



Por Lidia Bazán Gil\*  
e António Schwalbach\*\*

# Residencia fiscal en el Convenio España-Portugal: el impacto de los regímenes especiales y los mecanismos de resolución de conflictos

**E**l creciente número de contribuyentes con vínculos económicos entre España y Portugal ha puesto de manifiesto la importancia de una interpretación coherente del Convenio para evitar la Doble Imposición entre ambos Estados (el “Convenio”). En este contexto, resulta oportuno analizar de forma conjunta la práctica administrativa en ambas jurisdicciones y los instrumentos disponibles para resolver posibles situaciones de doble residencia o imposición.

El principal conflicto que tenemos en la actualidad es la aplicabilidad del Convenio en determinados casos de residencia siendo de aplicación regímenes especiales. En particular, la Administración tributaria española considera que no es aplicable el Convenio en aquellos supuestos en los que el contribuyente no tributa en el país de residencia por su renta mundial. A esta conclusión ha llegado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en el caso de los residentes en Portugal que tributan bajo el régimen especial de “Residentes No Habituales”. Y ello incluso aunque las autoridades portuguesas están emitiendo un certificado de residencia fiscal “a efectos del Convenio”. Adicionalmente, este planteamiento podría extenderse

también a los contribuyentes acogidos al régimen portugués del *Incentivo Fiscal à Investigação Científica e Inovação* (IFICI), al plantear cuestiones análogas en relación con la tributación por la renta mundial.

## La perspectiva española

El criterio español se basa en la interpretación del artículo 4.1 del Convenio con Portugal, que establece que la expresión “residente de un Estado contratante” 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 lógica para rechazar la validez de los certificados es evitar la distorsión que puede crear en estos casos la aplicación de los regímenes especiales, que podría resultar en que un contribuyente tributara en calidad de no residente en ambas jurisdicciones o incluso no tributara en ninguno de los dos. Ante esta situación, la Administración no acepta la aplicación del Convenio y recurre exclusivamente a la normativa interna española, con las consecuencias que exponemos a continuación.

En primer lugar, podría concluir que el contribuyente es residente fiscal en España y hacerle tributar por su renta

mundial. Para ello, debe analizar si se dan los requisitos internos para atraer la residencia a España: (i) permanencia más de 183 días durante el año natural, computándose las ausencias esporádicas (salvo que se acredite la residencia en otro país), o (ii) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Adicionalmente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad. De llegar a la conclusión de que una persona es residente fiscal en España, dado que España no reconoce la validez del certificado portugués, no se podrían aplicar las reglas de desempate establecidas en el Convenio, por lo que el contribuyente podría llegar a ser considerado residente en ambos países.

Por otro lado, podría aceptarse que efectivamente es residente en Portugal, pero hacerle tributar por las rentas de fuente española, y de nuevo no sería posible aplicar las disposiciones del Convenio a efectos de determinar el Estado con facultades para gravar los distintos tipos de renta o para la aplicación de tipos reducidos.



Foto Shutterstock

Si bien esta cuestión no se ha resuelto por los órganos judiciales, sino por el TEAC respecto al Convenio con Portugal, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre supuestos análogos, como el régimen “non-dom” del Reino Unido. La doctrina fijada establece que la Administración y los tribunales españoles carecen de competencia para enjuiciar la validez o los requisitos de un certificado de residencia fiscal expedido por otro Estado. Por tanto, España no puede ignorar de forma unilateral un certificado emitido a efectos de un Convenio, sino que debe aplicar estrictamente las reglas de conflicto previstas en el propio tratado para resolver la controversia.

En consecuencia, corresponderá esperar a los futuros pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales españoles para determinar qué criterio doctrinal prevalecerá definitivamente en el caso portugués. No obstante, el escenario ideal para aportar seguridad jurídica pasaría por que ambos países alcanzaran un acuerdo de reciprocidad que clarificara la interpretación de estos certificados.

Hasta el momento, la postura española es no aceptar los certificados portugueses y no emitir certificados a efectos del Convenio para los residentes en España que tributan bajo el régimen “Beckham”.

### La perspectiva portuguesa

Desde la perspectiva portuguesa, conviene subrayar que la *Autoridad Tributaria y Aduanera* (Autoridade Tributária e Aduaneira) ya se ha pronunciado expresamente sobre esta problemática en el contexto del régimen de residentes no habituales.

En 2026, en el proceso n.º 29111, la *Autoridad Tributaria y Aduanera* portuguesa analizó la compatibilidad de este régimen con la definición de “residente” del Convenio. Este pronunciamiento se produce, además, tras las resoluciones del TEAC mencionadas en el ámbito español.

La conclusión es clara. Los residentes no habituales están sujetos a imposición en Portugal por su renta mundial. No obstante, se establece una exención por las rentas foráneas como método de eliminación de la doble imposición. Por tanto, la discusión se centra en una cuestión técnica: si la sujeción por la renta mundial, pero exención de rentas extranjeras puede activar la exclusión del artículo 4.1 del Convenio, teniendo en cuenta que se mantiene la condición de “residente” en Portugal.

Cuando ambos Estados consideren al mismo contribuyente como residente fiscal ha de estarse a los criterios

de desempate del artículo 4.2. del Convenio. En particular, (i) vivienda permanente, (ii) centro de intereses vitales, (iii) permanencia habitual, (iv) nacionalidad y, en último término, acuerdo entre los Estados. Así, la residencia a efectos del Convenio debe atribuirse a un único Estado, evitando que el contribuyente sea considerado residente en ambos. Como hemos apuntado, el problema es que España se niegue a aplicar el Convenio y sus criterios de desempate.

Si surge desacuerdo entre Portugal y España sobre la residencia o la distribución de las potestades tributarias, existen dos mecanismos posibles.

Por un lado, el **procedimiento amistoso** del artículo 25 del Convenio. Por otro, el mecanismo de la Directiva (UE) 2017/1852, transpuesta en Portugal por la Ley n.º 120/2019, de 19 de septiembre, y también incorporada al ordenamiento español mediante Real Decreto Ley 3/2020, de 4 de febrero y Real Decreto 399/2021, de 8 de junio.

Ahora bien, la Directiva impone una limitación relevante: la presentación de una reclamación a su amparo pone fin a otros procedimientos en curso sobre la misma cuestión. El contribuyente debe optar por una vía u otra.

Las diferencias básicas de ambas alternativas son las siguientes:

años desde la primera actuación administrativa que origine la

| Elemento               | MAP CDI tradicional     | Directiva          |
|------------------------|-------------------------|--------------------|
| Obligación de resolver | No                      | Sí                 |
| Arbitraje              | Solo si lo prevé el CDI | Siempre disponible |
| Plazos                 | Flexibles               | Rígidos            |
| Resultado              | No vinculante siempre   | Vinculante         |

En el ámbito de los conflictos fiscales internacionales, el procedimiento amistoso sigue siendo, hoy, la vía natural de resolución en el marco de los convenios para evitar la doble imposición. Se trata de un mecanismo clásico, pero plenamente vigente, que permite abordar situaciones especialmente sensibles como los supuestos de doble residencia o de doble imposición efectiva.

A través de este procedimiento, y siempre a instancia del contribuyente, las autoridades competentes de los Estados implicados entablan una negociación directa sobre la correcta interpretación y aplicación del Convenio. En ese diálogo se dilucidan cuestiones esenciales, como la determinación de la residencia fiscal o el reparto de las potestades tributarias entre jurisdicciones. Si las autoridades alcanzan un acuerdo, este no queda en una mera declaración de intenciones: debe ejecutarse en sus propios términos, incluso cuando ello exige rectificar liquidaciones previamente dictadas en el ámbito interno. El objetivo último es claro: eliminar la doble imposición de forma efectiva.

Frente a este esquema tradicional, el mecanismo introducido por la **Directiva (UE) 2017/1852** aporta un marco claramente más estructurado y, sobre todo, sujeto a plazos estrictos. El contribuyente dispone, con carácter general, de tres

doble imposición para presentar su reclamación, pudiendo hacerlo ante cualquiera de las autoridades implicadas – o incluso ante ambas simultáneamente. No obstante, España denegará el acceso al procedimiento de resolución de conflictos cuando el contribuyente haya sido sancionado penal o administrativamente de forma firme por fraude fiscal, negligencia grave o delito contra la Hacienda Pública.

A partir de ese momento se abre una primera fase, de hasta dos años, en la que las administraciones intentan alcanzar una solución amistosa. Sin embargo, la gran diferencia respecto del modelo convencional es que, si ese acuerdo no llega, el procedimiento no decae ni queda en vía muerta. Muy al contrario, se activa automáticamente una segunda fase en la que se constituye una Comisión Consultiva o, en su caso, un órgano de resolución alternativa de litigios, integrado tanto por representantes de las administraciones como por expertos independientes.

Este órgano emite un dictamen – o una decisión – que tiene carácter vinculante en la práctica. A partir de ahí, las autoridades nacionales están obligadas a adoptar una resolución definitiva que refleje ese pronunciamiento, garantizando así que el conflicto se cierre con una solución ejecutable.

Existe, no obstante, un elemento

clave que condiciona la estrategia procesal desde el inicio. Cuando el contribuyente opta simultáneamente por impugnar las liquidaciones vía interna, los plazos del mecanismo previsto en la Directiva no comienzan a computarse hasta la finalización de dichos procedimientos nacionales. Esta circunstancia, lejos de ser un detalle técnico, obliga a una cuidadosa planificación: la coordinación entre la vía interna y la internacional resulta determinante para no dilatar innecesariamente la resolución del conflicto.

Para determinados perfiles de contribuyentes – como los residentes en Portugal acogidos al régimen de residentes no habituales o IFICI que mantienen vínculos relevantes con España – estos mecanismos distan mucho de ser construcciones teóricas. Constituyen, en la práctica, auténticas vías de reacción frente a situaciones en las que la Administración española sostiene su residencia fiscal en España o rechaza la aplicación del Convenio.

En este contexto, la elección de la estrategia adecuada no es automática. Dependerá de factores muy concretos: los importes en juego, la probabilidad de litigio, los tiempos de resolución o incluso el impacto reputacional de cada opción. Sobre esa base, podrá optarse por priorizar el procedimiento amistoso tradicional o acudir directamente al mecanismo reforzado de la Directiva. En ambos casos, hay un elemento común decisivo: la necesidad de construir, desde el primer momento, un expediente sólido, coherente y técnicamente bien fundamentado. ■

\* *Counsel* del Departamento Tributario de la oficina de Madrid de Marimón Abogados  
Email: lbazan@marimon-abogados.com

\*\* Socio de Spear Legal  
Email: ags@spearlegal.pt