 2029; figurando como "PAIS DE PROVENIENCIA (ULTIMA RESIDENCIA NO ESTRANGEIRO": ESPANHA".

CUARTO.- Criterio de este TEAC

En relación con la controversia planteada, lo primero que ha de exponerse es que la función del certificado de residencia a efectos del Convenio está indisolublemente unido a la finalidad y objetivo con el nacieron los Convenios de Doble Imposición (CDIs).

Este TEAC ha fijado el criterio, entre otras, en Res de 23 diciembre 2023 (RG 133-2021) de que la circunstancia de que un contribuyente aporte un certificado de residencia a efectos del CDI constituye una premisa fundamental, toda vez que significa que en la relación entre ambos países uno de ellos afirma que la persona en cuestión es residente fiscal en su país y consecuentemente tributa por renta mundial ahi; de acuerdo con esta situación, la correlativa distribución de potestades que los Convenios prevén a fin de evitar la doble imposición, así como también la ausencia de imposición, supondría que el otro país no gravara por renta mundial sino por renta de fuente, articulándose en el país de residencia los mecanismos previstos para corregir la eventual doble imposición.

Este esquema de partida al que responde la misión primigenia de los CDIs puede verse alterado en algún caso.

Una alteración surgiría, como este TEAC recordaba en aquella misma resolución, si la Administración del país al que se ha aportado un certificado de residencia en el otro y, por ende, en principio parecería ser el llamado a gravar exclusivamente en calidad de fuente, acreditara que dicha persona también ostenta la cualidad de residente, lo que conllevaría, estando por medio el referido certificado a efectos del CDI, acudir a las reglas dirimentes (coloquialmente denominadas "de desempate") previstas en el respectivo Convenio. Es decir, como este TEAC ha venido asimismo recordando (criterio fijado ademas de en la citada de 23/12/2023, en una anterior de 24 de mayo de 2022 (RG 1527/2019)), la aportación de un certificado de residencia en otro Estado no es incompatible con la consideración de residente fiscal en España por aplicación de la normativa interna española.

Cuando este TEAC se ha referido a ello ha citado una sentencia paradigmática del Tribunal Supremo, sentencia de 4 de julio de 2006 (núm. rec. 3400/2001), acerca de que la acreditación por un obligado tributario de su condición de residente en el extranjero, no implica *per se* que en España vaya a ostentar la condición de "no residente" (el subrayado es nuestro):

> *<<El reconocimiento de la residencia en Suiza, que la sentencia impugnada acepta, no comporta la exclusión de la residencia en España, que es el punto clave de la decisión de la sentencia de instancia y que hace inocua la cuestión planteada en el motivo, pues la residencia en Suiza no excluye "per se" la residencia en España. La sentencia impugnada, por tanto, al aceptar que el recurrente reside en Suiza excluye de raíz las alegaciones que sustentan el motivo. No es posible la identidad que el recurrente pretende entre la situación de residente en país extranjero y "no residente", pues como este recurso demuestra se puede ser residente en país extranjero y residente en España, y pese a ser residente en país extranjero, no ostentar la condición de "no residente">>.*

Esta (que ambos estados conforme a su normativa reclamen la residencia fiscal fiscal de un contribuyente) constituye una alteración generalmente sin consecuencias distorsionadoras toda vez que, como se ha indicado, los propios Convenios prevén normas dirimentes "ad hoc".

Otra alteración sería a la que a continuación nos vamos a referir y que es la que constituye el punto clave del asunto que aquí nos ocupa.

Cada país tiene autonomía para fijar los criterios con arreglo a los cuales considerar residente fiscalmente a una persona física o jurídica. De igual modo que es soberano para determinar la modalidad o criterios de sujeción a tributación de sus residentes; y por tanto es libre de legislar que sus residentes o una determinada modalidad de ellos

no quede sujeto por renta mundial sino limitada a ciertas rentas, previendo un régimen especial con tratamiento singular, diferente al de los residentes en general, en atención al origen de la renta (obtenidos dentro o fuera de su jurisdicción) o por cualquier otro criterio que considere oportuno.

Ahora bien, esta libertad o autonomía de cada país debe cohonestarse, cuando entran en relación países convenidos, con los principios o reglas que los CDIs prevén.

De ahi que sea neurálgico que se respeten las reglas "de juego" - valga la expresión - entendiendo con ello aquel esquema inicial a que nos referíamos, tendente a evitar tanto una doble o exceso de imposición como una ausencia o defecto de imposición.

Por esta razón, inicialmente, los Convenios de doble imposición tenían como misión delimitar o distribuir el ejercicio de las potestades tributarias tal como venían reconocidas en la legislación tributaria interna de dichos Estados, pero de forma cada vez más frecuente van incorporando clausulas o reglas diseñadas a modo de complemento, reacción o prevención frente al uso inadecuado o indeseado de los Convenios de doble imposición.

Un claro ejemplo de ello es el texto sintético para la aplicación 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 199, modificado por el Instrumento Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los convenios fiscales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (MLI) firmado por España y Portugal en fecha 7 de junio de 2017. En el mismo ya el encabezamiento ha sido reemplazado por el apartado 1 del articulo 6 del MLI:

> *«OBJETO DE LOS CONVENIOS FISCALES COMPRENDIDOS*
>
> *Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este Convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la practica de la búsqueda del convenio mas favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficiario indirecto de residentes de terceras jurisdicciones).»*

Se entiende asi que otro caso en el que el esquema precitado puede verse alterado es precisamente aquel en que la normativa interna de un país prevé el diseño de un régimen especial de tributación para una determinada categoría de residentes, que se compadece mal con el esquema y la distribución de potestades contemplada en los Convenios. Y ello tiene sin duda una trascendental secuela en los certificados de residencia a que previamente nos referíamos.

Este TEAC tiene asimismo sentado el criterio (resoluciones de 23 de febrero de 2023, (RGs 4549/2020 y 4129/2020) de que la aplicación de las reglas de distribución de potestades, exenciones, limitaciones de tipo, etc. de un CDI requiere la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes a efectos del CDI. Ello se fundamenta no solo en nuestra normativa interna sino, sobre todo, conforme a la lógica de la normativa convenida: es la consideración de una persona como residente a efectos del Convenio la que habilita que en ambos países la tributación se ajuste a las reglas de distribución de potestades de gravamen entre ambos Estados y la aplicación de beneficios derivados del mismo.

Pues bien, es aquí donde se aprecia el sentido de la cuestión que subyace en el presente expediente:

Nos hallamos ante una persona física que aporta un certificado de residencia fiscal en Portugal, siendo asi que tal persona goza en dicho país del denominado régimen o estatuto especial "de residente no habitual".

Si recordamos lo que señalábamos lineas atrás respecto a que los estados son libres para legislar que sus residentes o una determinada modalidad de ellos no quede sujeto por renta mundial sino a un régimen especial con arreglo al cual el contribuyente no integra todos sus rendimientos, cualquiera que sea su origen, en el impuesto personal sobre la renta, observamos que esto es precisamente lo que sucede en relación con dicho régimen portugués.

El régimen fiscal especial para Residentes No Habituales en Portugal fue introducido en 2009 a través del Código Fiscal de Inversiones, aprobado por Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de septiembre, cuyo objetivo era atraer a Portugal a profesionales cualificados en actividades de alto valor añadido, personas físicas con patrimonios elevados y pensionistas extranjeros. Asi, se decía en el Preámbulo del referido Decreto-Lei:

> *«La creciente proyección de Portugal en la escena mundial requiere una profunda reflexión sobre las directrices de negociación en las relaciones económicas internacionales, por lo que es imperativo que se delinee una estrategia fiscal global basada en los paradigmas actuales de competitividad. (...;)*
>
> *En este sentido, en uso de la habilitación legislativa conferida por los artículos 106 y 126 de la Ley 64-A/2008, de 31 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, se aprueba el Código del Impuesto sobre las Inversiones y se crea el nuevo régimen fiscal para los residentes no habituales en*

> *materia de IRPF. »*

La concesión de este régimen especial, cuando se reunían los requisitos para ello, se hacía por 10 años consecutivos a partir del registro como residente en Portugal. Ha de añadirse que dicho régimen ha sido suprimido con efectos 1 de enero 2024, si bien se conserva para los que ya hubiera sido concedido por el tiempo que restase hasta expirar los 10 años.

Para una adecuada ponderación es conveniente recordar que en los sistemas fiscales de nuestro entorno se suele asociar la tributación por obligación personal a las personas residentes (el punto de conexión de la materia imponible con la soberanía fiscal del Estado es la residencia de la persona) de modo que toda persona que tiene su residencia en el territorio de ese Estado queda sometido al impuesto de modo integral, cualquiera que sea el lugar donde ha obtenido su renta o estén situados sus bienes. Asi sucede en España pues, en la medida en que concurra cualquiera de los requisitos del art. 9 de la LIRPF, una persona física será considerado contribuyente del IRPF 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.

En lógica correspondencia, se suele asociar la tributación a modo de obligación real, de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen (como reza el articulo 15.1 segundo párrafo de nuestro TRLIRN) a las personas no residentes, utilizando puntos de conexión variopintos (fuente o lugar de obtención de la renta, de situación del bien, de ejercicio de la actividad, etc) y que supone una imposición no integral sino limitada o fragmentada por categorías de renta.

Se aprecia asi inmediatamente como el alcance de la tributación que se diseñe en una determinada jurisdicción puede interferir en los principios fundamentales que sustentan las normas convenidas, al distorsionar lo que acabamos de ver que se entiende por tributación por renta mundial, introduciendo estatutos de residentes mixtificados con criterios de tributación propios de la imposición real, es decir propia de los no residentes.

Lo cual muchas veces se ratifica si se aprecia que la tributación en lo que se refiere al impuesto sobre la renta con arreglo a parámetros propios de un impuesto de no residentes, de estas personas que se califican como "residentes" por la normativa interna pero cualificadas en uno de estos regímenes especiales, va acompañada tambien en lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio por la aplicación de las reglas de una imposición real y no mundial del mismo.

Expuesto cuanto antecede se comprende la lógica de la reacción de los Convenios de doble imposición para mantener la correcta hermenéutica, que anteriormente se ha descrito al referirnos a la finalidad de los CDIs, y evitar estas distorsiones.

Distorsiones que terminarían abocando a que, en una relación bilateral entre dos Estados en la que uno reclamara para determinada persona la condición de residente, lo que debería llevar anudada la secuela intrínseca de tributar en su impuesto personal por renta mundial y al otro correspondiera, en lógica consecuencia, la tributación en calidad de no residente por rentas de fuente, aisladamente consideradas, sin embargo por la interferencia de estos regímenes especiales esa persona acabara tributando al modo que correspondería a un no residente en ambos estados, o no tributando en absoluto en ninguno de los dos, con la consiguiente flagrante contradicción del espíritu y finalidad del Convenio. Lo cual tendremos ocasión de apreciar al analizar el supuesto concreto que sucede en este caso.

Pues bien, a ello responde la previsión contenida en el articulo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), incorporada a la mayoría de CDIs, tambien al Convenio Hispano-Portugues de 1993 y asimismo al texto sintético para la aplicación del CDI entre España y Portugal modificado por el MLI (el resaltado es nuestro):

> *«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 é****l.»*

La dicción de dicha norma en el MCOCDE es la 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 el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.>>*

Dicho articulo hace una remisión a la normativa interna de cada país para determinar cuándo una persona es residente, pero, además, exige un requisito adicional al disponer que *"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."*.

Este párrafo encarna esa reacción a las distorsiones que anteriormente mencionábamos, como destacan los Comentarios al MCOCDE en su parágrafo 8, en cuyo apartado 3 aclara que la segunda frase del artículo 4.1 ***"debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena)".***

El obstáculo para el reconocimiento de la condición de residente fiscal en otro Estado se encuentra así en la propia dicción del 4.1 in fine del CDI y por ende es legítimo apreciar que no nos hallamos ante un certificado emitido a efectos del Convenio.

En conclusión, a juicio de este TEAC, **cuando esta previsión del CDI entra en aplicación, como consecuencia de la aplicación de un régimen especial de esta índole (en el caso que nos ocupa, el régimen especial portugues de "Residentes No Habituales"), que conlleva que una persona calificada como residente fiscal en Portugal no tribute integradoramente por renta mundial, no resulta de aplicación el Convenio o, lo que es lo mismo, la certificación de la residencia fiscal hecha respecto al contribuyente en este régimen especial, no tiene el alcance de habilitar la aplicación del Convenio**; constituye una afirmación unilateral de residencia fiscal conforme a la normativa interna que no impide, de considerar la Administración española al contribuyente residente fiscal aquí, gravarle como tal y, si no, aplicar directamente la normativa interna del IRNR para la renta en controversia.

Es decir, al no cumplirse los requisitos para considerarle residente fiscal en Portugal a efectos de aplicación de Convenio, se aplica exclusivamente la normativa interna española. De tal manera que, de ser considerado en España residente fiscal en los términos del articulo 9 de la LIRPF, estaria sometido aquí a dicho Impuesto por su renta mundial; de no ser asi, tributaría por el IRNR por la renta concernida y, en su caso, separadamente por cada una de las que, conforme a la normativa de dicho Impuesto de no residentes, tuviera que tributar en España.

En este sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos en consultas vinculantes (vg. V3379-19, de 11/12/2019, y V3533-19, de 23/12/2019), referidas todas ellas al CDI Hispano-Portugués.

Asimismo ha de resaltarse la coherencia de este Centro Directivo pues en Consulta vinculante V2606-17, de 13/10/2017 aplica un criterio sustentado en fundamento del mismo cuño, tratándose de un consultante acogido al régimen especial español del articulo 93 LIRPF. Manifiesta en este sentido la contestación a la consulta:

> *"Por tanto se concluye que el consultante acogido a este régimen del articulo 93 de la LIRPF no puede ser considerado residente a efectos del Convenio"*

Y por consiguiente, en buena lógica añade:

> *"De manera que el contribuyente que opte por la aplicación del régimen especial podrá solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no a los efectos de las disposiciones de un Convenio."*

Finalmente ha de hacerse alusión a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 24 de mayo 2022 (recurso n.º 3401/2020) que, en un caso de similares características al aquí planteado, una contribuyente que tributaba en Reino Unido por el régimen especial denominado "remittance basis", desestimó el recurso de la actora, asentándose la sentencia en el articulo 4.1 del CDI.

Recurrida en casación dicha sentencia, está pendiente de pronunciamiento del Tribunal Supremo, como se desprende del Auto de admisión del recurso de 10 de mayo de 2023, en el que se fija como cuestión con interés casacional objetivo, la siguiente:

> *"Determinar si un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, por el hecho de que en ese país no tribute por sus rentas mundiales al estar sometida a un régimen fiscal que, aunque se aplica a residentes, limita la imposición a las rentas obtenidas en ese Estado."*

Este mismo criterio es sostenido en resolución recaída en esta misma Sala y sesión en la reclamación económico administrativa RG.7650-2022.

QUINTO.- Aplicación al caso concreto.

En tanto no recaiga pronunciamiento del Tribunal Supremo este TEAC considera, en atención a todo lo razonado, como criterio mejor fundado en derecho el que se acaba de exponer en el anterior fundamento .

Aplicado al caso concreto que nos ocupa, como se exponía como colofón en dicho anterior fundamento de derecho, una vez concluído que no se cumplen los requisitos para considerarle residente fiscal en Portugal a efectos de aplicación de Convenio, procede aplicar exclusivamente la normativa interna española, abriéndose entonces dos posibles escenarios: de ser considerado el contribuyente residente fiscal en España según el articulo 9 de la LIRPF, le correspondería tributar por dicho impuesto, IRPF, integrando ahi todas sus rentas, con independencia del lugar donde las hubiera obtenido o estuvieran situados sus bienes. De no ser asi, tributaria por el IRNR por la rentas separadas que quedaran sujetas en atención a la normativa de dicho impuesto.

Estos dos escenarios son los que se abren respectivamente en las dos resoluciones en que este TEAC sienta su criterio en la presenta sala y sesión: en el caso contemplado en el RG.7650-22, al no sostener la Administración española la condición de residente fiscal en España en los términos del articulo 9 de la LIRPF, procedía la tributación por el IRNR de la renta que alli se debatía.

Por el contrario, en el supuesto que aqui nos ocupa, la Administración sí recaba la residencia fiscal en España, en atención a la letra b) del articulo 9 de la LIRPF. En consecuencia, procede entrar a analizar si la conclusión en ese sentido del acuerdo impugnado es procedente.

El articulo 9.1 LIRPF dispone:

> *"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.".*

Conforme a este precepto, se considera que una persona tiene su residencia habitual en España, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Vinculación física con el territorio: que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español (artículo 9.1.a) LIPRF)

- Vinculación económica con el territorio: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1.b) LIRPF)

- Vinculación de la familia con el territorio: que resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Esta regla se configura como una presunción iuris tantum (artículo 9.1.b), párrafo segundo LIRPF).

Entre los dos primeros criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen algunas diferencias en cuanto a la carga de la prueba. El tercero (criterio familiar) sí es de aplicación subsidiaria, siendo de aplicación en defecto de los dos anteriores (SAN de 30 de marzo de 2017, recurso núm. 224/2015, entre otras).

Ha de recordarse asímismo que la residencia fiscal se determina para cada año o período impositivo.

En el presente caso, La ONGT no ha aplicado, para determinar la residencia fiscal del reclamante, el criterio de permanencia previsto en el apartado a) del artículo 9.1 LIRPF, sino el criterio contemplado en el apartado b), que toma como base el centro de intereses económicos del obligado tributario, atendiendo al conjunto de rendimientos y al patrimonio del contribuyente.

Como este Tribunal ha destacado ya en numerosas resoluciones, al regular la vinculación al territorio español por motivos económicos, el artículo 9.1.b) de la LIRPF no define qué se entiende por núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. En interpretación del mismo este Tribunal Central ha concluido en Resolución de 22 de febrero de 2021, R.G. 00/2008/2019 que el precepto nos conduce a "las actividades o intereses económicos", por lo que, además de atender a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas.

En Resolución de 24 de mayo de 2022 (R.G. 00/01527/2019), se ratificó ese criterio, añadiendo en su apoyo lo concluido por la Sentencia de 10 de noviembre de 2021, de la Audiencia Nacional (recurso núm. 3/2018), que adopta la postura ecléctica que considera que para determinar la localización del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos se han de tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarla, es decir tanto el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, todo ello analizando en cada caso las pruebas existentes.

En la misma se exponía:

> *<< "DÉCIMO.- No obstante lo anteriormente expuesto, hay que analizar la eventual concurrencia del otro criterio, esto es, la ubicación del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, ya que, el criterio de residencia basado en el centro de intereses económicos se establece como una regla alternativa al de permanencia temporal en España, ya que dicha condición se deriva de "cualquiera de (estas) circunstancias". De esta forma, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han venido repitiendo que este criterio del núcleo de intereses económicos "no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica" (Resolución el TEAC de 19 de diciembre de 1997), debiendo limitarse "al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo" (STS de 4 de julio de 2006).*
>
> *No obstante, esto no puede llevar a restringir de forma innecesaria el concepto de "núcleo principal de intereses económicos" y así lo expresa una reciente sentencia de la Audiencia Nacional, de 10 de noviembre de 2021 (núm. rec. 3/2018), que hace alusión a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la doctrina de este TEAC (subrayados de este TEAC):*
>
> *"Así pues, resulta incontestable que el recurrente no cumple el criterio de permanencia, toda vez que no ha permanecido en territorio español más de 183 días en ninguno de los ejercicios de referencia.*
>
> *Pues bien, en orden al segundo de los elementos determinantes de la residencia fiscal, el art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, y así lo hemos declarado en ocasiones anteriores (SAN de 26 de mayo de 2021, rec. 678/2018).*
>
> *La STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001), afirma que «La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo».*
>
> *En lo que respecta a la vinculación al territorio español por motivos económicos, se ha considerado que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, queda localizado en el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas, es decir, si obtiene en España más rentas que en cualquier otro país (SAN de 29 de junio de 2006 o la Contestación de la DGT a Consulta vinculante nº 1539/04 de 4 de agosto de 2004).*
>
> *También se ha identificado como el lugar donde se concentre la mayor de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes (STSJ de Cataluña de 29 de enero de 2004). Adoptando una postura ecléctica se ha afirmado la necesidad de analizar, caso por caso, ambas cuestiones (renta obtenida e inversiones efectuadas), STS de 4 de julio de 2006 y SSTSJ de Galicia de 30 de abril de 2007).*
>
> *Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar el centro de intereses económicos, en España o en cualquier otro país; gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, etc, resolución del TEAC de 9 de febrero de 2011, SAN de 20 de septiembre de 2001, de 27 de junio de 2002 y de 17 de octubre de 2002."*

> *De esta forma, para determinar el núcleo principal de intereses económicos se han tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarlo.*
>
> *(...)>>*

Por otra parte, tambien se desprende de las referidas resoluciones (y de la jurisprudencia en ellas citada) que la comparativa de actividades o intereses económicos ha de plantearse bilateralmente respecto del país en el que el interesado pretende considerarse residente y no contraponiendo lo existente en España frente a lo poseido en todo el resto del mundo.

Entramos pues en el examen de las pruebas existentes según los antecedentes obrantes en este TEAC:

-Obran certificaciones de **XZ** de 26-08-2020 y de 16-02-2022, de que a dichas fechas **Axy** era titular de la cuenta a la vista que se consigna (la misma en ambos) en la sucursal en Portugal de dicha entidad. No figura información ninguna acerca del saldo de dicha cuenta o rendimientos obtenidos de la misma.

-Constan certificaciones de las siguientes rentas obtenidas por el interesado en España:

Prestación del INSS de pensión por jubilación de importe en el año 2021 de 31.176,74 euros.

Rendimientos del trabajo por pensiones de la entidad española ... **XZ** ... SA por importe de 125.243,25 e y retenciones de 45.576,02.

-Aporta el interesado (en escrito de 28 marzo 2022 a la ONGT), un contrato de arrendamiento por un año, prorrogable, fechado el ... de 2020, en el que el mismo figura como arrendatario de la "fracçao autonoma designada pela letra D del Edificio ...", vivienda en el ..., asi como contratos de luz y gas y agua para dicho inmueble, con fecha de inicio de contrato 2020-09-04, y contrato de internet por fibra de 02-03-2021.

En relación con este último documento ha de observarse que la relevancia a los efectos que aquí nos ocupan, de localizar el núcleo de intereses económicos, se circunscribe a la adquisición, el 25 de septiembre de 2021, del inmueble referido en la escritura publica, en tanto que patrimonio o inversión acreditada en Portugal. Los datos relativos al contrato de 26 de agosto de 2020, de arrendamiento y suministros del apartamento en Portugal carecen de trascendencia toda vez que la ONGT no ha negado que hubiera una cierta permanencia en Portugal (de lo que, en cualquier caso, tampoco es prueba determinante del número de días de permanencia alli), pero, como ya se ha expuesto no reivindica la residencia en España por tal elemento (permanencia ex articulo 9.1.a LIRPF) ante la indefinición o ausencia de prueba de la permanencia en uno u otro país.

-También aporta contrato de arras celebrado el 25 agosto 2021, para la compra del inmueble que se describe, en rua .... Asi como la escritura publica de compra del mismo, otorgado el ... 2021, por el precio de 128.000 euros y factura de los gastos de honorarios e impuestos por 389,80. Como mas adelante veremos, ello es prueba de una inversion en Portugal.

- En sus alegaciones ante el órgano gestor, en 4 de mayo 2022, afirma que *"Actualmente el valor del patrimonio (monetario y fondos) es superior, en importe, en Portugal, al que se tiene en España; que la esposa pasa parte del tiempo conmigo en Portugal, ya que aún no puede jubilarse por problemas de descuento en la pensión; y que El ordenador e internet es una oficina mundial."*

Pues bien, analizada la documentación obrante en el expediente este TEAC aprecia:

En cuanto a la afirmación relativa a la esposa, carece de relevancia toda vez que, como bien le advierte el Acuerdo impugnado en la contestación de las alegaciones, en ningún momento se ha pretendido aplicar la presunción prevista en el articulo 9 LIRPF, sino destacar en su caso, las relaciones personales/afectivas que tenia en España; lo cual no es desdeñable pero al efecto que nos ocupa, de localización de intereses económicos, tiene poca contundencia.

En cuanto a la afirmación de que su el valor del patrimonio (monetario y fondos) es superior, en importe, en Portugal, al que se tiene en España, resulta contradicho por los datos obrantes en el expediente.

En cualquier caso, si el interesado disponía de mas datos de otras inversiones, ademas de la vivienda antes referida, no se han aportado.

-Obra asimismo en el expediente escrito de la administradora solidaria y consejera delegada, respectivamente (la misma Dª **Bts**) de las entidades mercantiles **TW** SL y **QR** SL, de que el ... de 2021 se había dado de baja del libro de socios de las respectivas entidades a D. **Axy**, por haber transmitido la totalidad de sus participaciones.

No se aporta información alguna del importe de dichas ventas, lo cual indudablemente hubiera constituido un ingreso mas procedente de España a la hora de poner en la balanza las rentas o ingresos obtenidos en 2021 en uno y otro país.

-Obra declaración censal modelo 036 de la entidad **NP** SL., presentado a la AEAT, Delegación de León el 24 de julio de 2007, declarando el cese en la actividad, fecha de cese efectivo ...2007.

Evidentemente lo único que pone de manifiesto dicho documento es el cese de una actividad de una entidad, en cuya representación comparece el interesado, pero sin que se sepa nada mas al respecto, mas de trece años antes de los hechos que nos ocupan.

- Obran también dos declaraciones censales modelo 036 de las entidades **LM** SL. y **JK** UTE, presentados ambos a la AEAT, Delegación de León, el KKK de 2012, comunicando la baja en la actividad con dicha fecha. Pues bien, el mismo comentario que el vertido respecto del anterior documento cabe reseñar respecto de estos otros dos.

Que muchos años antes de los hechos que nos ocupan, el Sr Rivera Blanco hubiera dado de baja a diversas entidades en las que él tuviera participación responsabilidades, etc (ya hemos dicho que no consta) lo único que indica es que hace muchos años que no ejercía en su caso gestión de las mismas; pero en ningún momento la Administración ha pretendido tal circunstancia; se ha limitado a afirmar los elementos patrimoniales y rentas o ingresos de los que disponía en España versus Portugal. Y dicho sea de paso, no se ha acreditado por el interesado que en Portugal iniciara o desarrollara otros negocios o actividades; mas bien se desprende del panorama que del conjunto de documentación se desprende que el mismo fue concluyendo su actividad profesional/negocial etc y sustituyéndola por la percepción de rentas pasivas, procedentes todas las obrantes de España y como destacaremos enseguida satisfechas por aquellas entidades residentes en España con las que el interesado había tenido vinculación. . Y si hubiera otras actividades o ingresos eventualmente originadas en Portugal, el interesado no lo acredita.

Ha de advertirse que ya en el Acuerdo impugnado se contesta en relación con esto que respecto a sus relaciones societarias, es cierto que ha vendido sus par participaciones en diversas sociedades españolas (**TW** SL, **QR** SL) y que otras entidades se encuentran de baja o inactivas, pero también es cierto que continúa usted siendo administrador de **TW** SL.

- Obra modelo 210, periodo 0A2021, fecha de devengo 31/12/2021, en el que se declara como tipo de renta (01) "rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados", como situación del inmueble arrendado:..., ... León , como pagador **GH** S.L, y como rendimientos íntegros 20.171,90. Al aplicarle el tipo de retención del 19%, una vez deducidos los gastos, le resulta un importe a devolver de 611,57, cuya devolución solicita a través de dicho modelo.

Exactamente el mismo modelo 210 periodo 0A 2021, en el que se declara como tipo de renta (01) "rendimientos de inmuebles arrendados o subarrendados", obra en el expediente, figurando aquí como pagador **QR** SL., como situación del inmueble arrendado: ..., ... León y como rendimientos íntegros 22.225,26. Al igual que en el caso anterior, al aplicarle el tipo de retención del 19%, una vez deducidos los gastos, le resulta un importe a devolver de 661,02, cuya devolución solicita a través de dicho modelo.

Pues bien, de estos documentos se desprende indubitadamente que ha obtenido en España unos ingresos derivados del alquiler de estos inmuebles de 42.397,10.

Tambien en este particular cumple observar, como destaca el acuerdo impugnado, que en España residen las sociedades arrendatarias de alguno de sus inmuebles con las que el interesado tiene o tuvo en el pasado vinculación a través de participaciones sociales e incluso de las que fue administrador (... **QR** SL, arrendataria de su inmueble Referencia catastral ...YM ó ... **GH** SL, arrendataria de su inmueble Referencia catastral ...3KI).

Este TEAC asimismo quiere dejar constancia de que en relación con estas parcelas catastrales figuran en el catastro como uso principal de comercio, y se consigna una rehabilitación integral en 2016; sin embargo no se ha podido acceder a su valor catastral; ni consta otra valoración que pudiera ser utilizada para cuantificar su valor patrimonial.

- Por otra parte, ha de hacerse alusión a la contestación del órgano gestor en el acuerdo a la alegación de la interesada relativa a la gestión de su patrimonio que:

> *"En referencia a la gestión de su patrimonio, usted alega que en la actualidad, en un mundo tecnológico y global, puede usted gestionar su patrimonio desde Portugal sin ningún problema. Esto es cierto. Pero también lo es el hecho incontrovertible de que su patrimonio se encuentra situado en España."*

Este Tribunal comparte tal apreciación especialmente a la luz de lo que acabamos de señalar respecto al tipo de rentas obtenidas que realmente no requiere mas gestión que la designación de un gestor o representante en España para la presentación del modelo 210.

- Figuran tambien de propiedad del interesado cuatro viviendas sitas en C/ ... de **MUNICIPIO_1** (León).

Alega el interesado que los inmuebles de su propiedad de uso residencial vivienda de su propiedad se encuentran en proceso de venta. En relación con ellas aporta un documento de encargo de gestión de venta sin exclusiva con la **CCD** de León, firmado el 18 de julio 2020, en el que D **Axy**, consignando entonces domicilio en Leon, en la ..., encarga la

venta de los inmuebles que se relacionan, por los importes que se indican y con duración hasta el 18/08/2022.

La relación de inmuebles es:

> *<<APARTAMENTO DUPLEX sito en **MUNICIPIO_1** en la el .... Con referencia catastral ...0YL.*
>
> *PRECIO 36.000euros + IVA.*
>
> *APARTAMENTO DUPLEX sito en **MUNICIPIO_1** en la el .... Con referencia catastral ...1Z.*
>
> *PRECIO 39.000euros + IVA.*
>
> *APARTAMENTO DUPLEX sito en **MUNICIPIO_1** en la el .... Con referencia catastral ...0DE.*
>
> *PRECIO 36.000euros + IVA.*
>
> *APARTAMENTO DUPLEX sito en **MUNICIPIO_1** en la el .... Con referencia catastral ...1FR.*
>
> *PRECIO 36.000euros + IVA.*
>
> *El precio de venta al público (PVP) será de 36.000euros + IVA (1, R Y S) Y EL K TENDRÁ UN*
>
> *PRECIO DE 39.000euros + IVA incluidos los honorarios de la inmobiliaria.>>*

Pues bien, ha de advertirse que no consta que se hubiera llevado a cabo ninguna venta y por ende los referidos inmuebles siguen formando parte de su patrimonio en España. Caso de haberse vendido, indudablemente no habrían de computarse en su patrimonio español pero sí indudablemente como renta procedente de España el importe obtenido por la venta.

- Aunque la ONGT en su acuerdo menciona la vivienda de referencia catastral ..1RW sita en Calle ... de León. Inmueble que fue su vivienda habitual al menos desde el ejercicio 2004 según sus propios datos de la declaración IRPF, y hasta su traslado a Portugal, y en donde constan consumos de energía eléctrica a su nombre en 2021, sin embargo no la tomamos en consideración a los efectos e computar su patrimonio en España toda vez que el órgano gestor reconoce que esta vivienda figura a nombre exclusivo de su cónyuge desde 28-1-2021.

Lo mismo sucede con la vivienda con referencia catastral ...1IZ sita en C/ ... en **MUNICIPIO_1**. Esta vivienda, que fue de su propiedad al menos desde 1991, figura a nombre exclusivo de su cónyuge desde 29-1-2021.

En este punto ha de observarse que aunque no las tomemos en consideración a efectos de patrimonio del Sr Blanco en España, cabría especular si la transmisión del 50% del que era propietario a su cónyuge tuvo lugar por venta o por donación pues en el primer caso de nuevo nos encontraríamos con renta generada en España que bien podría haberse invertido en el inmueble adquirido en Portugal en septiembre de 2021. Dado que no consta información fehaciente alguna al respecto, no computamos ni patrimonio ni renta alguna en España por ello.

- Mantuvo 6 cuentas bancarias en España con un saldo a fin de ejercicio por importe de 25.538,95 euros. y unos rendimientos de capital mobiliario por 741,57 euros.

- Por último consignar que mantuvo planes de pensiones con la entidad española ... **DDF** con aportaciones por importe de 4.438,88 euros; y tuvo cotizaciones a la seguridad social española por importe de 8.877,72 euros, según información imputada por la Tesorería General de la Seguridad Social. Todo lo cual revela indudable relación "económica" con España.

Recapitulando, de todo lo analizado se desprende que el interesado:

* **Obtuvo rentas en España** por importe: 42.397 procedentes de arrendamiento de inmuebles; 125.243,25 como rendimientos de trabajo (pensiones) satisfechas por **XZ**; 31.176,74 como prestaciones del INSS por jubilación y 741,57 de rendimientos de cuentas bancarias en España. **En total, unos ingresos de 171.498,56 euros**.

No consta renta alguna procedente de Portugal.

* **El patrimonio en España** estaría constituido por:

Los **cuatro inmuebles** referenciados como en oferta de venta pero no vendidos, computando (pues se carece de otra información) el precio al que según el documento habían de ofertarse y único que vincularia al interesado ofertante: un total de 147.000 euros

A ello habría de añadirse el valor de los **dos inmuebles que tiene arrendados** a dos entidades, tal como anteriormente hemos visto; al analizar este punto ya resaltábamos que se carece de valoración patrimonial alguna, por lo que no podemos adicionarlo, pero indudablemente ha de tenerse en cuenta que aumentaría el patrimonio total resultante en España.

El saldo de las cuentas corrientes : 25.538 euros.

A ello habría que añadir asimismo el valor de los derechos acumulados en el Plan de Pensiones de la Abogacia, al que, como se ha expuesto venia aportando el interesado, con una aportación en 2021 de 4.438,88 euros .Tampoco se computan pues se desconoce el dato pero de nuevo indudablemente sonstituye mayor patrimonio en España..

En total el valor del patrimonio en España computando únicamente el que se ha podido cuantificar asciende a **172.538 euros.**

En Portugal como único patrimonio acreditado consta la vivienda adquirida en septiembre de 2021 por **128.000 euros.**

En definitiva cabe concluir que el núcleo principal de los intereses económicos del interesado radica en España, confirmando asi su sujeción al IRPF como determina el acuerdo impugnado.

Como colofón y a mayor abundamiento de la razonabilidad de todo lo expuesto en la presente resolución ha de añadirse que no consta que el interesado hubiera presentado declaración por impuesto personal sobre la renta en Portugal, integrando todas estas rentas que han quedado acreditadas que ha obtenido en 2021, por lo que indudablemente no tributó en dicho país por su renta mundial y tampoco consta que hubiera tributado por alguna de tales rentas, fragmentada o separadamente a modo de tributación real.

En España obviamente no ha tributado por su renta mundial en el IRPF (que es lo que el órgano gestor concluye que debió hacer). En cuanto a la retribución del INSS tampoco ha tributado en España por todo lo que se ha expuesto en relación a la autoliquidación modelo 210 origen del presente expediente, en que no somete a tributación esta renta en España apelando al CDI. Respecto a los importes de los rendimientos de trabajo abonados por **XZ** a don **Axy** como beneficiario de un plan de pensiones colectivo como exempleado, consta la practica de retenciones a cuenta del IRPF por parte de la entidad, habiendo sido presentadas reclamaciones económico administrativas (actos entre particulares) contra tales retenciones, solicitando se declaren como indebidas con fundamento en el artículo 18 el CDI con Portugal, lo que supondría su no imposición en España, por lo que solicita su restitución

Por último, en cuanto a las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles, como se ha descrito, sí consta presentado autoliquidación modelo 210 por el IRNR, deduciendo gastos y aplicando el tipo fijo del 19%, lo que da lugar a las devoluciones solicitadas, que anteriormente hemos descrito.

En definitiva, **en Portugal** no consta que haya tributado por renta mundial integradoramente por todas sus rentas y ni tan siquiera que haya tributado aisladamente por alguna de ellas. **En España**, en atención a la combinación de su pretensión de aplicación el CDI a las rentas que según este solo tributan en residencia (las pensiones INSS y de **XZ**) por lo que no se someten a gravamen en el IRNR español y la tributación aislada en el IRNR de los rendimientos de los inmuebles, únicamente habría tributado por estas ultimas rentas al tipo del 19% sobre el rendimiento neto.

Es evidente la desimposición concurrente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente original: https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00%2F05590%2F2022%2F00%2F0%2F1