



EJASO

INTERNATIONAL MEMBER OF ETL GLOBAL

Fiscalidad España-Portugal El conflicto de residencia

6 de junio de 2023

I. Residencia fiscal en España y Portugal

Dado que hablamos de persona física que traslada su domicilio fiscal de España a Portugal entran en juego las reglas del Convenio de doble Imposición entre España y Portugal firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993. (“Boletín Oficial del Estado” de 7 de noviembre de 1995.)

El artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición, establece lo 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 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

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

*a) **Esa persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).***

(...)”

I. Residencia fiscal en España y Portugal

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre Patrimonio, en adelante LIRPF, (BOE de 29 de noviembre de 2006 y 7 de marzo de 2007), que establece lo siguiente:

“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

*a) **Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español.** Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

(...)”

I. Residencia fiscal en España y Portugal

Situación similar establece la legislación portuguesa, que establece que una persona será residente a efectos fiscales en Portugal cuando, en el año en el que corresponden los rendimientos, se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) *Permanezca más de 183 días, consecutivos o intermitentes, en el territorio portugués; o*
- b) *En el 31 de diciembre, tiene, en Portugal, vivienda con intención de mantenerla y ocuparla como residencia habitual,*

El artículo 16º del CIRS, bajo el epígrafe “Residência”, determina (traducción libre):

“1 – Son residentes en territorio portugués las personas que, en el año a que respectan los rendimientos:

- a) *Hayan permanecido más de 183 días, seguidos o interpolados, en cualquier período de 12 meses con inicio o fin en el año en causa;*
- b) *Permaneciendo menos tiempo, ahí dispongan, en un cualquier día del período referido en el párrafo anterior, de una vivienda en condiciones que hagan suponer una intención actual de mantenerla y ocuparla como residencia habitual;*
- c) *En el 31 de diciembre, sean tripulantes de navíos o aeronaves, desde que aquellos estén al servicio de entidades con residencia, sede o dirección efectiva en ese territorio;*
- d) *Desempeñen en el extranjero funciones o comisiones de carácter público, al servicio del Estado Portugués.*

2 – A los efectos del dispuesto en el número anterior, se considera como día de presencia en territorio portugués cualquier día, completo o parcial, que incluya dormida en el mismo.”

I. Residencia fiscal en España y Portugal

El punto clave es la residencia permanente en Portugal.

Tie breaker rules:

- Vivienda a disposición
- Centro vital de intereses
- Morada habitual
- Nacionalidad
- Acuerdo mutuo entre los estados

I. Residencia fiscal en España y Portugal

Potencialidad de situaciones conflictivas:

- *Residencia en Portugal y en España → Necesidad de Procedimiento Amistoso.*
- *¿Valor del certificado de residencia fiscal en Portugal?*
- *Presunción Iuris Tantum:*
 - *Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*
- *Disposición adicional cuadragésima octava Ley IRPF: admite unidades familiares con residencia en España y UE / EEE*
- *“1. Cuando la unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de esta Ley esté formada por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, los contribuyentes por este Impuesto podrán deducir de la cuota íntegra que corresponde a su declaración individual, en su caso, el resultado de las siguientes operaciones (...):*

II. El criterio DGT. V3533-19 de 23 de Diciembre de 2019

El pasado 23 de diciembre la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda de España, en CV V3533-19, responde a la siguiente duda planteada por un contribuyente español:

“Si un pensionista residente en España se traslada a Portugal con su familia, ¿puede aprovechar las ventajas fiscales del régimen de residente no habitual, en concreto rescatar la totalidad del plan de pensiones en forma de capital exento de tributación en Portugal y al año siguiente volver a España con su familia?”

El artículo 4.1 del CDI hispano – luso, tratado que sigue al pie de la letra el modelo OCDE para este tipo de convenios, dispone que, a sus efectos, la expresión «residente de un Estado contratante» incluye a 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, si bien termina diciendo que 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.

En base a este último inciso del párrafo primero del artículo 4, siempre a juicio de la DGT, el Convenio no sería aplicable para aquellos residentes de un Estado contratante que, aun reuniendo los requisitos para considerarse residentes según la normativa interna, se someten a una imposición limitada sobre las rentas obtenidos en dicho Estado

II. El criterio DGT. V3533-19 de 23 de Diciembre de 2019

No podemos compartir la tesis de la DGT. La segunda frase del artículo 4, 1 pretende excluir de la definición de residente de un Estado contratante, por ejemplo, a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales o a ciertas personas físicas como diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio.

En los comentarios al Modelo de Convenio se dice que el objeto y propósito del párrafo 1 del artículo 4 del CDI, es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), de tal manera que admite que pueda haber ciertas rentas que puedan estar exentas de impuesto, pero que sólo están exentas si los contribuyentes cumplen todos los requisitos para la exención especificados en la legislación tributaria interna y que, por lo tanto, están sujetos a las leyes tributarias del Estado contratante.

No es el caso del sistema RNH.

III. Las Inspecciones de residencia fiscal

Competencia: Delegación Central vs Delegaciones territoriales de origen.

Valor del certificado.

Prueba de los 183 días.

Pruebas “curiosas”: Roaming, control de posicionamiento, telepeaje, datos do Portal das Finanças.

Las ausencias esporadicadas... Muy esporadicadas.

El Exit taxes y la tributación como no residente.

Alberto
López Gómez

Socio
Partner

EJASO
INTERNATIONAL MEMBER OF ETL GLOBAL

+34 915 341 480
Calle de Goya, 15. 28001 MADRID
+34 881 591 500
Calle Juana de Vega, 2, 8º. 15003 A CORUÑA
algomez@ejaso.com
ejaso.com

