TEAC

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/08325/2022/00/00

Resolución **00/08325/2022/00/00** · 24 de junio de 2024

CALIFICACIÓN	Doctrina
ÓRGANO	TEAC
Nº RESOLUCIÓN	00/08325/2022/00/00
FECHA	24 de junio de 2024

Asunto: IRNR. Contribuyente en el régimen especial de "Residentes No Habituales", b eneficiario de un plan de pensiones colectivo. No aportación de certificación de residencia fiscal en Portugal. Obligación de la entidad pagadora de practicar retenciones a cuenta del IRPF.

Normativa aplicable

- OCDE. Modelo de convenio OCDE Doble imposición Impuestos sobre la Renta y Patrimonio 4.1

Conceptos: Certificado de residencia · 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: 00-08325-2022; 00-08326-2022; 00-08327-2022; 00-08328-2022; 00-08651-2022; 00-08762-2022; 00-09518-2022; 00-09676-2022; 00-00575-2023
CONCEPTO: ACTUACIONES ENTRE PARTICULARES
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España
INTERESADO: **XZ-TW** - 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 la actuación de retención practicada a don **Axy** por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la entidad- **XZ-TW** con NIF ..., en relación al pago de la pensión derivada de la póliza número 02/...7 y correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2022.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-08325-2022	01/06/2022	06/10/2022
00-08326-2022	08/06/2022	06/10/2022
00-08327-2022	23/08/2022	06/10/2022
00-08328-2022	23/08/2022	06/10/2022
00-08651-2022	15/02/2022	17/10/2022
00-08762-2022	11/10/2022	20/10/2022
00-09518-2022	29/09/2022	18/11/2022
00-09676-2022	24/11/2022	25/11/2022

00-00575-2023	13/01/2023	31/01/2023

SEGUNDO.- El reclamante expone ante este TEAC,

> *« D. **Axy** es el beneficiario de un plan de pensiones con la entidad **XZ-TW** ...*
>
> *Decidido el rescate del plan, en el abono de ... de 2022 de la pensión número de póliza 02/...7 con **XZ-TW**, por importe de 9.525,27 euros, ha sido objeto de retención en concepto de IRPF la cantidad de 6.502,63 euros. »*

En términos similares se expresa en relación con las retenciones de los restantes meses de 2022 referidos en las diversas reclamaciones, si bien en otros casos por importe de 3.506,50 euros.

En relación a ello alega lo siguiente:

> *<<Conforme al artículo 18 del Instrumento de Ratificación, 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 1993. (BOE, 07-noviembre-1995), "...; las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado" Por tanto, dichas rentas, conforme al Convenio, sólo podrían ser sometidas a imposición en Portugal, como estado de residencia del consultante al entenderse que proceden de un empleo anterior en el sector privado. En este sentido la Consulta de la Dirección General de Tributos, V 3531-19.*
>
> *D. **Axy** según documentación que se adjunta es residente en Portugal para el ejercicio 2022 (documento número 2). Habiendo comunicado esta circunstancia a la Gestora del Fondo de Pensiones, no practicó retención en los abonos correspondientes a los meses enero, febrero y marzo de 2021. (documento número 3). De modo análogo, la Seguridad Social no ha practicado retenciones en la pensión tras la comunicación de la condición de residente en Portugal a efectos fiscales. (documento número 4) »*

TERCERO.- Cumplidos los tramites de ofrecimiento de personación y vista de expediente a la entidad **XZ-TW** (en adelante, **XZ-TW**), esta presentó escritos formulando las siguientes aclaraciones:

> *<<Primero. El solicitante es beneficiario de un plan de pensiones colectivo como exempleado de **XZ-QR** S.A.*
>
> *Segundo. Que, con fecha 23 de diciembre de 2020 traslada comunicación al departamento de Asesoría Laboral, Previsión Social y PRL de cambio de residencia a Portugal, aportando como documentación para acreditar su residencia fiscal efectiva en Portugal un certificado de residencia emitido por el Consulado General de España en Oporto (ANEXO I).*
>
> *Tercero. Tras varios requerimientos al cliente, envía de nuevo un certificado de residencia fiscal emitido por la Autoridade Tributária e Aduaneira, Direçao de Serviços de Registo de Contribuintes, en el que se acredita su situación como residente no habitual en Portugal, sin referencia alguna al 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 (ANEXO II).*
>
> *Cuarto. Considerando no acreditada la residencia fiscal en Portugal y el acogimiento del cliente al régimen de residentes no habituales de Portugal, tal y como se recoge en el apartado tercero de este escrito; y en virtud del criterio seguido por la Dirección General de Tributos en las consultas vinculantes V3379-19, V3533-19, V3532- 19 y V3531-19, en las que resulta de no aplicación el artículo cuarto del Convenio, se le practicó la retención correspondiente en sus nóminas (ANEXO III).>>*

Puesto de manifiesto el expediente a don **Axy**, con acuses de recibo de distintas fechas en los respectivos expedientes, no consta que este formulase alegaciones adicionales a las expuestas en los escritos de interposición de la reclamación.

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:

Procedencia de la retención aplicada por la entidad **XZ-TW** a la pensión percibida por la reclamante.

CUARTO.- Antecedentes relevantes y Posición de las partes

Don **Axy**, como exempleado de **XZ-QR** S.A., es beneficiario de un plan de pensiones colectivo con la entidad **XZ-TW**

En el abono de cada una de las pensiones de los meses concernidos la entidad pagadora ha retenido a cuenta del IRPF los importes que en cada caso se consignan.

El reclamante en contra de la procedencia de las referidas retenciones invoca el artículo 18 del Convenio de Doble Imposición (CDI) entre España y Portugal, en cuya virtud las pensiones en cuestión solo tributarían en residencia y manifiesta ser residente en Portugal en atención a la documentacion aportada.

Se opone a estas razones la entidad retenedora, manifestando, en síntesis, que el Sr **Axy** había trasladado al departamento de Asesoría Laboral de la entidad comunicación de cambio de residencia a Portugal, aportando como acreditación un certificado de residencia emitido por el Consulado General de España en Oporto; que tras varias requerimientos al cliente, este envió un certificado de residencia fiscal emitido por la Autoridade Tributária e Aduaneira, Direçao de Serviços de Registo de Contribuintes, en el que se acredita su situación como residente no habitual en Portugal, sin referencia alguna al Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa; y que, considerando no acreditada la residencia fiscal en Portugal, se le practicaron las retenciones cuestionadas.

Obran en el expediente:

-Certificado emitido por el Consulado General de España en Oporto de estar inscrito en el Registro de Matricula consular como residente desde el 23 de noviembre de 2020.

-Certificado expedido en 21 de septiembre de 2020, por la "AT autoridade tributaria e aduaneira", en el que se manifiesta que el interesado, con domicilio en ... 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".

-Certificado de residencia fiscal, expedido el 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*
>
> *...*
>
> *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*
>
> *by*
>
> *Fondo de Pensiones a Del Personal de **XZ-TW** Fondo de Pensiones.>>*

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, pero **es importante reseñar que se refiere al año (tax year) 2021 y no al año 2022 aquí implicado.**

QUINTO.- Consideraciones y juicio de este TEAC

Para una adecuada resolución es preciso en primer lugar hacer referencia a dos cuestiones: una se refiere a la exigencia de la aportación de certificado de residencia fiscal para acreditar la aplicabilidad de un Convenio de Doble Imposición (CDI); y la otra, vinculada a la anterior, al momento en que es exigible tal aportación de prueba de la residencia fiscal en el caso de retenciones. Ya que, en función de que se disponga o no de certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio aportado al retenedor en el momento de practicarse la retención y con referencia a dicho momento, las consecuencias tributarias serán muy diferentes.

Así, en el caso de que se disponga de dicho certificado procedería la aplicación del Convenio correspondiente y estaríamos ante un supuesto no sometido a gravamen en España en virtud de lo dispuesto en el artículo 18, según el cual *"sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado."; y* solo si esta circunstancia fuera acreditada al retenedor en el momento de la practica de la retención, no existiría obligación alguna de practicar retención en estos casos ex letra a) del apartado 4 del artículo 31 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), que establece que "*las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo (...)*".

Es decir, la aportación de un certificado de residencia fiscal a efectos de Convenio con referencia al año (tax year) para el que se solicita su aplicación es condición sine qua non para que tal aplicación pueda darse; y en cuanto al momento en que es exigible tal aportación de prueba de la residencia fiscal en el caso de retenciones, la disposición de ese certificado de residencia en el sentido definido en el Convenio debe darse en el momento en el que el pagador satisface la renta y practica la retención, ya que, si en ese momento no se le hubiese aportado el citado certificado, la entidad pagadora no estaría justificada para dejar de practicar la retención que estaba obligada a efectuar. **Tal obligación y consiguiente responsabilidad del retenedor solo decaía de haber aportado el interesado al tiempo de los pagos, momento pertinente de la retención, el certificado que acreditase ser en 2022 residente fiscal en Portugal** a los efectos de aplicar el articulo 18 que el interesado invoca.

Es doctrina de este TEAC (Resoluciones de 10 y 11 de julio de 2019, RG.s 5947/2017 y 3023/2017, respectivamente) que la no aportación por parte del recurrente del certificado de residencia fiscal que acredite su residencia en el extranjero en el momento en el que el habilitado/pagador debía practicar la retención y efectuar el ingreso, determina que la entidad estaba obligada a practicar la retención y efectuar su ingreso en el Tesoro, de conformidad con la norma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dicho lo anterior ha de darse un paso mas en relación con el certificado de residencia a los efectos de habilitar la aplicación del Convenio.

Esta cuestión ha sido analizada y expuesta en la **resolución** aprobada en esta misma sala y sesión respecto a la **reclamación nº RG 5590/2022, interpuesta por el mismo reclamante**, don **Axy**, por lo que por razón de coherencia y seguridad jurídica, se trascribe lo analizado y concluido en el Fundamento de Derecho Cuarto de dicha resolución:

> *<<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 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 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 él.»

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.>>*

Como en esa resolución se advertía, 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.

Aplicado todo lo anterior al caso que aquí nos ocupa, concurren dos motivos para desestimar la pretensión del reclamante:

De una parte, porque lo que se acaba de transcribir de la resolución citada significa que, como aducía la entidad pagadora en justificación de las retenciones practicas, **la certificación de la residencia fiscal hecha respecto al contribuyente en el régimen especial de "Residentes No Habituales"), no tiene el alcance de habilitar la aplicación del Convenio y, en este caso, la aplicación del articulo 18 invocado para sostener la improcedencia de las retenciones.**

Y de otra, que aun cuando tal motivo decayese, **en cualquier caso no cabría admitir la cualificación del certificado de residencia aportado por cuanto está referido al ejercicio 2021 y no al 2022,** año al que corresponden las retenciones mensuales reclamadas por el interesado practicadas por Abanca.

En consecuencia han de confirmarse los actos de retención impugnados, desestimando la pretensión del reclamante.

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%2F08325%2F2022%2F00%2F0%2F1