

Artículos

CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL EXTRANJERA DE PERSONAS FÍSICAS Y SU EFICACIA EN ESPAÑA. EL CONFLICTO CON PORTUGAL Y EL RÉGIMEN DE RESIDENTES NO HABITUALES (RNH)

Filipe Romão, David Vilches, Daniel Casado
Ginard y André de Gândara Gomes

*Abogados del Área de Derecho Fiscal, Laboral y Mercantil de Uría Menéndez
(Madrid, Lisboa)*

Certificados de residencia fiscal extranjera de personas físicas y su eficacia en España. El conflicto con Portugal y el régimen de residentes no habituales (RNH)

La reciente resolución de la Audiencia Nacional sobre la residencia fiscal de Shakira ha reavivado un debate que trasciende el ámbito mediático y afecta a numerosos contribuyentes residentes en el extranjero. Un certificado de residencia fiscal expedido por una autoridad competente desempeña un papel fundamental en el marco de la fiscalidad internacional y, cuando su eficacia se relativiza, el contribuyente se enfrenta al riesgo de doble imposición y a la inseguridad jurídica.

En este artículo se sostiene que el régimen de los residentes no habituales (RNH) portugués no es un régimen de no tributación, sino más bien uno de exención condicional, que se aplica en función de la posible existencia de tributación en el Estado de origen. En nuestra opinión, la Administración Tributaria española no examina la situación jurídica real del contribuyente con arreglo a la legislación portuguesa y se arroga competencias que pertenecen exclusivamente a las autoridades fiscales portuguesas, en su calidad de Estado de la fuente. Esta postura contradice la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo y el principio pacta sunt servanda

consagrado en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, lo que genera situaciones de doble imposición jurídica internacional que los Tratados pretenden precisamente evitar.

PALABRAS CLAVE:

Residencia fiscal; Residentes no habituales; Convenio para evitar la doble imposición; Certificado de residencia fiscal; España; Portugal.

Foreign tax residence certificates for individuals and their effectiveness in Spain: the conflict with Portugal and their non-habitual resident regime

The recent ruling of the Spanish National Court (Audiencia Nacional) on Shakira's tax residence has reignited a debate that extends far beyond media attention and affects numerous taxpayers residing abroad. A tax residence certificate issued by a competent authority plays a fundamental role in international taxation. However, when its legal effect is called into question, taxpayers face the risk of double taxation and legal uncertainty.

This article argues that the Portuguese non-habitual resident (NHR) regime is not a non-taxation regime, but rather a conditional exemption that applies depending on the potential existence of taxation in the source country. In our view, the Spanish Tax Authority fails to examine the taxpayer's actual legal position under Portuguese law and instead assumes powers that belong exclusively to the Portuguese tax authorities in their capacity as the authorities of the source country. This approach is contrary to the case law of the Spanish Supreme Court and the principle of pacta sunt servanda enshrined in the Vienna Convention on the Law of Treaties, thereby giving rise to situations of international juridical double taxation that tax treaties are specifically designed to prevent.

KEYWORDS

tax residence; non-habitual residents; double taxation treaty; tax residence certificate; Spain; Portugal.

FECHA DE RECEPCIÓN: 03-07-2026

FECHA DE ACEPTACIÓN: 05-07-2026

Romão, Filipe; Vilches, David; Casado Ginard, Daniel y de Gândara Gomes, André (2026). Certificados de residencia fiscal extranjera de personas físicas y su eficacia en España. El conflicto con Portugal y el régimen de residentes no habituales (RNH). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 70, pp. 49-59 (ISSN: 1578-956X).

1. Certificados de residencia fiscal extranjera de personas físicas y su eficacia en España

La reciente sentencia de la Audiencia Nacional sobre la residencia fiscal de Shakira ha reavivado un debate que trasciende el plano mediático y afecta a numerosos contribuyentes desplazados al extranjero. Aunque cada situación presenta sus propias particularidades, en todas subyace una misma cuestión: la residencia fiscal y su acreditación ante la Administración tributaria española.

Esta noticia se suma a las controversias existentes con la Administración tributaria en materia de residencia fiscal y brinda una oportunidad para revisar la situación actual de los certificados de residencia emitidos por Portugal a la luz de los avances más recientes en este ámbito.

2. La residencia fiscal como manifestación de la soberanía nacional

El certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente de un Estado cumple una función central en la arquitectura de la fiscalidad internacional. Cuando su eficacia se relativiza, el contribuyente queda expuesto al riesgo de doble imposición y la seguridad jurídica se torna frágil.

La regulación de la residencia fiscal constituye una manifestación directa de la soberanía tributaria de cada Estado, que la define conforme a sus propios criterios y estándares internos. El Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, el "MCOCDE") reconoce expresamente esta circunstancia en sus Comentarios (comentario 4 al artículo 4) al señalar que los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan de las normas internas de los Estados contratantes que regulan los requisitos para la adquisición de la residencia fiscal.

En desarrollo de esta idea, y centrándonos en las personas físicas, el ordenamiento español regula su residencia fiscal en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, la "LIRPF"). Este precepto considera residentes fiscales en España a quienes cumplan alguno de los siguientes requisitos: (i) permanecer más de 183 días durante el año natural en territorio español; (ii) tener en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta; o (iii) residir en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel, salvo prueba en contrario.

Por su parte, el ordenamiento portugués configura la residencia en el artículo 16.^º del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* ("CIRS") a partir de criterios muy similares. Por regla general, se consideran residentes los sujetos que permanezcan en territorio portugués más de 183 días durante cualquier período de doce meses que comience o finalice en el año en cuestión o que, habiendo permanecido por un período inferior, dispongan allí, en cualquier momento del período mencionado, de una vivienda en condiciones de ser utilizada como residencia habitual, circunstancia reveladora de la intención de mantenerla y ocuparla como tal.

Ambas legislaciones se basan en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado para establecer una sujeción plena al impuesto sobre la renta personal para los considerados residentes fiscales. En consonancia con la mayoría de los ordenamientos tributarios, tanto la ley española como la portuguesa someten a dichos contribuyentes a tributación por su renta mundial. Esta consideración se mantiene en el régimen portugués de los Residentes No Habituales¹ ("RNH").

En efecto, en el marco del régimen de RNH, los rendimientos obtenidos en Portugal derivados de trabajo dependiente o independiente, siempre que correspondan a actividades de elevado valor añadido definidas por la normativa, tributan a un tipo del 20%. El resto de las rentas obtenidas en

¹ El régimen de los RNH fue creado en Portugal (en el ámbito del IRS) por el Código Fiscal de la Inversión (aprobado por el Decreto-Ley n.º 249/2009, de 23 de septiembre). Dicho régimen fue posteriormente revocado, a través de la letra b) del artículo 317.^º de la Ley 82/2023, de 29/12 (Ley del Presupuesto del Estado 2024), que, paralelamente, contiene una norma transitoria (su artículo 236.^º), que prevé el mantenimiento de las disposiciones del Régimen de los RNH cuando concurran determinadas condiciones.

territorio portugués se gravan conforme a las reglas generales aplicables a cualquier residente fiscal. Por su parte, los rendimientos procedentes del extranjero también están sujetos a tributación en Portugal. No obstante, como regla general, quedan exentos cuando, (i) de conformidad con lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Portugal (incluso si se trata de jurisdicciones consideradas paraísos fiscales), el Estado de la fuente pueda gravar dichas rentas o, (ii) en ausencia de convenio y siempre que no se trate de jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales, dichas rentas puedan ser gravadas en el Estado de la fuente de acuerdo con el MCOCDE.

3. Función y valor probatorio del certificado de residencia fiscal

Reconocida la autonomía normativa en materia de residencia fiscal, los Estados, necesitados de acreditar la residencia fiscal de sus contribuyentes conforme a los criterios establecidos en la normativa interna, recurren a la expedición de certificados de residencia fiscal.

En España y Portugal, la obtención del certificado de residencia fiscal constituye un procedimiento administrativo iniciado a instancia de parte y tramitado íntegramente por vía electrónica. Su emisión exige un pronunciamiento expreso de la Administración tributaria que debería ir precedido de la comprobación y verificación del cumplimiento de los requisitos exigibles. Si el Estado emisor, tras aplicar sus reglas internas sobre residencia, concluye que el solicitante es residente fiscal en su país, emitirá el correspondiente certificado.

En este contexto, existen dos modalidades de certificado de residencia fiscal:

- i. *Certificado de residencia ordinario*: Acredita que la autoridad fiscal del Estado emisor considera que el contribuyente reúne las condiciones para ser considerado residente fiscal en su territorio.
- ii. *Certificado de residencia válido a los efectos del convenio para evitar la doble imposición*: Además del valor probatorio inherente a la modalidad anterior, este certificado permite al contribuyente invocar el estatuto de residente de un Estado a efectos del convenio y acceder, por tanto, a los beneficios que este prevé. En la práctica, constituye la “puerta de entrada” al convenio, al habilitar los mecanismos de eliminación de la doble imposición en él contemplados.

En ambos supuestos, el certificado es un documento público de naturaleza administrativa que materializa el ejercicio de la potestad tributaria del Estado mediante un acto administrativo unilateral. Despliega eficacia probatoria *erga omnes*, goza de presunción de veracidad y autenticidad y produce efectos desde su publicación, sin perjuicio de que pueda ser suspendido, anulado o declarado nulo por la autoridad competente. Cuando el certificado ha sido expedido por una autoridad fiscal extranjera, reviste la condición de documento público extranjero. A este respecto, el artículo 319 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (“LEC”) —norma que regula el régimen de la prueba en el ordenamiento español— dispone que estos harán prueba plena del hecho, acto

o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produzca esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella.

Este valor probatorio de los certificados ha sido expresamente reconocido por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 12 de junio de 2023 (STS 2735/2023) y 15 de julio de 2025 (STS 3498/2025). En ambas resoluciones, el Alto Tribunal ha declarado que debe presumirse la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante *"en el sentido del Convenio de Doble Imposición"*, sin que pueda rechazarse su contenido. Por lo tanto, el Tribunal presume la validez formal del certificado y, en particular, su eficacia a efectos del convenio.

4. La posición del TEAC frente al régimen RNH portugués

El TEAC, en sus resoluciones de 24 de junio de 2024 (RG 7650-2022 y RG 5590-2022) y, posteriormente, en las de 22 de mayo de 2025 (RG 8144-2022) y 20 de abril de 2026 (RG 5699-2022), analiza la validez de los certificados de residencia emitidos por la autoridad fiscal de Portugal para los contribuyentes acogidos al régimen de RNH.

En los supuestos examinados, el certificado había sido expedido como válido a los efectos del convenio para evitar la doble imposición. A pesar de ello, el TEAC, tras admitir formalmente el certificado de residencia, niega su eficacia para el acceso al convenio.

A juicio del TEAC, el certificado portugués es válido —pues no se cuestiona su autenticidad ni la competencia de la autoridad emisora—, pero no abre la puerta al convenio, dado que el contribuyente RNH no tributaría en Portugal por su renta mundial y, por tanto, se estaría ante el supuesto de hecho del artículo 4.1 *in fine* del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa (en adelante, el "CDI"): *"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"*.

En consecuencia, pese a la existencia del certificado, el TEAC interpreta que el contribuyente RNH no está sujeto por su renta mundial y, por ende, no es residente a efectos del convenio, por lo que queda fuera de su cobertura. Adicionalmente, el TEAC reconoce que su postura se sustenta en el hecho de que no existe un pronunciamiento específico del Tribunal Supremo sobre esta cuestión.

En síntesis, el TEAC estima que la Administración tributaria española está facultada para denegar la aplicación del convenio al contribuyente que esté en posesión de un certificado portugués. De este modo, le priva unilateralmente del acceso a los beneficios convenidos, entre los que destacan las reglas dirimentes previstas en el artículo 4.2 sobre los criterios de distribución de la potestad tributaria.

5. Análisis crítico y límites al control unilateral de la residencia extranjera

A nuestro juicio, el criterio sostenido por el TEAC vulnera el ordenamiento jurídico, tanto desde una perspectiva material como procedimental.

Desde el punto de vista material, el TEAC se aparta de la configuración generalmente aceptada de determinados conceptos básicos de la tributación y adopta una interpretación que suscita dudas.

En primer término, el MCOCDE señala, en línea con lo mencionado anteriormente, la necesidad de que la persona que pretende ser considerada residente no esté sujeta a imposición exclusivamente por rentas procedentes del Estado de residencia.

Sin embargo, a partir de la lectura de las resoluciones del TEAC, no parece que la Administración española haya realizado un estudio sobre la situación del contribuyente en régimen de RNH en Portugal. A través de los medios de colaboración con terceros países, la Administración debió constatar el estatus fiscal del contribuyente residente en Portugal. De haberlo hecho, habría podido apreciar que el régimen de RNH no es un régimen de “no sujeción”, sino un método de eliminación de doble imposición por exención aplicable a determinadas rentas de fuente extranjera, condicionado a que puedan ser gravadas o resulten gravadas en el Estado de la fuente. Siendo rigurosos, en algunos casos —como en el de los rendimientos del trabajo dependiente— es necesario que dicha tributación tenga lugar efectivamente en el Estado de la fuente; de lo contrario, la exención no resultará aplicable.

Otro supuesto en el que se produce tributación en Portugal de rentas de fuente extranjera es el de las procedentes de jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales con las que dicho Estado no haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición. En estos casos, tales rentas quedarán siempre sujetas a tributación conforme a la normativa interna portuguesa.

Efectivamente, como regla general, el régimen RNH supedita su aplicación a las rentas de fuente extranjera a que estas, conforme a lo previsto en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Portugal (o, en ausencia de convenio y siempre que no se trate de un paraíso fiscal, en el MCOCDE), puedan ser gravadas en el Estado de la fuente². En este sentido, resulta especialmente ilustrativa la Información Vinculante 29111 —con despacho de 16 de enero de 2026— de la Autoridad Tributaria y Aduanera de Portugal, ya que recoge el análisis jurídico que habría obtenido la Administración española de haber preguntado a la portuguesa: *“Pues bien, ese estatuto [refiriéndose al estatuto de RNH], de características peculiares, en nada se aparta del concepto de residencia que consta en el referido CDI.*

² El funcionamiento del régimen de RNH presenta similitudes con la exención del artículo 7.p) de la LIRPF española. Este precepto señala que un contribuyente residente en España, cuya única fuente de renta sea su salario (60.000 euros anuales) y sea desplazado temporalmente a otro país por motivos laborales, al autoliquidar el IRPF, podrá aplicar la exención del artículo 7.p) LIRPF y quedar exonerado de tributación por esas rentas. ¿Significa ello que pierde el derecho a obtener un certificado de residencia fiscal válido a efectos del CDI emitido por la Administración española? Evidentemente, no. Sin embargo, siguiendo la lógica del TEAC, el país de destino podría desestimar dicho certificado por no existir tributación efectiva por renta mundial, lo que revela la arbitrariedad del criterio.

En efecto, en línea y en sintonía con lo dispuesto en el n.º 1 del artículo 4.º del CDI Portugal/España, el RNH es una persona que, en virtud de la legislación del Estado portugués, está aquí sujeta a impuesto en razón del criterio de la residencia (determinada por la permanencia, consecutiva o interpolada, de más de 183 días).

Y es inequívoca la sujeción a impuesto por parte de los RNH.

[...] independientemente de su categoría, los rendimientos procedentes del extranjero y percibidos por RNH están siempre sujetos a impuesto en territorio portugués, pudiendo beneficiarse de exención, si se cumplen determinados requisitos, de grado de exigencia variable.

Léase, a estos efectos, el Acuerdo del STA (proceso 0144/11), de 25/01/2012, en el cual se establece, de forma simple y transparente, la distinción entre no sujeción y exención: «Los conceptos de no sujeción a tributación y exención de tributación son distintos y no se confunden. En la no sujeción la norma de incidencia no prevé en absoluto la sumisión a tributación de una determinada situación; por el contrario, en la exención la norma de incidencia prevé la tributación de tal situación, pero surge una norma de protección, la norma de exención, que contraría el principio de generalidad, liberando del cumplimiento de la obligación tributaria».

En otras palabras, el régimen de RNH es un régimen de exención condicionada. En particular, esta exención se aplica en función de la potencial existencia de imposición en el exterior y no —como entiende la Administración española— mediante una mera exclusión de tributación en Portugal. Asimismo, el mecanismo del RNH no opera como una exención automática, dado que se basa en que la renta pueda gravarse en el Estado de la fuente. Esta circunstancia evidencia la complejidad técnica del régimen y su total respeto a la asignación de poderes de tributación acordada en los convenios, ya que solo puede quedar exento el rendimiento cuando el Estado de la fuente mantiene dicha potestad tributaria.

Si el Estado de la fuente decide no gravar la renta, refleja su decisión de prescindir del correspondiente ingreso tributario, que es totalmente independiente de lo que haga el Estado de residencia y de su decisión de dejar exentos dichos rendimientos. La posibilidad del RNH de excluir la tributación no entra en conflicto con la asignación de potestad de tributación acordada en los convenios.

Esta técnica normativa resulta plenamente compatible con la condición de residente fiscal a efectos convencionales, pues de lo contrario cualquier Estado que aplicase el método de exención previsto en el artículo 23 del MCOCE quedaría inhabilitado para expedir certificados válidos, conclusión manifiestamente contraria a la sistemática de los tratados internacionales.

5.1. Límites al control unilateral de la residencia extranjera

La postura administrativa fijada por el TEAC supone la conclusión de una serie de errores sucesivos, imputables tanto a la Agencia Tributaria como al propio TEAC.

La Agencia Tributaria española incurre en una doble contravención del ordenamiento jurídico al prescindir del preceptivo examen del estatus jurídico del contribuyente. En primer lugar, como

presupuesto necesario para la correcta aplicación de la norma, la Administración debió determinar el estatus jurídico del contribuyente, en lugar de sustentar sus conclusiones en una interpretación no verificada. En segundo lugar, la Agencia Tributaria omitió acudir a los mecanismos de colaboración y asistencia mutua entre administraciones, especialmente reforzados en el ámbito de la Unión Europea, que le habrían permitido conocer la verdadera naturaleza jurídica del RNH.

Además, la Administración española se arroga competencias que no le corresponden al examinar, valorar y aplicar la legislación portuguesa. En particular, la determinación de la sujeción tributaria del contribuyente conforme al ordenamiento portugués es una cuestión que corresponde en exclusiva a las autoridades fiscales de Portugal, en su condición de Estado de residencia y emisor del certificado de residencia fiscal a efectos del convenio. La Administración española no es competente para aplicar la norma portuguesa, ni siquiera para realizar una valoración a partir de su aplicación, en especial cuando las consecuencias son limitativas para el contribuyente.

Respecto del TEAC, en lugar de realizar un examen crítico de la actuación administrativa, opta por respaldar la posición de la Agencia Tributaria. Trata de justificar la actuación administrativa argumentando que la autonomía fiscal de cada Estado debe cohonestarse con las “reglas del juego” previstas en los convenios, orientadas a evitar tanto la doble imposición como la ausencia de tributación. Resulta incoherente que, bajo el pretexto de estas reglas, precisamente se justifique la falta de valor jurídico del certificado de residencia fiscal para evitar la aplicación del convenio.

En lugar de advertir sobre la necesidad de un análisis del RNH, el TEAC considera suficiente una motivación basada en una eventual “nula imposición” o “imposición simbólica” para aplicar la cláusula del artículo 4.1 del Convenio. En este sentido, la motivación del TEAC resulta inapropiada a la luz de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, cuyos artículos 26 y 27 consagran el principio *pacta sunt servanda*, conforme al cual los Estados deben cumplir los tratados de buena fe y no pueden invocar disposiciones del derecho interno para justificar su incumplimiento. Asimismo, su artículo 31 recoge la regla general de interpretación, según la cual los tratados han de interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente de sus términos, en su contexto y en función de su objeto y finalidad.

La apelación del Tribunal al espíritu del convenio parte, a nuestro juicio, de una premisa equivocada, pues el régimen RNH no altera o frustra el reparto de competencias tributarias diseñado por el tratado. Es más, dado que los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Portugal siguen, por regla general, el MCOCDE, categorías como las plusvalías o los “otros ingresos” suelen quedar sometidas exclusivamente a la potestad tributaria del Estado de residencia, lo que implica que el Estado de la fuente ya ha renunciado a gravar.

En contra del funcionamiento propio de los convenios, la posición de la Administración española sugiere que el régimen portugués pretende frustrar de forma artificiosa el reparto de potestades tributarias y, con ello, el espíritu del convenio. Sin embargo, no es así: Portugal únicamente exonera aquello que el Estado de la fuente puede gravar y respecto de lo cual no ha renunciado a su potestad tributaria.

En efecto, el legislador portugués ha optado por un régimen que reduce la carga impositiva de determinados residentes, decisión legítima en el marco de su soberanía fiscal. Pretender que la

Administración española evalúe la “bondad” de esa política y, sobre esa base, desconsidere un certificado emitido por la autoridad competente portuguesa supone, por una parte, una extralimitación que erosiona la seguridad jurídica y la confianza en los instrumentos internacionales, y por otra, un análisis desacertado que acusa al régimen RNH de una “nula imposición”.

Procedimentalmente, la doctrina establecida por el TEAC implica un otorgamiento de poderes a la Administración tributaria española que excede de los límites normativos. Mediante la denegación del acceso al convenio, la Administración española está dejando sin valor los pronunciamientos de otra autoridad administrativa e, indirectamente, aplicando la norma fiscal portuguesa. En efecto, la Administración se siente capacitada para concluir que un documento público emitido por una autoridad de la UE no es vinculante para ella. Además, se siente legitimada para interpretar la norma portuguesa y concluir que el contribuyente no ha tributado por toda la renta mundial. La Administración española se arroga un rol de garante de la tributación mundial que supone actuar en contra del ordenamiento jurídico nacional e internacional. Esta lógica subyace a la argumentación acogida por el TEAC cuando sostiene que los convenios deben cohonestarse con las restantes normas aplicables.

Finalmente, la ausencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, que el TEAC toma como justificación, no es del todo cierta. Si bien es correcto que el Tribunal Supremo no se ha pronunciado expresamente sobre el régimen portugués de residentes no habituales, sí existe un pronunciamiento claro y reiterado sobre el valor probatorio y vinculante de los certificados de residencia fiscal emitidos por la autoridad competente de un Estado. El Alto Tribunal ha sostenido que dichos certificados constituyen prueba suficiente para acreditar la residencia a efectos del convenio, salvo que se demuestre su falsedad o falta de veracidad.

En la práctica, la interpretación del TEAC equivale a negar la eficacia de un certificado de residencia a efectos convencionales emitido por otra autoridad competente. En términos de aplicación del derecho, la postura del TEAC supone descargar el valor probatorio del certificado de residencia; sin embargo, en lugar de desechar su aplicación por completo, reduce su rechazo a la aplicación del convenio. En otras palabras, el TEAC desoye a efectos prácticos el criterio del Tribunal Supremo sobre la fuerza probatoria de los certificados de residencia e introduce una interpretación restrictiva que no encuentra amparo en la jurisprudencia existente.

Desde la perspectiva del contribuyente, la posición adoptada por el TEAC provoca una quiebra del principio de seguridad jurídica incompatible con el ordenamiento constitucional español y vulnera de forma directa el principio de confianza legítima. En efecto, el contribuyente que ha obtenido un certificado de residencia fiscal válido a efectos del convenio, expedido por la autoridad competente del Estado contratante, ve denegada unilateralmente su eficacia mediante una valoración autónoma de la legislación tributaria portuguesa que excede manifiestamente de las competencias atribuidas a la Administración tributaria española.

6. Conclusión

La posición adoptada por el TEAC plantea serias dudas que erosionan los pilares estructurales del derecho tributario internacional.

En primer lugar, desde la perspectiva convencional, desatiende el reparto de potestades derivadas de los convenios para evitar la doble imposición. En efecto, la inadecuada interpretación del TEAC permite someter en España rentas que, conforme con el CDI, deben tributar únicamente en el Estado de la fuente, bajo el pretexto de la ausencia de gravamen en Portugal.

En segundo lugar, desde la perspectiva interna, supone una extralimitación competencial que conduce a una injerencia en la soberanía tributaria portuguesa por parte de la Administración española, carente de título jurídico habilitante para aplicar e interpretar la normativa fiscal de otro Estado, función que corresponde exclusivamente a las autoridades del Estado emisor del certificado en ejercicio de su potestad soberana.

En tercer lugar, desde la perspectiva material, la interpretación del TEAC del artículo 4.1 del Convenio revela un incorrecto entendimiento del régimen fiscal portugués, pues, conforme ha precisado la Autoridad Tributaria portuguesa, el régimen de los residentes no habituales no determina la no sujeción al impuesto, sino la sujeción por razón de la residencia, modulada mediante una exención parcial y condicionada que únicamente operará cuando la renta en cuestión pueda gravarse en el Estado de la fuente.

El TEAC confunde así la noción de sujeción tributaria con la de tributación efectiva, con lo que desnaturaliza el alcance y la finalidad de la cláusula convencional. De haberse realizado un análisis adecuado del régimen jurídico de los RNH, la cláusula convencional habría sido aplicada correctamente.

En síntesis, el enfoque adoptado por el TEAC no es acertado por dos razones: (i) desatiende el reparto de potestades pactadas en los convenios para evitar la doble imposición e interfiere en la regulación y recaudación de la soberanía fiscal portuguesa; y (ii), una vez sobrepasada su capacidad competencial, argumenta una “imposición simbólica”, a partir de un análisis superficial del régimen RNH que no se ajusta a la realidad, lo que genera situaciones de doble imposición que limitan el acceso a los métodos de solución contemplados en el propio convenio.

La actuación del TEAC contradice, además, la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo —SSTS 2735/2023 y 3498/2025—, que ha establecido de forma inequívoca que la validez de los certificados de residencia fiscal expedidos por autoridades competentes extranjeras, “*en el sentido del Convenio*”, debe presumirse. En consecuencia, su eficacia no puede rechazarse mediante valoraciones unilaterales de la legislación del Estado emisor, ya que proceder de otra forma vulnera el régimen probatorio del artículo 319 LEC aplicable a los documentos públicos extranjeros.

Finalmente, la posición del TEAC resulta incompatible con el principio *pacta sunt servanda* consagrado en los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que impone el cumplimiento de buena fe de los tratados internacionales y veda la invocación del

derecho interno para justificar su incumplimiento, así como con las normas de interpretación del artículo 31, que exigen atender al objeto y fin del convenio, que no es otro que eliminar la doble imposición internacional garantizando simultáneamente seguridad jurídica. La Administración española, al denegar unilateralmente la aplicación del convenio sin activar los mecanismos de cooperación administrativa previstos en la Directiva 2011/16/UE ni el procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 del CDI, genera situaciones de doble imposición jurídica internacional que el tratado tiene precisamente por objeto evitar, lo que deja al contribuyente desprovisto de mecanismos correctores al impedir la operatividad tanto de las reglas dirimentes del artículo 4.2 como de los métodos de eliminación de la doble imposición del artículo 23.

La solución a eventuales desajustes derivados de regímenes fiscales preferenciales debe canalizarse mediante la colaboración entre autoridades fiscales, la renegociación de los convenios, la inclusión de cláusulas específicas de sujeción a imposición efectiva o la denuncia del tratado conforme a los mecanismos previstos en el artículo 30 del Convenio. Resulta inadmisibles, desde la perspectiva del Estado de Derecho, la aplicación unilateral de restricciones no contempladas en el texto convencional.

En definitiva, la doctrina del TEAC constituye una desviación interpretativa que requiere corrección urgente para garantizar la efectividad de los convenios para evitar la doble imposición como instrumentos de seguridad jurídica en la fiscalidad internacional.