TEAC

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/08144/2022/00/00

Resolución **00/08144/2022/00/00** · 22 de mayo de 2025

CALIFICACIÓN	Doctrina
ÓRGANO	TEAC
Nº RESOLUCIÓN	00/08144/2022/00/00
FECHA	22 de mayo de 2025

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

Normativa aplicable

- Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF 9
- RDLeg 5/2004 Texto Refundido Impuesto Renta de no Residentes 13
- 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 · No residente/s

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA

FECHA: 22 de mayo de 2025
PROCEDIMIENTO: 00-08144-2022; 00-08966-2022; 00-09170-2022
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
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 general.

Se ha visto la presente reclamación contra Acuerdos de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT), ejercicios 2019, 2020 y 2021, que mas adelante se referencian:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-08144-2022	12/08/2022	03/10/2022
00-08966-2022	13/10/2022	27/10/2022
00-09170-2022	13/10/2022	05/11/2022

SEGUNDO.- El interesado presentó las autoliquidaciones modelo 210, por IRNR, correspondientes a los periodos 2019, 2020 y 2021, solicitando la devolución del importe de retenciones que consigna.

En cada una de ellas se declara residente en Portugal, identifica en la casilla de pagador/retenedor al Instituto Nacional de la Seguridad Social, no consigna ningún dato respecto a rendimientos, en tipo de gravamen consigna un tipo de 0,00, en cuota íntegra: 0,00, y especifica un importe de retenciones a cuenta, distinto en cada una, que determinaba un resultado a devolver que asimismo se cuantifica en cada una de ellas.

TERCERO.- Iniciados los correspondientes procedimientos de comprobación limitada, tras la presentación por el interesado de determinada documentación, en contestación a requerimiento de la Administración, la notificación de las pertinentes propuestas de liquidación y tramite de alegaciones, recayeron las respectivas liquidaciones

provisionales. que a continuación se referencian:

RG 8144-22

Referencia: ...5H

Fecha de notificación: 29-07-2022.

Ejercicio 2019

Cuantía a ingresar: 2.517,47 euros

RG 8966-22

Referencia: **REFERENCIA_2**

Fecha de notificación: 15/09/2022 .

Ejercicio 2021

Cuantía a ingresar: 9530,76 euros

RG 9170-22

Referencia: ...3X

Fecha de notificación: 15/09/2022.

Ejercicio 2020

Cuantía a ingresar: 2480,49 euros.

CUARTO.- Contra dichos Acuerdos interpuso la interesada las reclamaciones económico administrativas referenciadas en losl Antecedentes anteriores, formulando las oportunas alegaciones.

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.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

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

La conformidad a derecho de las liquidaciones impugnadas.

CUARTO.- Antecedentes y planteamiento de la controversia

Como antecedentes relevantes de la cuestión controvertida, el interesado en los respectivos ejercicios aquí implicados, percibió unos rendimientos dinerarios por pensión de jubilación, satisfechas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social, por su anterior empleo en **XZ**, respecto a los cuales presentó los respectivos modelos 210, de los ejercicios 2019, 2020 y 2021, solicitando la devolución de la totalidad de las retenciones, que se han descrito en los antecedentes de hecho.

Se advierte por este Teac que, si bien en el escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación del ejercicio 2021 (**REFERENCIA_2**) se dice que D. **Axy** trasladó su residencia fiscal a todos los efectos al territorio portugués desde el año 2021, ello debe constituir un error pues ya en 2019 se considera residente en Portugal.

De hecho el interesado aporta Certificado de Residencia fiscal, expedido por las autoridades portuguesas a efectos del Convenio y destinado a ser presentado a efectos del pago de pensiones, en el que ademas **se hace constar expresamente que está encuadrado en el régimen de "Residente No Habitual en Portugal".**

Obra en el expediente certificado de residencia fiscal expedido por "AT autoridade tributaria e aduaneira". Asi, tomando como ejemplo el relativo al año 2021, se manifiesta, que **Axy**:

> *<<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>>*

Además aporta declaraciones por impuesto sobre la renta en Portugal relativas a los ejercicios 2019 y 2021, en las que declara los rendimientos por pensiones obtenidos del INSS y se aplica exención total sobre los mismos. Y resumen de declaración relativa al 2020, en el que declara la pensión percibida y se aplica asimismo exención total.

Los Acuerdos impugnados consideran, en síntesis, 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 aplicarle el Convenio, se aplica exclusivamente la normativa interna española.

Frente a ello la reclamante sostiene la aplicación del Convenio de Doble Imposición, como se ha referido anteriormente y consiguientemente aduce que por aplicación del CDI la pensión está exclusivamente sometida a imposición en Portugal, pues en su articulo 18 establece que las pensiones tributaran en sede del estado de residencia.

QUINTO.- Cuestión previa; Inexistencia de pronunciamiento del Tribunal Supremo.

En relación con la controversia planteada, ha de señalarse en primer lugar que la cuestión mollar que subyace ha sido ya abordada por este TEAC en resoluciones de 24 de junio de 2024 (RG. 7650-2022 y RG. 5590-22).

Conviene asimismo destacar con carácter previo que en dichas resoluciones se fijaba el criterio de este TEAC, considerando que en tanto no recayese pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta cuestión (momento en el cual, como no podía ser de otro modo, acogeríamos el criterio sentado por el mismo), se entendía, en atención a todo lo razonado, como criterio mejor fundado en derecho el que ahí se exponía.

Ello se decía porque en esas resoluciones hacíamos referencia a la existencia de una cuestión casacional pendiente de resolver por el Alto Tribunal.

Concretamente señalábamos lo siguiente:

> *«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."»*

Pues bien, aun cuando ha recaído sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de julio de 2024 (y posteriormente, de 22 de julio 2024, con remisión a la anterior) en ella no se da respuesta a la cuestión que nos incumbe. Ello, como el propio Tribunal Supremo explica, se debe a un desajuste entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada pues plantea una cuestión de carácter meramente hipotético que no trasciende al caso, por lo que deliberadamente no se pronuncia sobre ello.

Dice asi el Tribunal Supremo:

> *«Objeto del presente recurso de casación*
>
> *Este recurso versa sobre el valor que ha de darse, en vía administrativa y judicial, a un certificado emitido por la autoridad fiscal de un país con el que España tiene suscrito un convenio de doble imposición y, asimismo, cual debe ser el proceder de los órganos encargados de la regularización de la situación tributaria del contribuyente si se aprecia la existencia de un conflicto de residencia .*
>
> *Así las cosas, el auto de admisión plantea, en este punto, una cuestión de carácter hipotético que no trasciende al caso, pues realmente no se negó por la Administración la validez y alcance del certificado de residencia fiscal, por no acreditar que el contribuyente estuviere sujeto en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte por su renta mundial, y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país. Antes bien, lo considera válido y eficaz y aplica las reglas de desempate del CDI. Cierto es que hay argumentaciones en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEARA que exponen que no se trataría de un caso de residente que tributa en el Estado que certifica la residencia fiscal por su renta mundial. Pero la razón de decidir no es que se niegue la residencia fiscal en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, sino que, en el conflicto de residencia fiscal, pues le considera al tiempo residente fiscal en el Reino de España, el desempate se decanta a favor de este último Estado.*
>
> *Nos encontramos pues, ante una cuestión de carácter hipotético. Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes*
>
> *En consecuencia, la resolución de la cuestión planteada en el punto 2.1 del auto de admisión no ha ser objeto de examen , (...)»*

SEXTO.- Criterio de este TEAC

Asi pues, este TEAC, por razón de congruencia y seguridad jurídica, ha de remitirse a lo expuesto en las referidas resoluciones. Concretamente en el **RG 7650-2022 de 24-06-2024** exponíamos:

> *«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 portugués 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."*
>
> *(...)*
>
> *Este mismo criterio es sostenido en resolución recaída en esta misma Sala y sesión en la reclamación económico administrativa RG. 5590-22.»*

SEPTIMO.- Aplicación al caso concreto.

Como se razonaba en las precedentes resoluciones y este TEAC ratifica en la presente, la clave del criterio asumido radica en la adecuada aplicación del artículo 4 del Convenio de Doble Imposición, cuyo propósito claro es el de excluir del ámbito del Convenio a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado con régimen de sujeción plena.

La ponderación que hacen los Comentarios al Modelo de Convenio a que el reclamante apela, carece de virtualidad en el presente caso pues no estamos en el supuesto que aquí nos ocupa (régimen especial para Residentes No Habituales en Portugal - RNH-) ante un país que aplique el principio de tributación territorial. Nos hallamos mas bien ante uno de esos casos que podríamos tildar de "velado o borroso", en los que el estatuto de residente se mixtifica con gradaciones. Es decir, aun cuando la legislación doméstica prevea en términos genéricos la imposición mundial de sus residentes personas físicas, no obstante el reconocimiento de un llámese estatuto o régimen especial, diferenciado del aplicable al resto de los residentes portugueses, que podíamos denominar "ordinarios o estándar", produce de derecho o de facto una imposición selectiva, a su vez con diversos tratamientos según los tipos de rentas.

Se entiende ello bien si, observando nuestra normativa doméstica, nos detenemos en uno de esos casos peculiares, como es el régimen del articulo 93 LIRPF; respecto del cual, como ya advertíamos en nuestras precedentes resoluciones, ha sido reconocido por la Dirección General de Tributos, en consulta V2606-17, de 13/10/2017, que el consultante acogido a este régimen del articulo 93 de la LIRPF no podía ser considerado residente a efectos del Convenio

La atribución de beneficios fiscales, cuyo objetivo era atraer a Portugal a determinados colectivos (profesionales cualificados en actividades de alto valor añadido, personas físicas con patrimonios elevados y pensionistas extranjeros), (asi se reconoce en la Exposición de Motivos de la norma portuguesa que introdujo el régimen especial), a su vez con diversos tratamientos según los tipos de rentas, produce el efecto no deseado de una tributación por renta mundial meramente nominal, que constituye claramente una adulteración de la esencia de los Convenios pues puede generar, como vemos que sucede en el presente caso, un resultado de "nula imposición" o imposición simbólica, según los casos, tal como ya razonábamos en la resolución anteriormente transcrita. Interesa resaltar que a los efectos de denunciar este efecto pernicioso y contrario al espíritu de los Convenios (y de ahí la dicción del articulo 4 que aquí nos ocupa) resulta intrascendente la técnica tributaria empleada; pues apelar a una sujeción meramente formal o nominal, siendo asi que se concede una exención total o cuasi total, no deja de ser una postura engañosa o farisaica, que no impide percibir el efecto indeseado que aquí se delata.

La eliminación de ello ha sido una constante en el marco internacional desde la puesta en marcha del Proyecto BEPs.

Sin duda todas estas consideraciones, que han llevado a un debate sobre la equidad, la necesidad de ajustarse a normativas mas uniformes en la Unión Europea, han sido factores, entre otros, que han influido en la propia decisión de Portugal de poner fin a este régimen especial en 2024.

Inclusive cuando, previamente a su supresión, se estableció en Portugal, en vez de la exención total de las pensiones, un tipo fijo del 10 %, ciertamente ello resultaba, en la linea que aquí se realza, extraordinariamente exiguo en comparación con los tipos aplicables a los residentes "ordinarios" en Portugal, que podían llegar al 48%. Y en cualquier caso, cuando esa tributación mínima del 10 % se hiciera efectiva, la normativa portuguesa aplicaría respecto al impuesto pagado en España el sistema previsto para eliminar la doble imposición.

Tenemos igualmente muestras de esta evolución en el CDI con Reino Unido, cuyo régimen de "remittance basis" podía parecer el mas susceptible de ser amparado por la tolerancia de los Comentarios al MCOCDE, antes referida. Consciente de ese efecto pernicioso, en el nuevo CDI con UK se contempla una cautela expresa al respecto.

Y encontramos casos de Convenios, como el de Oman, Costa Rica, Arabia Saudi o Andorra, que contienen una cláusula general contra la "nula imposición" de tal manera que cuando un Estado contratante tuviera asignadas las potestades tributarias exclusivas y de acuerdo con la legislación interna de imposición no gravara la renta, esta podrá

someterse a imposición en el otro Estado contratante "como si el Convenio no hubiera entrado en vigor".

Podría intentarse argüir que en nuestro caso el CDI con Portugal no las contiene. Intento vano a nuestro juicio pues lo que se intenta realzar con esos ejemplos es simplemente la tendencia internacional en esta materia que avala la interpretación que aquí se aplica.

De, este modo en relación al caso aquí planteado, **una interpretación lógica y sistemática del Convenio como la que postulan los Comentarios al articulo 4 del Modelo COCDE, conforme a la cual el Convenio no sería aplicable para aquellos residentes de un Estado contratante que, aun considerándose residentes según la normativa interna, se someten a una imposición limitada sobre las rentas obtenidos en dicho Estado, es totalmente pertinente y suficiente para evitar el indicado efecto pernicioso.**

Aplicado al caso concreto que nos ocupa, una vez concluido que no se cumplen los requisitos para considerar al interesado cubierto o protegido por el Convenio de Doble imposición, procede aplicar exclusivamente la normativa interna española.

Y, 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.

Como se ha expuesto en el FD Cuarto, el interesado en los respectivos años aquí implicados, percibió unos rendimientos dinerarios por pensión de jubilación, satisfechas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social, por su anterior empleo en **XZ**, respecto a los cuales presentó los respectivos modelos 210, de los ejercicios 2019, 2010 y 2021, solicitando la devolución de la totalidad de las retenciones.

Se advierte por este Teac que, si bien en el escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación del ejercicio 2021 (referencia **REFERENCIA_2**) se dice que D. **Axy** trasladó su residencia fiscal a todos los efectos al territorio portugués desde el año 2021, ello debe constituir un error pues ya en 2019 se considera residente en Portugal.

Como asimismo se describe en el FD Cuarto, el interesado aporta Certificado de Residencia fiscal, expedido por las autoridades portuguesas a efectos del Convenio y destinado a ser presentado a efectos del pago de pensiones, en el que ademas **se hace constar expresamente que está encuadrado en el régimen de "Residente No Habitual en Portugal".**

Además aporta declaraciones por impuesto sobre la renta en Portugal relativas a los ejercicios 2019 y 2021, en las que declara los rendimientos por pensiones obtenidos del INSS y se aplica exención total sobre los mismos. Y resumen de declaración relativa al 2020, en el que declara la pensión percibida y se aplica asimismo exención total.

Los Acuerdos impugnados consideran 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 aplicarle el Convenio, se aplica exclusivamente la normativa interna española.

Frente a ello la reclamante sostiene la aplicación del Convenio de Doble Imposición, como se ha referido anteriormente y consiguientemente aduce que por aplicación del CDI la pensión está exclusivamente sometida a imposición en Portugal, pues en su articulo 18 establece que las pensiones tributaran en sede del estado de residencia.

De lo razonado extensamente en los anteriores fundamentos de derecho se colige que este TEAC comparte las manifestaciones de los acuerdos impugnados. Simplemente resaltar que, como señalan los acuerdos, en atención al referido régimen especial de residente no habitual al que está acogida, la reclamante no tributa integradamente por su renta mundial en Portugal, no ha tributado ahi tampoco por las pensiones aqui concernidas; de procederse a la devolución de las retenciones soportadas en España en relación con las pensiones, estas no habrían satisfecho impuesto alguno ni en España ni Portugal, en ninguna de las dos modalidades de imposición (IRPF o IRNR). Resultaría, pues, una genuina desimposición.

Por el contrario, la situación concreta que resulta para el contribuyente de confirmar las liquidaciones 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 las pensiones de referencia, 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.

En consecuencia, se desestiman las pretensiones del reclamante y se confirman las liquidaciones impugnadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente original: https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00%2F08144%2F2022%2F00%2F0%2F1