



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

**La huida a Portugal: el régimen fiscal de
residentes no habituales desde una
perspectiva española**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Lucas Bargiela Lemos
Tipo de trabajo:	Consultoría teórico-práctica
Director/a:	Julio César Muñiz Pérez
Fecha:	22 de julio de 2020

Resumen

El régimen de residentes no habituales, establecido por Portugal en el 2009, se ha convertido en uno de los regímenes fiscales privilegiados más atractivos en el panorama internacional. Esta situación, unida a la proximidad geográfica y el probable crecimiento futuro de la presión fiscal en España, ha transformado al régimen luso en una gran tentación para los contribuyentes españoles con rentas más altas.

Teniendo en cuenta este fenómeno, resulta necesario abordar de manera práctica de qué modo un contribuyente español puede romper los vínculos con el fisco de su país y trasladar su residencia fiscal a Portugal, consiguiendo así el ahorro fiscal pretendido.

Palabras clave:

Régimen de residentes no habituales; Portugal; Residencia fiscal; Ahorro fiscal.

Abstract

The non-habitual residents regime, established by Portugal in 2009, has become one of the most attractive privileged regimes on the international scene. This situation, together with the geographical proximity and the likely future increase of the tax pressure in Spain, has turned the Portuguese regime into a big temptation for the Spanish contributor.

Considering this phenomenon, is necessary to approach in a practical way how a Spanish contributor can break the links with his national tax authorities and relocate his tax residence to Portugal, in order to achieve the intended tax saving.

Keywords:

Non-habitual residents regime; Portugal; Tax residence; Tax saving.

Índice de contenidos

Tabla de contenido

1.	Introducción	6
1.1.	Justificación del tema elegido	6
1.2.	Metodología	7
1.3.	Objetivos	7
2.	Régimen especial de residentes no habituales	9
2.1.	Requisitos	9
2.1.1.	Sujetos beneficiarios	10
2.1.2.	Residencia fiscal previa en el extranjero	12
2.1.3.	Adquisición de residencia fiscal en Portugal	13
2.1.4.	Adquisición de la residencia para ciudadanos no comunitarios	14
2.1.5.	Requisitos formales	15
2.2.	Características	15
2.2.1.	Rentas obtenidas en Portugal	16
2.2.2.	Rentas obtenidas en el extranjero	17
3.	Perspectiva española	20
3.1.	Criterios de residencia en España	21
3.1.1.	Permanencia en España de más de 183 días	21
3.1.2.	Núcleo de intereses económicos	22
3.1.3.	Residencia en España de cónyuge e hijos	22
3.2.	Desempate en casos de doble residencia	23
3.2.1.	Disposición de vivienda permanente	24
3.2.2.	Centro de intereses vitales	24

3.2.3.	Residencia habitual.....	25
3.2.4.	Nacionalidad.....	26
3.2.5.	Acuerdo amistoso.....	26
3.3.	Riesgo de inaplicación del CDI.....	26
4.	Casos simulados.....	28
4.1.	Caso simulado A.....	28
4.2.	Caso simulado B.....	31
5.	Conclusiones.....	32
	Referencias bibliográficas	33
	Listado de abreviaturas	38

1. Introducción

El presente trabajo centrará su foco sobre el régimen fiscal especial portugués de residentes no habituales, haciéndolo desde una perspectiva española. Más concretamente, en este trabajo se analizarán las principales características del régimen referido, fijándonos en aquellos elementos que suponen una ventaja tributaria comparativa. A su vez, estudiaremos cómo podría un contribuyente español acceder a dichas ventajas por medio de la ruptura de sus vínculos con el fisco español y la conexión con el portugués.

1.1. Justificación del tema elegido

El régimen fiscal de residentes no habituales fue introducido en la legislación lusa por el Decreto-Lei 249/2009, de 23 de septiembre, convirtiéndose desde ese momento en uno de los regímenes privilegiados más atractivos del panorama comparado en Europa. A pesar de no suponer una novedad, pues cuenta ya con más de diez años de existencia, el régimen de residentes no habituales presenta actualmente un interés especial desde la perspectiva española.

En este sentido, el régimen privilegiado se ha convertido, por diversos motivos, en una de las soluciones más utilizadas para contribuyentes españoles con altos ingresos que buscan ver reducida su carga fiscal. Resulta obvio que la proximidad geográfica es un importante acicate, pero probablemente el principal motivo actual es el temor a una subida de impuestos a las rentas más altas, recurrentemente pregonada por el actual gobierno de coalición.

Dicha tendencia viene constatada por la especial atención que la AEAT ha venido prestando en los últimos tiempos a los desplazamientos de contribuyentes españoles a Portugal. Así se extrae, por ejemplo, del Plan General de Control Tributario para 2020¹, que señala la simulación de residencia fiscal como el principal objetivo de la ONIF. Este especial interés

¹ Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion-/Plan_General_de_Control_Tributario/Plan_General_de_Control_Tributario.shtml

también ha trascendido en los últimos meses a la prensa tanto generalista como especializada².

Por estos motivos, consideramos que el trabajo cuenta con una considerable dosis de utilidad y actualidad, pues centra su atención sobre un conflicto que se está desarrollando en el presente y que promete acentuarse en los próximos meses.

1.2. Metodología

La metodología utilizada en el presente trabajo estará basada en la exégesis de textos legales, doctrinales y jurisprudenciales. Con ello se pretende una aproximación de base teórica, pero con vocación de llegar a conclusiones directamente aplicables a la vida real, a fin de otorgar al trabajo la dimensión pragmática que lo justifica.

En base a ello, el cuerpo del presente trabajo se dividirá en tres partes bien diferenciadas. En la primera de ellas se atenderá a la definición del régimen de residentes no habituales, centrándonos en sus caracteres más atractivos, en los requisitos que presenta y en sus formas de acceso. En el segundo bloque se estudiará la manera en la que un contribuyente español puede conseguir la ruptura de su residencia fiscal en España y la conexión con Portugal, con el objetivo de poder beneficiarse del régimen privilegiado. Por último, en el tercer apartado realizaremos un ejercicio de simulación en el que refundir lo estudiado en los anteriores, poniendo ejemplos que sirvan para anticipar tanto el comportamiento de España ante la pretendida fuga del contribuyente como el ahorro fiscal del que podría beneficiarse.

1.3. Objetivos

El principal objetivo de este trabajo es servir de utilidad como elemento de análisis sobre la conveniencia, para un contribuyente español, de establecer su residencia fiscal en territorio portugués y verse así beneficiado por el régimen privilegiado. Se trata de una estrategia fiscal

² Sirva como ejemplo la siguiente noticia: <https://www.expansion.com/economia/2019/07/08/5d231670468a-eb9c128b45b0.html>

que presenta tanto beneficios como riesgos, por lo que la utilidad del trabajo estribará en la capacidad de delimitar los unos y los otros, y así poder concluir las situaciones en las que la asunción del riesgo se ve justificada por los potenciales beneficios a conseguir. En este sentido, se atenderán dos objetivos secundarios y complementarios.

En primer lugar, se pretende clarificar la ventaja comparativa que supone el régimen fiscal privilegiado de residentes no habituales para un contribuyente español. En este sentido, veremos que dicha ventaja no es idéntica para cualquier contribuyente, pues ello dependerá de las características personales del sujeto y de la cuantía y tipología de las rentas que perciba.

En segundo lugar, se atenderá a la manera de romper la residencia fiscal con España. Para ello se estudiarán las posibles reacciones de la Hacienda y de los Tribunales españoles, a fin de discernir situaciones que presentan mayores posibilidades de alcanzar su objetivo. De nuevo, veremos que este análisis de riesgos dependerá también de las circunstancias tanto económicas como personales del contribuyente.

2. Régimen especial de residentes no habituales

La introducción del régimen especial tiene su origen en la crisis financiera de 2007. El gran descenso de ingresos públicos motivó que muchos países de nuestro entorno más inmediato establecieran en los años posteriores regímenes tributarios con los que atraer rentas altas, incrementando así la competencia fiscal internacional. Ejemplos de ello son Luxemburgo, Bélgica, Francia, Holanda, Italia, Reino Unido e incluso España (DE CAMPOS AMORIM y DIAS MENDES 2017; FALCÓN Y TELLA 2009; FERNANDES RAMOS 2017, TANZI 2019)³.

Uno de los primeros países en tomar esta decisión fue precisamente la República Portuguesa. En este sentido, ya en la ley de presupuestos del Estado para 2009, de 31 de diciembre de 2008, art. 126, se autorizó al Gobierno a crear un régimen fiscal dirigido a atraer las rentas de personas físicas que no tuvieran con anterioridad la condición de residentes en Portugal (DE CAMPOS AMORIM 2017).

En cumplimiento de dicha previsión legislativa, el 23 de septiembre de 2009 fue aprobado el Decreto-ley por medio del cual se creó el Régimen de Residentes No Habituales, incluyéndolo en el *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (CIRS), norma principal de la tributación de rentas de las personas físicas en Portugal.

2.1. Requisitos

El acceso al régimen fiscal especial de residentes no habituales está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos subjetivos que se pueden englobar en tres grupos.

³ A pesar de la gran variedad de regímenes especiales análogos al establecido por Portugal, el luso es sin duda uno de los más atractivos por las razones que se desarrollarán en el presente trabajo, rivalizando en este sentido con el régimen británico de los *Non Dom*. Además, y teniendo en cuenta la perspectiva adoptada, la proximidad geográfica supone una clara ventaja comparativa para los contribuyentes españoles. Para un contraste entre los diferentes regímenes, consultar la bibliografía indicada.

2.1.1. Sujetos beneficiarios

En primer lugar debemos atender a los potenciales destinatarios del régimen especial. Estos son definidos por el art. 72.10 del CIRS como aquellos individuos que obtengan rendimientos en actividades de *elevado valor acrescentado*, es decir, con alto valor añadido.

Este primer requisito pone de manifiesto el principal objetivo buscado en la creación del régimen especial, que es la atracción de individuos con rentas altas, que en la literatura tributaria internacional vienen definidos con el anglicismo de *High Net Worth Individuals*. Se trata de sujetos cualificados, con rendimientos generalmente elevados y que, desde el punto de vista tributario, muestran un alto grado de volatilidad (NASCIMENTO, GRAÇA y RAMOS 2010), al presentar una mayor tendencia a desplazar su residencia en base a criterios estrictamente fiscales.

La concreción de cuáles son estas actividades de alto valor añadido fue establecida posteriormente por medio de una disposición de tipo reglamentario. La Portaria 12/2010, de 7 de enero, relaciona las actividades y profesiones que originalmente daban derecho al régimen especial, que resumidamente son las siguientes: arquitectos, ingenieros y técnicos similares; artistas; auditores y asesores fiscales; médicos y dentistas; profesores universitarios; psicólogos; científicos, informáticos, periodistas, diseñadores y otros profesionales liberales; inversores y directivos de empresas.

No obstante, esta relación de actividades fue modificada por la Portaria 230/2019, de 23 de julio, con efectos a partir del pasado 1 de enero de 2020. En primer lugar, y desde un punto de vista estrictamente formal, la modificación referida sustituye la referencia a los *Códigos de Atividades Económicas* (CAE) por una correspondencia directa con la *Classificação Portuguesa de Profissões* (CPP)⁴.

Desde el punto de vista material, se ha alterado la relación de actividades consideradas como de alto valor añadido, excluyéndose alguna de las expresamente previstas en el 2010 e introduciéndose otras nuevas. El objetivo de esta modificación, como dispone la Portaria

⁴ Disponible en: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=107961853&PUBLICACOESmodo=2&xlang=pt

230/2019, es dar respuesta a la alteración en las dinámicas de creación de empleo experimentadas desde la introducción del régimen especial, estimulando así la captación de talento en sectores que, en este sentido, se han mostrado deficitarios en los últimos años.

En concreto, se excluye la referencia a auditores y asesores fiscales, y se incluyen trabajadores cualificados en los sectores de la construcción, la industria, la caza y pesca orientada al mercado, así como operadores de instalaciones y montajes. Asimismo, se ven beneficiados los directores de servicios administrativos y comerciales, de producción y servicios especializados, y del sector de la hostelería y la restauración.

La alteración supone una ampliación en las actividades consideradas pues incluso la exclusión de ciertas profesiones, como la asesoría fiscal, puede ser circunvalada mediante la interposición de una sociedad, pues siguen estando recogidas las rentas derivadas de la administración y dirección de empresas.

Independientemente de la modificación efectuada, lo cierto es que en la práctica se pretende atraer principalmente a dos tipos de contribuyentes (NASCIMENTO *et al.* 2010):

- No residentes que desarrollen actividades de alto valor añadido en el extranjero y pretendan establecer su residencia permanente en Portugal.
- No residentes que, ya sean trabajadores dependientes, autónomos o miembros del órgano de administración de empresas, hayan sido destinados a Portugal de manera temporal.

En cuanto a la aplicación de los beneficios previstos por el régimen especial, la Circular 4/2019⁵ ha venido a simplificar notoriamente la misma. Si bien con anterioridad era necesario un procedimiento de reconocimiento por parte de la administración tributaria, en la actualidad basta con que el sujeto pasivo invoque su derecho en la declaración del impuesto.

⁵ Circular 4/2019, de 8 de octubre de 2019, de la Autoridade Tributária e Aduaneira. Disponible en: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_4_2019.pdf

2.1.2. Residencia fiscal previa en el extranjero

El segundo de los requisitos exigidos, recogido en el art. 16.8 del CIRS, consiste en no haber sido considerado residente fiscal en Portugal en los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que se pretenda adquirir la condición de residente no habitual. De nuevo, podemos apreciar aquí la finalidad atractiva del régimen especial, pues excluye expresamente a los sujetos que ya son residentes.

No obstante, resulta claro que este requisito no excluye de modo alguno a los nacionales, como sí ocurre por ejemplo en el régimen de *Non Dom* de Reino Unido con respecto a los británicos de nacimiento (FERNANDES RAMOS 2017). Únicamente se exige un periodo previo de ausencia de residencia (BORGES y SOUSA 2011), por lo que podemos concluir que se promociona no solamente la llegada de nuevos sujetos pasivos, sino también el retorno de antiguos residentes.

Debe señalarse que la acreditación de este requisito no requiere necesariamente la aportación de un certificado fiscal en un país extranjero. Originariamente sí era preciso la obtención de estos documentos, lo que en la práctica podía conllevar un considerable retraso a la hora de adquirir el régimen especial, pues la tramitación del mismo en el país de origen no siempre es fácil o rápida.

No obstante, la Circular nº 9/2012⁶, de 3 de agosto, de la *Autoridade Tributária e Aduaneira*, simplificó el trámite de tal manera que, en la actualidad, únicamente se exige al contribuyente una declaración responsable acerca de que, en los cinco años anteriores, no ha reunido los requisitos para ser considerado residente fiscal en Portugal (FERNANDES FERREIRA y RESPÍCIO GONÇALVES 2012). Solamente en el caso de que existan motivos fundados para creer que dicha declaración es falsa se exigirá soporte documental específico, ya sea un certificado emitido por una autoridad extranjera o incluso cualquier otro documento que acredite una vinculación económica y personal con otro Estado en el periodo a considerar.

⁶ Circular nº 9/2012, de 3 de agosto de 2012, de la *Autoridade Tributária e Aduaneira*. Disponible en: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_9_2012_res_n_habituais.pdf

2.1.3. Adquisición de residencia fiscal en Portugal

El tercer requisito es la obtención de la categoría de residente fiscal en Portugal. Para cumplimentar esta condición el contribuyente habrá de conectar con alguno de los criterios de residencia establecidos por el art. 16.1 del CIRS.

Dicho artículo relaciona una serie de puntos de conexión alternativos, de tal manera que el cumplimiento de cualquiera de ellos tendrá como consecuencia ser considerado residente en Portugal a los efectos expuestos.

2.1.3.1. Permanencia en Portugal de más de 183 días

El art. 16.1.a) del CIRS establece que tendrán la consideración de residentes fiscales en Portugal quienes permanezcan en el país luso más de 183 días. Este punto de conexión coincide en líneas generales con el principal criterio de residencia previsto por la legislación tributaria española, pero en el caso de Portugal presenta una particularidad relevante que lo hace ostensiblemente más amplio.

Así, y mientras en el caso español el periodo de permanencia ha de cumplirse dentro del año natural, como veremos, en el caso de Portugal basta con que se verifique en un lapso de doce meses que inicie o finalice en el ejercicio impositivo a considerar. Esta previsión normativa otorga al presente punto de conexión una gran versatilidad, pues permite defender la consideración de residente en Portugal en un año dado habiendo permanecido en el país un único día, siempre y cuando en los doce meses posteriores a ese día se cumplan los restantes días de permanencia. Dicha interpretación se ve ratificada por el art. 16.3 del CIRS, según el cual el sujeto pasivo será residente en Portugal desde el primer día de permanencia.

A mayor abundamiento, ni siquiera sería necesario permanecer en Portugal un día completo, pues el art. 16.2 del CIRS establece que se considerará como día de permanencia aquel en el que se pernocte en Portugal.

2.1.3.2. Disposición de vivienda

El art. 16.1.b) del CIRS establece el segundo punto de conexión alternativo, que consiste en la disposición de habitación en condiciones que hagan suponer la intención de mantenerla y ocuparla como residencia habitual (ATCAN 17/09/2015; ATCAS 05/02/2015).

De nuevo, este requisito habrá de cumplirse en cualquier día de un periodo de doce meses con inicio o fin en el ejercicio fiscal a considerar, por lo que también se puede concluir que un solo día de disposición de habitación habilita para convertirse en residente fiscal en Portugal, como confirma el art. 16.3 del CIRS.

2.1.3.3. Tripulantes y funcionarios públicos

Los apartados c) y d) del art. 16.1 del CIRS se refieren a los sujetos que, a 31 de diciembre, sean tripulantes de navíos o aeronaves al servicio de entidades residentes en Portugal, y a los funcionarios del Estado desplazados en el extranjero con motivo de una misión de carácter público.

Estos criterios, que podríamos calificar de especiales, no presentan demasiado interés a los efectos considerados por el presente trabajo, por lo que no se profundizará más en ellos.

2.1.4. Adquisición de la residencia para ciudadanos no comunitarios

Resulta obvio que, en virtud de la libertad de circulación establecida por el art. 45 del TFUE, los ciudadanos de la Unión Europea no tendrán ninguna traba de tipo administrativo para trasladarse a Portugal y adquirir así su residencia fiscal (HERMOSÍN ÁLVAREZ 2019;). Este derecho es plenamente aplicable a los ciudadanos españoles y demás residentes legales en nuestro país, que son los sujetos principales del presente trabajo.

No obstante, resulta de utilidad realizar una breve digresión acerca de una vía de acceso al régimen especial para ciudadanos no comunitarios que, además, sirve para tomar conciencia de su éxito a la hora de lograr el fin perseguido, esto es, la captación de riqueza.

Se trata de la *Autorização de Residência para Atividade de Investimento* (ARI), también conocidas en un lenguaje más coloquial como visas doradas o *golden visa* (AMPUDIA DE HARO 2019; DIAS MENDES 2015; MESQUITA 2014). Consiste en una vía para la adquisición del permiso de residencia para ciudadanos no comunitarios o, en general, ciudadanos de países que no hayan celebrado con Portugal un acuerdo convencional que contenga el derecho de residencia.

Esta autorización entró en vigor el 8 de octubre de 2012, en cumplimiento de la Portaria 305-A/2012, de 4 de octubre, y permite la residencia en Portugal de extranjeros que cumplan con

ciertos requisitos cuyo común denominador es la inversión en el país vecino. No entraremos en el detalle de los requisitos exigidos pues no es el objeto de este trabajo, baste con señalar que consisten en la transferencia de capitales desde 250.000 € hasta 1.000.000 €, dependiendo del destino de los mismos; la adquisición de inmuebles por valor de, al menos, 500.000 €, o 350.000 € en el caso de inmuebles a rehabilitar; o la creación de al menos diez puestos de trabajo.

Según los últimos datos oficiales publicados por el *Serviço de Estrangeiros e Fronteiras*⁷, que recogen el mes de marzo de 2020, desde la instauración de la autorización en octubre de 2012 se han concedido un total de 8.413 ARI's, siendo los países de origen más habituales los siguientes: China (4.503), Brasil (886), Turquía (399), Sudáfrica (331) y Rusia (309).

En total, el establecimiento de la ARI, y su evidente engarce con el régimen especial de residentes no habituales, ha supuesto para Portugal una inversión de 4.613.767.267,62 € en estos años, cifra que nos da idea de la relevancia y atractivo que supone el régimen especial para el gran contribuyente no comunitario.

2.1.5. Requisitos formales

El sujeto que cumpla con los requisitos anteriormente expuestos todavía deberá realizar un acto formal para adquirir la condición de residente no habitual.

Tal y como dispone el art. 16.10 del CIRS, el potencial beneficiario deberá solicitar por vía electrónica su inscripción como residente no habitual en el *Portal das Finanças*, trámite que se deberá verificar hasta el 31 de marzo, incluido, del año siguiente a aquel en el que se pretenda aplicar los efectos del régimen especial.

2.2. Características

Una vez cumplidos todos los requisitos materiales y formales y, por tanto, adquirida la condición de residente no habitual, el sujeto tiene derecho a beneficiarse del régimen especial durante el plazo no prorrogable de diez años (art. 16.9 del CIRS), ya sean consecutivos o

⁷ Disponible en: <https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalhe.aspx?nID=93>

alternos (DE CAMPOS AMORIM 2018), en el caso de que en alguno de esos años haya perdido la condición de residente (art. 16.12 del CIRS).

En cuanto a los beneficios del régimen especial, estos deben ser analizados distinguiendo las rentas obtenidas en Portugal de aquellas generadas en el extranjero, pues tendrán un tratamiento diferente. Debe decirse que la localización de las rentas deberá ser apreciada en virtud de los diferentes Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por la República Portuguesa.

Además, en cada una de estas subcategorías se debe atender a las distintas tipologías de rentas previstas por el CIRS.

2.2.1. Rentas obtenidas en Portugal

En el caso de los rendimientos localizados en Portugal, debemos distinguir las categorías A y B de todas las demás. La delimitación pormenorizada de cada una de las rentas requeriría de un estudio específico, dada la casuística prevista por la normativa. Por ello, nos limitaremos a definir someramente cada una de ellas y a establecer un paralelismo con las categorías previstas en España.

Los rendimientos de la categoría A (arts. 2 y 2-A del CIRS) son esencialmente los obtenidos como contraprestación por el trabajo dependiente del sujeto pasivo, y vendrían a coincidir con los rendimientos del trabajo previstos por el IRPF español. No obstante, debe precisarse que el sistema portugués prevé una categoría concreta, la H, para ciertas pensiones como las de jubilación, invalidez y supervivencia (que englobaría las denominadas en España como viudedad u orfandad). En este sentido, la categoría A portuguesa es menos amplia que la española de rendimientos del trabajo, que actúa como cajón de sastre en el sistema del IRPF.

Por su parte, los rendimientos de la categoría B (arts. 3 y 4 del CIRS) son los provenientes del desarrollo de actividades económicas, y se corresponden con la categoría análoga del IRPF. Debe precisarse que esta categoría atrae los incrementos patrimoniales, rendimientos inmobiliarios y rendimientos del capital imputables a actividades económicas y profesionales, por lo que puede resultar muy útil a los efectos de lo dispuesto a continuación.

Establecido lo anterior, los rendimientos de las categorías A y B obtenidos en alguna de las actividades de alto valor añadido tributarán al tipo proporcional del 20% (art. 72.10 del CIRS),

evitando así la tabla progresiva prevista por el art. 66 del CIRS, que puede llegar a alcanzar un tipo marginal del 48%.

La tributación de ambas categorías tendrá lugar en forma de retención en la cuantía del tipo proporcional, tal y como establecen los arts. 99.8 del CIRS para los rendimientos de la categoría A y 101.1.d) para los correspondientes a la categoría B.

Este tipo proporcional es el principal atractivo del régimen especial de residentes no habituales, si bien no el único, y la razón de que cada vez más contribuyentes españoles consideren seriamente acogerse mismo. La diferencia cuantitativa existente entre el tipo proporcional del 20% y los tipos progresivos españoles es tal que, como veremos más adelante, ni siquiera es necesario obtener unos rendimientos extraordinariamente altos para verse beneficiado por el régimen.

Como corolario, debe recordarse que los rendimientos de las categorías restantes, así como las correspondientes a las categorías A y B que no tengan la consideración de generadas en actividades de alto valor añadido, tributarán según los tipos progresivos del art. 68 del CIRS.

2.2.2. Rentas obtenidas en el extranjero

En el caso de rendimientos con fuente extranjera, la norma general para evitar la doble imposición prevista para el común de los contribuyentes es la aplicación del método de crédito fiscal, mediante el cual el sujeto pasivo deberá tributar por los mismos en Portugal con deducción de la menor de dos cuantías: la efectivamente tributada en el extranjero y la que debiera haber tributado en Portugal (art. 81.1 del CIRS).

Este método, aplicable a todas las categorías, no elimina la doble tributación derivada el principio de tributación por la renta mundial en residencia, sino que simplemente la atenúa.

En el caso de los residentes no habituales el método previsto es el de exención, lo cual supone el segundo gran beneficio del régimen especial (DE CAMPOS AMORIM y DIAS MENDES 2016). Este método realmente elimina la doble imposición derivada del principio de tributación mundial en residencia, al permitir la exención total del impuesto en Portugal siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes, que difieren en función de la tipología de renta a considerar, cuestión que analizamos a continuación. Por exclusión, todos los rendimientos no

referidos a continuación no podrán beneficiarse de la exención, siendo de aplicación en su lugar el método de crédito fiscal previsto por el art. 81.1 del CIRS.

2.2.2.1. Rentas extranjeras de la categoría A

En el caso de las rentas de la categoría A, el art. 81.4 del CIRS dispone que los residentes no habituales podrán beneficiarse de la exención referida siempre y cuando los rendimientos hubieran tributado efectivamente en el extranjero, ya sea en virtud de un CDI suscrito por Portugal o porque el rendimiento no deba considerarse obtenido en el país luso como consecuencia de las reglas de localización previstas por el CIRS.

Es importante destacar que, en este caso, la norma no exige expresamente que las rentas consideradas provengan de actividades consideradas de alto valor añadido, como sí hace para las derivadas de la categoría B tratadas a continuación.

2.2.2.2. Rentas extranjeras de las categorías B, E, F y G

Según el art. 81.5 del CIRS, los residentes no habituales que obtengan en el extranjero rendimientos de la categoría B en actividades de alto valor añadido o provenientes de la propiedad intelectual, industrial o similares, así como rendimientos de las categorías E (rendimientos del capital mobiliario), F (rendimientos inmobiliarios) y G (incrementos patrimoniales), podrán beneficiarse de la exención si cumplen alguna de las siguientes condiciones.

En primer lugar, y cuando exista CDI, será posible la exención cuando el rendimiento pueda ser tributado en el otro Estado contratante en virtud del mismo.

En segundo lugar, y cuando no exista previsión convencional, procederá la exención cuando se cumplan de manera cumulativa los siguientes requisitos. Primeramente, que el rendimiento pueda ser tributado en el país de origen a la luz del Modelo de CDI de la OCDE, interpretado según las reservas al mismo establecidas por Portugal. Además, el rendimiento no puede ser considerado obtenido en Portugal en función de las normas de localización previstas por el CIRS. Por último, el Estado o territorio de la fuente no puede constar en la lista de paraísos fiscales aprobada por el Gobierno.

Debe advertirse que, a diferencia de lo previsto para las rentas de la categoría A, la norma no exige tributación efectiva, sino simplemente que la localización del deber tributario radique en la fuente, independientemente de si se ha cumplido o no con tal deber (ANEIROS PEREIRA 2019; MARTINS DUARTE 2018). Por tanto, se abre la posibilidad de que ocurra el fenómeno de la doble no imposición.

2.2.2.3. Rentas extranjeras de la categoría H

En tercer y último lugar, los rendimientos de la categoría H (pensiones), tienen un trato diferenciado, que convierte a los pensionistas en un colectivo especialmente beneficiado por el régimen, si bien en la actualidad esto no es tan acusado.

Hasta el 31 de marzo de 2020, y en virtud del art. 81.6 del CIRS, los residentes no habituales que obtenían dichas rentas en el extranjero podían aplicar la exención si en virtud del CDI a considerar la tributación corresponde a la fuente o si, de no haber previsión convencional, su obtención no puede localizarse en Portugal según las reglas del CIRS.

El art. 18 del CDI entre España y Portugal atribuye a la residencia la tributación de las pensiones no derivadas de funciones públicas, por lo que se excluye la tributación en fuente. Por otro lado, las normas de localización del art. 18 del CIRS, apartado I), establece que la obtención de las pensiones se entenderá producida en Portugal si la entidad deudora es residente. En conclusión, existe un vacío legal que hacía que, hasta la fecha indicada, los pensionistas españoles desplazados a Portugal en calidad de residentes no habituales vieran su pensión completamente exenta, no tributando por ella en ningún país.

No obstante, una reciente modificación legislativa (Lei 2/2020), sin colmar dicho vacío legal, ha introducido en el art. 72.12 del CIRS una tasa especial del 10 % aplicable a las rentas de la categoría H. En todo caso, y aun teniendo en cuenta la reciente modificación, podemos concluir que el régimen de no residentes sigue siendo de especial interés para los pensionistas.

3. Perspectiva española

Una vez establecidas las características del régimen especial portugués de residentes no habituales, y los requisitos para acceder al mismo, debemos centrarnos en la manera de romper con la obligación personal de tributar en España, es decir, con el deber de tributar al fisco español por la renta mundial.

Con este objetivo, estudiaremos los criterios de residencia regulados por la LIRPF, así como las normas de desempate del CDI firmado entre España y Portugal, aplicables en casos de doble residencia. Asimismo, y de manera simultánea, veremos cómo son aplicados estos criterios tanto por la Administración como por los Tribunales, a fin de llegar a conclusiones pegadas a la realidad.

El art. 8.1 de la LIRPF establece que serán contribuyentes en España por obligación personal los residentes habituales en territorio español. A este colectivo, que engloba al grueso de los contribuyentes, deben añadirse los residentes en el extranjero por razón de cargo público, recogidos en el art. 10 de la LIRPF, así como aquellos sujetos sobre los que se aplique la llamada cuarentena fiscal regulada en el art. 8.2 de la LIRPF. Sin embargo, estos dos últimos colectivos carecen de relevancia específica a los efectos de este trabajo, especialmente en el segundo caso, habida cuenta de que Portugal en ningún caso es considerado por España como paraíso fiscal.

En conclusión, para romper con el deber de tributar en España por la renta mundial será necesario perder la condición de residente habitual, cuestión que analizaremos en las siguientes líneas.

Podemos diferenciar dos maneras de eludir la residencia fiscal en España. La primera de ellas consiste en la desconexión de todos y cada uno de los criterios establecidos por el art. 9.1 de la LIRPF. Esta deslocalización, que podríamos catalogar de absoluta, se muestra en la práctica realmente compleja, pues los puntos de conexión españoles, como ocurre en otras jurisdicciones, tienden a ser claramente expansivos. Por ello, esta alternativa exigiría la eliminación de, prácticamente, cualquier tipo de vínculo económico o personal con España.

No obstante, existe otra manera de perder la residencia fiscal española, y que consiste en la utilización del CDI entre España y Portugal y, más concretamente, de sus normas de desempate.

3.1. Criterios de residencia en España

Los criterios para el establecimiento de la residencia fiscal en España de las personas físicas vienen recogidos en el art. 9.1 de la LIRPF. Este precepto se compone básicamente de dos puntos de conexión alternativos, y de una presunción *iuris tantum*.

3.1.1. Permanencia en España de más de 183 días

El primer criterio es la permanencia en territorio español durante más de 183 días en el año natural a considerar. Asimismo, se especifica que las ausencias esporádicas computarán como tiempo de permanencia (FALCÓN Y TELLA 2018; GARCÍA CARRETERO 2018 y 2020; RUIBAL PEREIRA 2018).

Aclara la jurisprudencia que el hecho de no computar las ausencias esporádicas *“tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español”* (FD 4º SAN 20/11/2019).

Asimismo, y en cuanto al propio concepto de ausencia esporádica, el Tribunal Supremo ha fijado que el mismo *“debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida”* (FD 2º STS 357/2018).

Por tanto, aun en el caso de que la estancia en España sea menor a los 183 días previstos con motivo de un desplazamiento al extranjero, será necesario acreditar que el mismo tiene vocación de permanencia, en cuyo caso el periodo de ausencia no podrá ser considerado como esporádico y, en consecuencia, no computará como permanencia en España (CV DGT V2135-15).

A pesar de las claras similitudes, la concepción de este criterio de residencia presenta una relevante disonancia con el análogo portugués pues, como ya hemos visto, el IRPF español exige que el periodo de permanencia se verifique dentro de un mismo año natural. Esto hace que el criterio portugués sea ostensiblemente más amplio, lo cual sin duda facilita la consecución de los fines perseguidos.

3.1.2. Núcleo de intereses económicos

El segundo punto de conexión consiste en que radique en España el núcleo principal de los intereses económicos del sujeto pasivo. En la práctica, este criterio se traduce en que la mayor parte de la renta del sujeto en el año a considerar sea de fuente española. En palabras de la jurisprudencia, para apreciar este extremo deberá *“estarse al examen de las rentas y patrimonio del contribuyente para determinar cuándo sus actividades e intereses se encuentran en España. Ahora bien, la norma exige además, que dichos intereses sean principales, pues el contribuyente puede tener actividades e intereses en otros países. Pues bien, para verificar esta nota debe realizarse un análisis comparativo entre los intereses en España y los intereses en otros Estados considerados de forma individual”* (FD 6º SAN 18/02/2015).

Debe señalarse que no se trata de un criterio secundario, sino que funciona de manera alternativa con el anterior, por lo que el cumplimiento de cualquiera de ellos tendrá como consecuencia la localización de la residencia fiscal del sujeto pasivo en España.

3.1.3. Residencia en España de cónyuge e hijos

Además de los criterios anteriores, el art. 9.1 de la LIRPF establece una presunción que únicamente entrará en funcionamiento cuando no se cumplan los mismos. En base a esta, se presumirá que la residencia de un sujeto pasivo radica en España cuando su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores y dependientes tengan, en base a los criterios principales, localizada en territorio español su residencia habitual.

Se trata de una presunción *iuris tantum* que, por lo tanto, admitirá prueba en contrario. Dicha prueba deberá ir encaminada a acreditar que el contribuyente, a diferencia de su familia, reside efectivamente en el extranjero, admitiéndose a tal fin cualquier medio de prueba válido en Derecho (MULEIRO PARADA 2019). Así se pronuncian diversas resoluciones

jurisprudenciales, al entender que la residencia en el extranjero puede ser acreditada por medios diferentes al certificado de residencia fiscal, siendo muy variada la casuística a estos efectos. Sirva de ejemplo el caso de un español destacado por su empresa a Francia, y que aporta elementos de prueba como seguros de hogar, facturas telefónicas, recibos de diversas tasas y el certificado de nacimiento de sus hijas en París (FDº 4 SAN 04/03/2010).

3.2. Desempate en casos de doble residencia

Como hemos visto, los criterios de residencia de España y Portugal son claramente expansivos, tendencia habitual en el común de las jurisdicciones, y que se fundamenta en evitar que los contribuyentes escapen a la soberanía fiscal de cada una de ellas. Esto provoca que sean muy habituales las situaciones de doble residencia, es decir, de supuestos en los que un mismo sujeto pasivo cumple con los requisitos para ser considerado residente en más de una jurisdicción debiendo, en consecuencia, tributar por su renta mundial en cada una de ellas. Ello es debido a que la residencia habitual es el criterio escogido por la gran mayoría de las jurisdicciones para ejercitar su soberanía tributaria sobre la totalidad de la renta de un sujeto dado (ALMONACID LARENA 2018; BARREIRO CARRIL 2019).

Estos supuestos dan lugar a conflictos de doble imposición internacional, que vienen a resolverse usualmente de manera convencional mediante la firma de CDI's en los que los Estados contratantes realizan un reparto de su potestad tributaria, eliminando así, o al menos mitigando, dicha doble imposición (GONZÁLEZ APARICIO 2018).

Tal es el caso del CDI firmado entre España y Portugal, al que será necesario acudir cuando se dé un conflicto de doble residencia con respecto a un contribuyente que sea residente en alguno de los Estados parte, únicos destinatarios de este instrumento jurídico (LANASPA SANJUÁN 2019). Pues bien, a través del mismo será posible conseguir adquirir la condición de residente en Portugal, y por tanto acceder al régimen especial, aun sin romper la conexión con los criterios de residencia españoles.

Por tanto, en caso de que exista un conflicto de doble residencia deberemos acudir al art. 4.2 del CDI, en el que se establecen una serie de puntos de conexión en cascada, es decir, establecidos de manera jerárquica, cuyo objetivo es atribuir la potestad tributaria a alguno de

los Estados contratantes (NAVARRO IBARROLA 2012). Como cualquier otra norma jurídica, dicho CDI requerirá en muchos casos de una interpretación que trascienda su propia literalidad, cuando esta se muestre insuficiente. Para ello disponemos no solamente de la jurisprudencia, sino de los Comentarios realizados al Modelo de CDI establecido por la OCDE, a semejanza del cual se configura el CDI entre España y Portugal. No obstante, no debemos olvidar que estos Comentarios no son vinculantes, a diferencia de la jurisprudencia, sino que suponen una expresión de lo que comúnmente se denomina con el anglicismo de *soft law*.

3.2.1. Disposición de vivienda permanente

El criterio principal de atribución, previsto en el apartado a) del art. 4.2 del CDI, orbita en torno a la disposición de vivienda permanente, entendida como aquella detentada en condiciones de servir de vivienda habitual para el sujeto pasivo. En este sentido, la vivienda deberá estar amueblada, y disponer de todos los suministros y servicios que permitan acreditar que, en efecto, está destinada a suplir la necesidad de vivienda habitual del sujeto. No se exige necesariamente la propiedad de la misma, siendo posible cumplir con la condición a través de un contrato de arrendamiento, por ejemplo.

Por tanto, la disposición de una vivienda con los condicionantes referidos en uno solo de los países a considerar resolverá el conflicto de doble residencia (CV DGT V2654-14).

3.2.2. Centro de intereses vitales

El propio apartado a) establece una norma secundaria específica para los casos en los que el sujeto pasivo disponga de vivienda en ambos países. En estos casos, la potestad tributaria se atribuirá al *“Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas”*, locución que el precepto resume en la expresión *“centro de intereses vitales”*. Este criterio secundario resulta más conflictivo que el principal, pues presenta claramente un mayor grado de subjetividad. Para discernir su alcance debemos estudiar diferenciadamente el elemento personal y el económico (GIL GARCÍA 2018).

En cuanto al centro de intereses personales, el mismo estará ubicado en el Estado donde el contribuyente tenga las relaciones familiares y sociales más estrechas así como, en su caso, sus principales actividades políticas, culturales o de otro tipo.

Por su parte, la referencia a las relaciones económicas más estrechas hará que la atribución de la potestad tributaria se incline claramente por el Estado en el que el contribuyente obtenga la mayor parte de sus ingresos.

Más allá de su mayor subjetividad, este punto de conexión secundario presenta el problema añadido de que es perfectamente posible que el elemento personal se localice en un Estado mientras que el elemento económico lo hace en el otro. Este conflicto únicamente puede solucionarse mediante la ponderación de los elementos personal y económico y la elección de uno de ellos como criterio principal.

En este sentido, los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE se inclinan por el elemento personal al establecer que, si bien las circunstancias deben ser valoradas en su conjunto, *“es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención.”*

No obstante, este no es el criterio seguido por la jurisprudencia española, vinculante a diferencia de los Comentarios. A estos efectos el pronunciamiento más relevante es la llamada Sentencia Saramago, versada sobre el célebre escritor portugués, y según la cual *“no son suficientes los vínculos afectivos, sino también, y estos son los más determinantes, los vínculos económicos, los cuales, en los ejercicios inspeccionados, eran mayores en España que en Portugal, según se ha argumentado”* (FD 23º SAN 2397/2010). Debe advertirse que la mencionada sentencia fue casada por el Tribunal Supremo, pero no por desacuerdo con la doctrina aquí referida, sino por defectos del procedimiento tributario (STS 19/04/2012).

3.2.3. Residencia habitual

El apartado b) establece el punto de conexión que resulta aplicable a dos situaciones distintas: i) cuando el sujeto pasivo no disponga de vivienda en ninguno de los dos Estados; ii) cuando, disponiendo de ella en los dos, no sea posible localizar en ninguno de ellos su centro de intereses vitales. En estos casos, el sujeto pasivo se considerará residente de aquel Estado en cuyo territorio resida habitualmente. Este criterio se traduce en un mayor tiempo de permanencia si bien, según los Comentarios, dicha permanencia será analizada de manera diferente en función de cuál haya sido la causa de aplicación de este punto de conexión.

Así, si el contribuyente dispone de vivienda en ambos Estados, y asimismo el criterio del núcleo principal de intereses vitales no resulta útil, la permanencia a considerar deberá ser con vocación de permanencia. Por su lado, cuando el contribuyente no disponga de vivienda en ningún Estado se atenderá sin más al tiempo de permanencia, sin importar el concepto en el que dicha permanencia tenga lugar.

3.2.4. Nacionalidad

En caso de que el criterio anterior no solucione el conflicto, porque el sujeto resida un periodo de tiempo equivalente en ambos Estados, o no lo haga en ninguno de ellos, se atribuirá la potestad tributaria al Estado del que sea nacional.

3.2.5. Acuerdo amistoso

Por último, y en el caso de que el contribuyente sea nacional de ambos Estados, o no lo sea de ninguno de ellos, el conflicto se resolverá mediante un acuerdo amistoso entre los Estados contratantes, del modo previsto por el art. 25 del CDI entre España y Portugal. Este criterio residual dependerá por tanto de la voluntad de ambas jurisdicciones, sin que el contribuyente pueda influir de manera alguna a pesar de las consecuencias directas que para él se derivan.

3.3. Riesgo de inaplicación del CDI

Una vez establecida la utilidad del CDI celebrado entre España y Portugal para convertirse en residente en Portugal sin necesidad de romper con los puntos de conexión de IRPF, debemos hacer referencia a un riesgo potencial de esta alternativa. El riesgo radica en la posibilidad de que el CDI no resulte aplicable a un beneficiario del régimen especial de residentes no habituales. La consecuencia sería que el sujeto pasivo habría de ser considerado residente fiscal en los dos Estados, debiendo por tanto contribuir por obligación personal en ambos y sin poder beneficiarse de los mecanismos para evitar la doble imposición del CDI.

La razón de esta posibilidad estriba en el propio art. 4.1 del CDI. Como ya hemos dicho, el presupuesto necesario para poder aplicar el CDI es que el sujeto sea residente de un Estado contratante. Pues bien, el precepto mencionado establece que *“esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que*

obtingan procedentes de fuentes situadas en él.” Dicho de otro modo, en puridad no se incluyen los contribuyentes por obligación real, es decir, que no tributan por su renta mundial.

Habida cuenta de que el régimen de residentes no habituales incluye la exención total de las rentas obtenidas fuera de Portugal, se abre la posibilidad de que la AEAT deniegue la aplicación del CDI y, por tanto, de sus medidas anti doble imposición, considerando al sujeto por tanto como residente y haciéndole contribuir en España por su renta mundial. Por ello, ciertos autores concluyen *“que si el contribuyente se somete a una imposición limitada respecto de las rentas obtenidas en el Estado en cuestión o el patrimonio situado en éste, la residencia fiscal no cualificará para obtener los beneficios del convenio”* (GIL GARCÍA 2018, p. 359).

Mencionada esta posibilidad, debemos hacer dos precisiones. En primer lugar, este principio no aclara si exige una tributación efectiva o una mera sujeción. En este caso, no cabe duda de que las rentas extranjeras están sujetas en el régimen especial portugués, independientemente de que se prevea su exención total (SOTO BERNABÉU 2018).

En segundo lugar, lo cierto es que esta cláusula del art. 4.1, presente en el Modelo de CDI de la OCDE y, por tanto, en la generalidad de CDI firmados por España, nunca ha sido aplicada por nuestro país con respecto a regímenes análogos al estudiado en el presente trabajo, como el *Non Dom* británico, probablemente por razones de tipo diplomático. Sirva como ejemplo la C DGT 0979/03 en la que, refiriéndose a una persona jurídica, a las que resulta igualmente de aplicación el art. 4.1, reconoce la aplicación del CDI pese a que se beneficiaba de una exención en Brasil. Ello refuerza el argumento anterior, en el sentido de no confundir sujeción plena con tributación efectiva.

4. Casos simulados

En el presente capítulo ejemplificaremos las ventajas del régimen especial por medio de dos casos simulados, en los que poner de manifiesto los principales puntos de interés del régimen.

En base a ello, y a una renta dada, veremos cómo afectaría la aplicación del régimen especial a la tributación de los sujetos considerados. No obstante, obviaremos algunas cuestiones de ordinario relevantes como el mínimo vital español o el *mínimo de existência* portugués, ciñéndonos por tanto a los tipos aplicables. A tal fin, tomaremos dos casos simulados diversos, a los que dotaremos de ciertos detalles personales para aproximarnos a la cuestión con mayor realismo.

Con el primer caso, más completo, pretendemos forzar al máximo las posibilidades referidas a lo largo de este estudio, de tal manera que el sujeto pueda beneficiarse del régimen sin someterse, ni él si su familia, a grandes cambios vitales. La estrategia seguida es ciertamente arriesgada, pero servirá para ejemplificar algunas de las cuestiones en liza más interesantes.

Por su parte, con el segundo caso, más sencillo en su planteamiento, podremos comprobar las grandes ventajas que plantea el régimen de no residentes para los pensionistas.

4.1. Caso simulado A

Imaginemos el caso de una persona residente en la ciudad de Vigo con su cónyuge e hijos menores de edad, y que se dedica a la prestación de servicios informáticos a diversas empresas a través de una sociedad íntegramente participada por él. Las rentas obtenidas por nuestro sujeto son de 120.000 € anuales en concepto de rendimientos del trabajo, por los que tributa en España una cantidad de 45.317,63 €, es decir, un 36,32 % de sus ingresos. En dicho cálculo se han tenido en cuenta los tipos aplicables tanto en la normativa estatal como en la gallega.

Dada su proximidad geográfica con Portugal, e incluso su mayor facilidad para trabajar de manera telemática sin necesidad de desplazamiento a las sedes sociales de sus clientes, el sujeto decide trasladarse temporalmente a Portugal a fin de beneficiarse del régimen especial de residentes no habituales. Su familia, a los que visitará en fines de semana y festivos, seguirá

residiendo en Vigo. Así pues, veremos cómo debe el sujeto realizar su deslocalización para que obtenga la máxima ventaja fiscal trastocando lo menos posible su vida familiar.

Lo primero será conectar con los criterios de residencia portugueses, pero ya anticipando que, dado que será complicado romper definitivamente con los españoles, lo realmente definitivo serán las reglas de desempate del CDI firmado entre España y Portugal.

En este sentido, será importante que el primer año en el que pretenda ser considerado residente no habitual en Portugal se traslade al país vecino antes de que transcurran 183 días, es decir, a lo largo del mes de junio como muy tarde. Dicho desplazamiento deberá conllevar, al menos, la firma de un contrato de arrendamiento de vivienda que demuestre su intención de trasladar a Portugal su residencia habitual (DGT V2603-16). Además, sería oportuno contratar en nombre propio los suministros de la vivienda, la contratación de una nueva línea telefónica o el empadronamiento en la localidad elegida. El objetivo de todo ello es la creación de un rastro documental con el que acreditar, en caso de controversia, la realidad del desplazamiento. Por supuesto, sería asimismo muy conveniente la consecución de un certificado de residencia fiscal por parte de las autoridades tributarias portuguesas.

También será necesaria la creación de una nueva sociedad en Portugal, a la que aportar la participación en la española, convirtiendo así la nueva sociedad en matriz de la anterior. Del mismo modo, la retribución del sujeto deberá trasladarse de la sociedad española a la portuguesa. El objetivo de ello es localizar el centro de intereses económico del contribuyente en Portugal, en previsión de la posible aplicación de la regla de desempate relativa al centro de intereses vitales.

Una vez que el sujeto se halle establecido en Portugal de la manera referida, deberá solicitar su inscripción como residente no habitual en el *Portal das Finanças*. Dicho trámite, que podrá ser realizado de manera telemática, tiene como fecha límite el 31 de marzo del año siguiente. Es decir, si es traslado del sujeto tiene lugar en junio del 2020, primer ejercicio en el que se podrá beneficiar del régimen, su inscripción deberá tener lugar antes del 31 de marzo de 2021.

Realizados los trámites anteriores, toca atender a las posibles consecuencias del traslado. Por un lado, ninguna duda cabe de que el sujeto es residente fiscal en Portugal pues cumple, al menos, con el requisito de permanencia en el país durante más de 183 días.

Por otro lado, es posible que también la AEAT le considere residente fiscal en España, y ello por dos motivos, que en la práctica vienen a coincidir. En primer lugar, pudiera entender la Administración que también se cumple el requisito de los 183 días con respecto a España, por considerar esporádica la ausencia del contribuyente. Además, debemos recordar la presunción relativa a la residencia del cónyuge e hijos menores del contribuyente, que seguirá siendo España. Ambos motivos deberían poder ser destruidos mediante la aportación de rastro probatorio creado por el contribuyente, con especial atención al certificado de residencia fiscal portugués (CV DGT V1952-16). No obstante, cabe la posibilidad de que la Administración, interpretando los puntos de conexión de manera expansiva, no encuentre suficiente la acreditación del desplazamiento efectuado por el sujeto, y en consecuencia opte por considerarla una simulación de residencia fiscal.

De ocurrir esto, se daría un conflicto de doble residencia que habrá de resolverse mediante las reglas de desempate del art. 4.2 del CDI suscrito por España y Portugal. El primer criterio no servirá para resolver el conflicto, pues el sujeto dispone de vivienda a su disposición en ambos Estados: el familiar en España y el arrendado en Portugal. El criterio subsidiario del centro de intereses vitales presenta más aristas.

Por un lado, resulta obvio que las relaciones personales más estrechas del contribuyente se ubican en España, donde reside su familia. Por otro, la operación societaria elaborada por el sujeto le debiera servir para acreditar que sus principales intereses económicos radican en Portugal, toda vez que sus retribuciones parten de una sociedad portuguesa. Esta disonancia abre dos posibilidades: o bien la Administración española cede por la prevalencia del elemento económico, en aplicación de la doctrina contenida en la citada Sentencia Saramago, por ejemplo, o bien deberemos acudir al siguiente criterio de desempate.

Este tercer criterio orbita en torno a la residencia habitual del contribuyente, y en este caso sí debería inclinarse claramente en favor de Portugal, en la medida en que el sujeto pueda acreditar que su permanencia en Portugal es superior a los 183 días.

Una vez considerado residente fiscal en Portugal a los efectos del CDI, España ya no podrá gravar la renta obtenida por el sujeto en Portugal. Por su parte, la tributación en Portugal se verá afectada por la consideración del mismo como residente no habitual, aplicándose el tipo

fijo proporcional del 20 %. Por tanto, la renta de 120.000 € tributará 24.000 €, lo que supone un ahorro de 21.317,63 € con respecto a lo debido en España, es decir, del 47,04 %.

Debe señalarse que el ahorro indicado es únicamente el correspondiente a un ejercicio fiscal y que el mismo podrá ser repetido durante los diez años en los que Portugal permite la aplicación del régimen de residentes no habituales.

4.2. Caso simulado B

Tenemos como sujeto de esta simulación una persona jubilada que reside en Madrid junto a su cónyuge. Percibe anualmente una renta de 50.000 €, compuesta por su pensión de jubilación y por los rendimientos generados por un plan de pensiones, conceptos ambos derivados de su trabajo dependiente. En la actualidad, y ciñéndonos estrictamente a los tipos impositivos aplicables, tanto estatal como autonómico, el sujeto tributa por IRPF una cantidad de 13.886,67 €, lo que supone un 27,78 % de sus ingresos.

El sujeto decide mudarse a una localidad portuguesa junto a su cónyuge para pasar la jubilación, y adquirir así la condición de residente no habitual. A tal fin, deberá realizar las formalidades antes referidas, que evitamos reiterar. Hecho esto, tenemos que las rentas obtenidas por el sujeto se engloban en la categoría H del CIRS, relativa a las pensiones.

En primer lugar, debemos determinar dónde ha de tributar esa pensión. Como ya se ha explicado en el apartado al respecto, el CDI aplicable atribuye la tributación de las pensiones no derivadas de la función pública al Estado de residencia, es decir, a Portugal.

Establecido lo anterior, hasta la entrada en vigor de la reciente Lei 2/2020, de 31 de marzo, la pensión obtenida por nuestro sujeto se vería totalmente exenta tanto en España como en Portugal. No obstante, en la actualidad deberá tributar por ella en Portugal a un tipo fijo proporcional del 10 %, que sigue siendo sumamente atractivo.

Así, nuestro sujeto tributará un total de 5.000 € con motivo de su pensión, lo que supone una reducción de 8.886,67 € con respecto a la tributación en España o, dicho de otro modo, de 63,99 %.

5. Conclusiones

Como se ha podido ver a lo largo de este trabajo, el régimen fiscal de residentes no habituales previsto por la legislación portuguesa presenta unas características que lo hacen muy atractivo para un gran conjunto de contribuyentes extranjeros. Dicho atractivo se muestra de manera especialmente clara desde el punto de vista español, por la concatenación de varios motivos de diversa índoles.

La ausencia de límites al establecimiento, derivada de la normativa de la Unión Europea, y la existencia de un CDI son sin duda ejemplos de ello, si bien son predicables de una gran generalidad de países. No obstante, en el caso de España se dan condicionantes específicos derivados, principalmente, del carácter fronterizo de ambos países.

Así, las externalidades negativas de un traslado de residencia, al menos en cuanto al elemento afectivo, pero también al profesional, se ven reducidas por la proximidad de ambos países. Este menor coste se ve muy claramente en aquellos contribuyentes que residen en provincias limítrofes con el país vecino. Pero incluso en los casos en los que no concurra esta circunstancia, el desarrollo de las herramientas de comunicación y la previsible extensión del trabajo telemático invitan a su consideración.

Dado el alto rédito fiscal, en términos comparativos, y el bajo coste del traslado, podemos concluir que los usuarios potenciales de esta estrategia fiscal no son solamente aquellos con rentas extraordinariamente altas, es decir, aquellos que, usualmente, se muestran más susceptibles a la utilización de estrategias fiscales en el ámbito internacional.

Muy al contrario, y como hemos podido ver en los casos simulados, cualquier contribuyente con una renta que frise la cantidad correspondiente al tipo marginal mayor del IRPF podrá obtener un ahorro fiscal anual muy relevante, máxime si dicho ahorro puede ser prolongado durante diez años. No obstante, resulta obvio que cuanto mayor sea la renta más atractivo será el régimen privilegiado, dado el principio de progresividad del IRPF y el carácter proporcional del tipo previsto por el régimen de residentes no habituales.

Referencias bibliográficas

Bibliografía

ALMONACID LARENA, D. «Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales». *Documentos de trabajo IELAT*. 2018, núm. 116, [consulta: 02.05.2020]. ISSN: 1989-8819. Disponible en: https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/10/DT_116_David-Almonacid-Larena_Web_noviembre-2018.pdf

AMPUDIA DE HARO, F. «Visados dorados para inversores en España y Portugal: residencia a cambio de dinero». *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura*. 2019, vol. 195, núm. 971, p. a495 [consulta: 02.05.2020]. ISSN: 0210-1963. Disponible en: <http://arbor.revistas.csic.es/index.php/arbor/article/view/2310/3324>

ANEIROS PEREIRA, J. «Regímenes especiales de residencia para personas físicas: entre la territorialidad y la competencia fiscal», pp. 75-87. En: LUCAS DURÁN, M. (dir.). *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

BARREIRO CARRIL, M. C. «La residencia: ¿criterio legítimo de distinción entre obligación personal y obligación real en la Unión Europea?», pp. 88-97. En: LUCAS DURÁN, M. (dir.). *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

BORGES, R. P. y SOUSA, P. R. «O novo regime fiscal dos residentes não habituais», pp. 709-772. En ARAÚJO, F; OTERO, P. y GAMA J. T. (eds.), *Estudos em memória do Professor Doutor J. L. Saldanha Sanches, Volume V*. 1ª ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2011.

DE CAMPOS AMORIM, J. «A vantagem comparativa do regime fiscal do residente não habitual em Portugal». *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*. 2017, núm. 31, pp. 1-14 [consulta: 02.05.2020]. ISSN: 2182-5580. Disponible en: <https://www.dosalgarves.com/index.php/dosalgarves/article/view/132>

DE CAMPOS AMORIM, J. «Regime de tributação do residente não habitual em Portugal». *ISCAP - Direito - Comunicações em eventos científicos*. 2018 [consulta: 02.05.2020]. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10400.22/11994>

DE CAMPOS AMORIM, J. y DIAS MENDES, V. N. «As vantagens do regime fiscal do residente não habitual (RNH)». *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 2016, núm. 3, pp. 109-136.

DE CAMPOS AMORIM, J. y DIAS MENDES, V. N. «O regime fiscal do residente não habitual (RNH) em Portugal e a sua comparação com outros países». *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 2017, núm. 1, pp. 127-154.

DIAS MENDES, V. N. Incentivos ao Investimento Estrangeiro. O Regime Fiscal do Residente Não Habitual e a Autorização de Residência para Atividade de Investimento – Vistos Dourados (Golden Visa). Director: José de Campos Amorim. Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Oporto, 2015.

FALCÓN Y TELLA, R. «Las «ausencias esporádicas» y la residencia. El caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días». *Quincena fiscal*. 2018, núm. 7, pp. 9-12.

FALCÓN Y TELLA, R. «Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes. España (ley Beckham), Portugal y el Reino Unido». *Quincena fiscal*. 2009, núm. 21, pp. 7-10.

FERNANDES FERREIRA, R. M. y RESPÍCIO GONÇALVES, M. «A Simplificação do Regime dos Residentes Não Habituais». *Informação Fiscal RFF Advogados*. 2012, núm. 23 [consulta: 02.05.2020]. Disponible en: <https://www.rffadvogados.com/pt/know-how/newsletters/A-simplificaCUCao-do-regime-dos-Residentes-NCao-Habituais/230/>

FERNANDES RAMOS, M. I. Tributação do Residente não Habitual em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – Análise Comparativa entre Portugal, Espanha e Reino Unido. Directora: Ana María dos Santos Arromba Dinis. Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, 2017.

GARCÍA CARRETERO, B. «Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF». *Quincena fiscal*. 2018, 10, pp. 19-36.

GARCÍA CARRETERO, B. «Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF». *Quincena fiscal*. 2020, núm. 8.

GIL GARCÍA, E. «La residencia como criterio de aplicación de los CDI. La cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia», pp. 357-380. En: MERINO JARA, I. (dir.). *Documentos de trabajo 7/2018. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

GONZÁLEZ APARICIO, M. «Convenios de doble imposición y normas de reparto exclusivas a favor del Estado de residencia: problemática actual», pp. 260-291. En: MERINO JARA, I. (dir.). *Documentos de trabajo 7/2018. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. «La libre elección de residencia fiscal en territorio español», pp. 206-230. En: LUCAS DURÁN, M. (dir.). *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

LANASPA SANJUÁN, S. «La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal», pp. 28-47. En: LUCAS DURÁN, M. (dir.). *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

MARTINS DUARTE, D. M. O Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais. Director: Rui Duarte Morais. Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Oporto, 2018.

MESQUITA, R. Portugal o novo “paraíso fiscal” para os estrangeiros – regime fiscal dos residentes não habituais e os golden visas. Director: Tomás Cantista Tavares. Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Lisboa, 2014.

MULEIRO PARADA, L. M. «La carga de la residencia fiscal en el extranjero», pp. 48-59. En: LUCAS DURÁN, M. (dir.). *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

NASCIMENTO, R.; GRAÇA, T. M. y RAMOS, M. «O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento», pp. 857-880. En CARVALHO, A. S. y TEIXEIRA, G. (coords.). *Os 10 anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos*. 1ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

NAVARRO IBARROLA, A. «Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española». *Quincena fiscal*. 2012, núm. 9, pp. 87-107.

RUIBAL PEREIRA, L. «La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF (Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017)». *Revista de contabilidad y tributación*. 2018, núm. 419, pp. 157-164.

SOTO BERNABÉU, L. «Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales», pp. 325-356. En: MERINO JARA, I. (dir.). *Documentos de trabajo 7/2018. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. 1ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

TANZI, A. «A description of the residence programs in Portugal, Malta and Italy. The role of (multi) family offices in the relocation of the applicants: A multi-national perspective». 2019, núm. 7-8, pp. 352-356 [consulta: 02.05.2020]. ISSN 2235-4573. Disponible en: <http://novitafiscali.supsi.ch/829/>

Legislación citada

Decreto-Lei nº 442-A/1988, de 30 de noviembre. *Diário da República*, 30 de noviembre de 1988, núm. 277, p. 4754-(2). Disponible en: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt-informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-idade.aspx

Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de septiembre. *Diário da República*, 23 de septiembre de 2009, núm. 185, p. 6774. Disponible en: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/249/2009/09/23/p-dre/pt/html>

Lei nº 64-A/2008, de 31 de diciembre. *Diário da República*, 31 de diciembre de 2008, núm. 252, p. 9300-(2). Disponible en: <https://data.dre.pt/eli/lei/64-a/2008/12/31/p-dre/pt/html>

Lei nº 2/2020, de 31 de marzo. *Diário da República*, 31 de marzo de 2020, núm. 64, p. 2. Disponible en: <https://data.dre.pt/eli/lei/2/2020/03/31/p-dre>

Portaria nº 12/2010, de 7 de enero. *Diário da República*, de 7 de enero de 2010, núm. 4, p. 40. Disponible en: <https://data.dre.pt/eli/port/12/2010/01/07/p-dre/pt/html>

Portaria nº 230/2019, de 23 de julio. *Diário da República*, de 23 de julio de 2019, núm. 139, p. 20. Disponible en: <https://data.dre.pt/eli/port/230/2019/07/23/p-dre>

Portaria nº 305-A/2012, de 4 de octubre. *Diário da República*, de 4 de octubre de 2012, núm. 193, p. 5.546. Disponible en: <https://data.dre.pt/eli/port/305-a/2012/10/04/p-dre/pt/html>

Jurisprudencia referenciada

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17 de septiembre de 2015, ECLI: PT:TCAN:2015:00546.10.2BEVIS.56

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sur de 5 de febrero de 2015, ECLI: PT:TCAS:2015:08331.15.A5

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 4 de marzo de 2010, ECLI: ES:AN:2010:873.

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 21 de abril de 2010, 2397/2010, ECLI: ES:AN:2010:2397.

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 18 de febrero de 2015, ECLI: ES:AN:2015:699.

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 20 de noviembre de 2019, ECLI: ES:AN:2019:5151.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 19 de abril de 2012, ECLI: ES:TS:2012:2648.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 6 de marzo de 2018, 357/2018, ECLI: ES:TS:2018:841.

Consultas vinculantes referenciadas

Consulta general de la Dirección General de Tributos 0979/03, de 14 de julio de 2003.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2654-14, de 7 de octubre de 2014.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2135-15, de 13 de julio de 2015.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1952-16, de 6 mayo de 2016.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2603-16, de 13 de junio de 2016.

Listado de abreviaturas

- AEAT - Agencia Española de Administración Tributaria
- ARI - Autorização de Residência para Atividade de Investimento
- ATCAN- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte
- ATCAS - Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sur
- CDI - Convenio para evitar la Doble Imposición
- CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CV - Consulta Vinculante
- DGT - Dirección General Tributaria
- LIRPF - Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- ONIF - Oficina Nacional de Investigación del Fraude
- SAN - Sentencia de la Audiencia Nacional
- STS - Sentencia del Tribunal Supremo
- TFUE - Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea