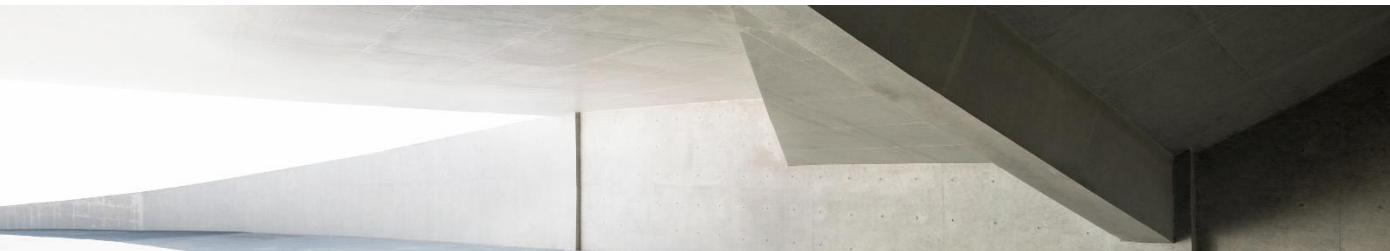


Residencia fiscal, certificados de residencia y regímenes especiales: el conflicto entre España y Portugal



La residencia fiscal determina si un contribuyente tributa por su renta mundial o solo por las rentas generadas en un territorio concreto. En España, se considera residente fiscal a quien permanece más de 183 días al año en territorio español o tiene aquí el núcleo principal de sus intereses económicos. La diferencia entre ser o no residente fiscal tiene consecuencias económicas considerables, especialmente para personas con patrimonios elevados o rentas de origen internacional.

Cuando un contribuyente traslada su residencia a un país con el que España tiene firmado un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), la forma habitual de acreditar esa nueva residencia ante la Agencia Tributaria es aportar un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades del otro Estado en el que se indique de manera explícita que el documento se expide a los efectos del CDI cuyos efectos se quiera invocar.

El Tribunal Supremo ha establecido con claridad que la Administración española no puede rechazar sin más un certificado de residencia válidamente emitido por otro Estado. A juicio del alto tribunal, los órganos administrativos y judiciales españoles no son competentes para enjuiciar las circunstancias en que se expidió el certificado ni para prescindir de su contenido, pues ello implicaría contravenir el artículo 96 de la Constitución Española y las propias disposiciones del Convenio.

Esta jurisprudencia fue reafirmada recientemente en la sentencia de 15 de julio de 2025. Si España también considera residente a ese mismo contribuyente, deberá acudirse a las reglas de desempate contenidas en el propio CDI.

No obstante lo anterior, la situación se complica cuando el contribuyente no tributa en el otro país

como residente ordinario, sino al amparo de un régimen fiscal especial.

Uno de estos regímenes especiales es el de Residente No Habitual (RNH) de Portugal. Este régimen, vigente entre 2009 y finales de 2023 y suprimido con efectos de 1 de enero de 2024 (si bien, manteniendo su aplicación para quienes ya lo hubieran obtenido, o hubieran adquirido la residencia fiscal portuguesa con anterioridad al 31 de diciembre de 2024, por el tiempo restante hasta completar los 10 años de duración del régimen especial), preveía la exención de tributación en Portugal para determinados rendimientos de fuente extranjera, como pensiones o rendimientos de capital.

El CDI hispano-portugués excluye de su ámbito de protección a quienes solo están sujetos a imposición en un Estado por rentas de fuente interna.

La Agencia Tributaria española y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) han apuntado en distintas resoluciones que el certificado de residencia de un RNH portugués no activa la protección del Convenio, por lo que España puede exigir al contribuyente que tribute aquí por su renta mundial, como si nunca hubiera cambiado su residencia fiscal.

Desde la perspectiva portuguesa, la argumentación desarrollada por el TEAC es contraria al contenido de su legislación interna. A este respecto, la Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) respondió a una consulta vinculante, mediante resolución de fecha 16 de enero de 2026, cuyo objeto era, precisamente, la confirmación de que un RNH portugués es considerado residente en los términos y a los efectos del artículo 4 del CDI hispano-portugués, y que no se encuentra excluido del ámbito de aplicación de este.



En su respuesta, la ATA aclaró cuatro puntos esenciales:

- (i) que el régimen fiscal del RNH portugués, aun previendo determinadas exenciones respecto de rendimientos de fuente extranjera, es un régimen de sujeción plena, no debiendo confundirse los conceptos de “sujeción” y “exención”;
- (ii) que un contribuyente con el estatuto de RNH portugués está inequívocamente sujeto al Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), homólogo portugués del IRPF, sobre los rendimientos obtenidos mundialmente, debiendo optar anualmente por la tributación según el régimen del RNH;
- (iii) que la calificación como “residente” es operada por la legislación interna de los Estados contratantes, siendo las reglas de los CDI normas de conflicto destinadas a resolver únicamente conflictos de residencia; y
- (iv) que el contribuyente con el estatuto de RNH portugués es considerado indubitadamente “residente” a los efectos del apartado 1 del artículo 4 del CDI hispano-portugués.

En este contexto, la firmeza del pronunciamiento de la ATA revela un argumento adicional de oposición a regularizaciones resultantes de inspecciones de la Agencia Tributaria española, ya que aporta claridad a la interpretación correcta del régimen fiscal del RNH en el contexto de aplicación del CDI hispano-portugués.

El resultado es un conflicto interpretativo de gran calado, pues mientras España niega la aplicación del Convenio, Portugal la afirma. Los contribuyentes pueden encontrarse ante una situación real de doble imposición.

Esta situación de disputa puede conllevar unas implicaciones prácticas relevantes para el contribuyente, máxime si se tiene en cuenta que la Agencia Tributaria ha intensificado su actividad inspectora sobre contribuyentes españoles

trasladados a Portugal desde 2021, teniendo en cuenta el plazo de prescripción de cuatro años.

Hacienda puede ignorar el traslado formal si el centro principal de intereses económicos del contribuyente sigue en España, atendiendo no solo a criterios formales, sino también a la ubicación de la familia, la vivienda habitual o el lugar desde el que se gestiona el negocio.

Ante esta incertidumbre, no cabe duda de que los contribuyentes deben contar con asesoramiento jurídico especializado y reunir elementos de prueba suficientes que acrediten la realidad del traslado: cambio efectivo de vivienda, operativa bancaria, actividad económica y vida personal en Portugal. Un traslado meramente formal, sin sustancia real, difícilmente resistirá una inspección de la Agencia Tributaria española.

Para más información puede contactar con:



Borja de Gabriel

Socio

borja.degabriel@es.andersen.com



Jesús Alemany

Socio

jesus.alemany@es.andersen.com



Manuel Álvarez Ferrer

Senior Associate

manuel.alvarez@es.andersen.com

Departamento PCS | Andersen

pcs@es.andersen.com