TEAC

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/07650/2022/00/00

Resolución **00/07650/2022/00/00** · 24 de junio de 2024

CALIFICACIÓN	Doctrina
ÓRGANO	TEAC
Nº RESOLUCIÓN	00/07650/2022/00/00
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: Certificado · Convenio · Doble imposición · Impuesto sobre la renta de no residentes · Residente/s

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 24 de junio de 2024
PROCEDIMIENTO: 00-07650-2022
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO
RECLAMANTE: **Axy** - 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 16/09/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 07/07/2022 contra Acuerdo de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT), Referencia: 2021...9P, fecha de devengo 31-12-2021, con un resultado a ingresar de 5.004,40 euros.

SEGUNDO.- El 25-03-2022 la interesada presentó autoliquidación modelo 210, por IRNR , declarándose residente en Portugal, unos rendimientos íntegros de 6.337,89 , consignando como pagador al INSS, una base imponible de 6.337,89, un tipo de gravamen de 0,00, una cuota íntegra de 0,00, unas retenciones a cuenta de 1.584,48 y un resultado a devolver de 1.584,48.

En fecha 01-05-2022 se notificó al contribuyente un requerimiento de documentación. Tras la presentación de determinada documentación que posteriormente se analiza, el 13 de mayo de 2022 se notificó propuesta de liquidación y tramite de alegaciones, con lo que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada.

TERCERO.- Con fecha 1 de junio de 2022, notificada el 9/06/2022, recayó liquidación provisional con una cuota a pagar de 4.937,44 euros y una deuda, computados los intereses de demora, de 5.004,40 euros. Con la motivación que mas adelante se analizará.

CUARTO.- Contra dicha resolución interpuso la interesada la presente reclamación económico administrativa, insistiendo, como ya hiciera ante el órgano gestor , en síntesis, que era residente fiscal en Portugal como residente no habitual de forma ininterrumpida desde el año 2017, que resulta aplicable el CDI y que conforme al mismo la pensión no tributa en España.

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 de la liquidación impugnada.

TERCERO.- Antecedentes y planteamiento de la controversia

Como antecedentes de la cuestión controvertida, tras la autoliquidación presentada por la interesada, modelo 210, devengo 31-12-2021, por la pensión de jubilación percibida del INSS, en la que solicitaba la devolución de un importe de 1.584,48, correspondiente a la totalidad de las retenciones, y mediante la pertinente tramitación descrita en los antecedentes, la ONGT giro la liquidación recurrida, en la que se negaba la devolución solicitada argumentando la no aplicación del CDI España-Portugal y se exigía la cuota correspondiente a la aplicación del IRNR derivada de la tributación en España de la pensión de jubilación percibida del INSS.

En dicho acuerdo se expone, en síntesis, que de acuerdo con la información de la que disponía la ONGT, la obligada tributaria había sido No residente fiscal en España en el ejercicio 2021 y residente fiscal en Portugal en el régimen especial de Residentes No Habituales de dicho país. Señala a estos efectos que se había aportado un Certificado de Residencia No Habitual en Portugal para el ejercicio 2021, por lo que esa oficina consideraba que en su caso no era aplicable el Convenio para evitar la doble imposición firmado por Portugal pues según el art. 4 del propio Convenio estaríamos en un supuesto de personas que están sujetas a imposición en Portugal exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él, no tributando allí por su renta mundial. Cita en ese sentido la consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3533-19.

Destaca asimismo el acuerdo que la Sra. **Axy** en el año 2021 percibió unos rendimientos dinerarios del trabajo por Pensiones por un importe total de 29.576,82 euros, con unas retenciones de 1.584,48 euros, solicitando en fecha 25 de marzo de 2022 una devolución por un importe total de 1.584,48 euros por el concepto Impuesto sobre la Renta de los No Residentes; es decir, de la totalidad de las retenciones. Y que de proceder a la devolución de las retenciones soportadas en España, no se habría pagado cantidad alguna ni en España ni Portugal por el concepto tributario IRPF o su equivalente portugués.

Añade que dado que considera que no se cumplen los requisitos para considerarle residente fiscal en Portugal a efectos de aplicación de Convenio, se aplica exclusivamente la normativa interna española.

Frente a tal liquidación insiste la interesada en que por aplicación del CDI la pensión esta sujeta en Portugal, que en su articulo 18 establece que las pensiones tributaran en sede del estado de residencia, y que es norma jerárquica superior, con independencia de que en el régimen especial en cuestión resulte exento de tributación. Añade un argumento de contravencion de los actos propios al haber girado la Administracion una liquidación en relación con 2017, de la que se deduce que la propia AEAT consideraba la aplicación del CDI y su consecuente no exacción en territorio español de la pensión.

Obra en el expediente certificado de residencia fiscal expedido en 24 de febrero de 2021, por "AT autoridade tributaria e aduaneira", en el que manifiesta, EN RELACION AL AÑO 2021, que **Axy**(el resaltado es nuestro):

> *<<Certify, to the best of their knowledge that,*
>
> *é residente em Portugal , **enquadrado no regime de Residente Não Habitual,***
>
> *is resident in Portugal , within the regime of Non-Habitual Resident,*
>
> *nos termos do art. 4º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre PORTUGAL e ESPANHA*
>
> *on the terms of the article nr. 4th of the Double Taxation Convention between PORTUGAL and*
>
> *SPAIN, SPANISH STATE.*
>
> *Este certificado destina-se a ser apresentado para efeitos de pagamento de Pensoes*
>
> *This certificate is to be presented for the payment of Pensions*
>
> *por*
>
> *by*
>
> *INSTITUTO NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL>>*

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.

Obra asimismo certificado expedido en 8 de diciembre de 2019, por la misma "AT autoridade tributaria e aduaneira", en el que se manifiesta que la interesada, con domicilio en Cascais que se especifica, tiene el "ESTATUTO DE RESIDENTE NAO HABITUAL" en estado " ATIVO"; con año de inicio en 2017 y año de fin 2026; figurando como "PAIS DE PROVENIENCIA (ULTIMA RESIDENCIA NO ESTRANGEIRO": ESPANHA").

CUARTO.- Criterio de este TEAC

En relación con la controversia planteada, conviene comenzar exponiendo 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 dic 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.

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 extranjera 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 l**a Dirección General de Tributos** en diversas consultas vinculantes (vg. V3379-19, de 11/12/2019, V3531-19 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. 5590-22.

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 concluido 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 posible escenarios: de ser considerada 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.5590-22, al recabar la Administración española la condición de residente fiscal en España en los términos del articulo 9 de la LIRPF, procedía la tributación integradamente en el IRPF de todas sus rentas mundiales.

Por el contrario, en el supuesto que aquí nos ocupa, al no sostener la Administración española la condición de residente fiscal en España en los términos del articulo 9 de la LIRPF, 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.

Así, en el presente caso la interesada aporta Certificado de Residencia fiscal, relativo al ejercicio 2021, expedido por las autoridades portuguesas a efectos del Convenio en el que ademas se hace constar que está encuadrado en el régimen de "Residente No Habitual en Portugal". Lo cual se ratifica asimismo en el certificado de la misma autoridad que certifica que la interesada tiene concedido y activo el regimen especial de Residente No Habitual, con año de inicio en 2017 y año de fin 2026.

Por su parte el Acuerdo impugnado considera que no era aplicable el Convenio para evitar la doble imposición firmado por Portugal pues según el art. 4 del propio Convenio estaríamos en un supuesto de personas que no tributa allí por su renta mundial, citando en ese sentido la consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3533-19.

Añade que, de proceder a la devolución de las retenciones soportadas en España, no se habría pagado cantidad alguna ni en España ni Portugal por el concepto tributario IRPF o su equivalente portugués.

Asimismo, dado que considera que no se cumplen los requisitos para considerarle residente fiscal en Portugal a efectos de aplicación de Convenio, se aplica exclusivamente la normativa interna española.

De lo razonado en el anterior fundamento de derecho se colige que este TEAC comparte las manifestaciones del acuerdo impugnado.

Frente a ellas la reclamante aduce que por aplicación del CDI la pensión esta sujeta en Portugal, que en su articulo 18 establece que las pensiones tributaran en sede del estado de residencia, y que es norma jerárquica superior, con independencia de que en el régimen especial en cuestión resulte exento de tributación.

Pues bien, frente a tal alegato ha de resaltarse que lo cierto es que, en atención al referido régimen especial de residente no habitual al que está acogida, la reclamante no tributa por su renta mundial en Portugal, que no puede decirse que la pensión está sujeto en virtud del Convenio pues, como ya se ha razonado, el mismo queda excluído de aplicación; y que sin duda, como manifiesta el órgano gestor, de proceder a la devolución de las retenciones soportadas en España, no se habría pagado cantidad alguna ni en España ni Portugal por el concepto tributario IRPF o su equivalente portugués. A lo que habría que añadir que tampoco por el IRNR en España. Resultaría, pues, una genuina desimposición.

Por el contrario, la situación concreta que resulta para la contribuyente de confirmar la liquidación es la siguiente: en Portugal no tributa por la pensión, ni consta que haya tributado integradamente por esta mas sus eventuales rentas adicionales; en España, donde tampoco tributa por renta mundial, al no estar sujeta al IRPF, sí tributa sin embargo por IRNR por la pensión concernida, del modo liquidado por la Administración. Situación que a simple vista se aprecia no cabe calificar de doble tributación ni de excesiva tributación en modo alguno.

Alega asimismo la interesada, como ya hiciera ante la ONGT que la propia AEAT en el ejercicio 2017 admitió la no tributacion en España de la misma pensión de jubilación que cobro en el ultimo tramo del año. Explica que en dicho ejercicio la contribuyente solapó una situación de prejubilada (percibiendo determinada cantidad de un ERE) con una prestación de jubilación (percibiendo la prestación del INSS una vez cumplida la edad preceptiva; y que en dicho momento la Administración Tributaria emitió una liquidación provisional en la que pretendía hacer tributar exclusivamente por los importes cobrados en el primer tramo del año por el concepto de prejubilada y no por lo cobrado posteriormente del INSS una vez acreditada su pase a la situación de pensionista. Afirma que la AEAT era conocedora de las cantidades cobradas de los distintos pagadores, que fueron:

-**XZ**: 29.929,28 euros

-**TW**: 5.448,12 euros

-INSS: 9.889,94 euros

Y que en la liquidación administrativa solo se hizo tributar el importe de 29.929,28euros, de lo que se deduce que la propia AEAT consideraba la aplicación del CDI y su consecuente no exacción en territorio español de la pensión.

Dicha alegación fue ya contestada en el acuerdo impugnado, señalando:

> *<<En relación con sus manifestaciones respecto a que la administración tributaria ya admitió y asumió la aplicación del Convenio en liquidación efectuada en el ejercicio 2017, debemos advertir que ello no fue así. En liquidación provisional realizada por IRNR 2017 de modelo 210 IRNR sin establecimiento permanente, del pagador ... **XZ**, con el alcance de comprobar la procedencia de la solicitud de devolución objeto de la misma, no se sustanció la aplicabilidad de Convenio. Tampoco se comprueban los rendimientos por pensiones.>>*

Ha de hacerse constar, además, que la referida liquidación fue asimismo objeto de reclamación económico-administrativa por la interesada y se sustancia ante este TEAC con el n.º RG 2130/2021, siendo resuelta en esta misma Sala y sesión. Como se desprende de la resolución que la resuelve, el procedimiento de comprobación limitada que concluyó con la liquidación impugnada se limitó a la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance del procedimiento y en dicha autoliquidación cuyo resultado a devolver se revisaba (modelo 210 n.º ...6) se declaraban rentas del trabajo satisfechos por la entidad **XZ** SA, consignando un importe de 0,00 euros y unas retenciones soportadas de 1.885,86.

En tal resolución se expone como en el acuerdo de liquidación de 2017 se expone:

> *"De acuerdo con la documentación aportada, el pagador de las rentas **XZ** S.A. califica las mismas como de prejubilación, complemento salarial sin prestación de servicios.*
>
> *Por otra parte, estas cantidades se perciben por la condición de trabajador activo con anterioridad al pase a la situación de prejubilación, la contribuyente en los años previos a 2017 había presentado IRPF en España, por lo tanto, era residente en territorio espafiol en el momento en que se generaron las rentas que dan origen a la declaración de este modelo 210."*

El Acuerdo de liquidación de 2017 se limitó pues al análisis de la renta satisfecha por **XZ** SA que, conforme a la documentación aportada, el pagador calificaba como de prejubilación, complemento salarial sin prestación de servicios, sin entrar en comprobaciones que excederían del alcance del procedimiento gestor.

En conclusión, se desestima la pretensión de la reclamante, confirmando el acuerdo impugnado.

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%2F07650%2F2022%2F00%2F0%2F1