

## Índice

### Boletines Oficiales

#### Galicia

Lunes, 2 de marzo de 2026

**DOG**

IRPF. [LEY 2/2026, de 27 de febrero](#), de medida excepcional de carácter fiscal.

[\[pág. 2\]](#)

#### Valencia

' 03.03.2026



IRPF. [DECRETO LEY 1/2026, de 27 de febrero](#), del Consell, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en materia de deducciones autonómicas por gastos sanitarios y por la práctica de actividades deportivas y saludables.

[\[pág. 3\]](#)



### Norma en tramitación

#### MODELO 20 y 220

**MODELOS IS.** Se publica en la web de la AEAT, para su audiencia e información pública, el Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2025, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

[\[pág. 6\]](#)



### Consulta de la DGT

#### CÓMPUTO DE LOS DÍAS

**IRPF. EXENCIÓN DE TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO.** Los días de desplazamiento al extranjero computan en la exención del artículo 7.p) LIRPF aunque la salida sea a partir de las 18:00 horas

[\[pág. 8\]](#)

*La DGT reitera el criterio del Tribunal Supremo: el día de partida y regreso forman parte de los "trabajos efectivamente realizados en el extranjero" a efectos de la exención.*



### Resolución del TEAC

#### RÉGIMEN PORTUGUÉS DE RESIDENTE NO HABITUAL

**IRNR. PORTUGAL.** El TEAC excluye del CDI España-Portugal a pensionistas acogidos al régimen de Residente No Habitual y avala la tributación por IRNR en España

[\[pág. 10\]](#)

*El Tribunal considera que la exención total en Portugal impide apreciar sujeción plena por renta mundial conforme al artículo 4 del Convenio, evitando así un supuesto de desimposición internacional.*

# Boletines Oficiales

## Galicia

Lunes, 2 de marzo de 2026

**DOG** [LEY 2/2026, de 27 de febrero](#), de medida excepcional de carácter fiscal.

**«Disposición adicional quinta. Aplicación de la deducción por la adquisición de libros de texto y material escolar en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicable en el período impositivo 2025**

La deducción por la adquisición de libros de texto y de material escolar regulada en el apartado veinticinco del artículo 5 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, en la redacción dada por esta ley, será aplicada en la declaración correspondiente al período impositivo del año 2025 por los contribuyentes que tengan derecho a ella, únicamente sobre los importes correspondientes a las adquisiciones recogidas en las facturas emitidas entre el 1 de julio y el 31 de diciembre, ambos incluidos.

La acreditación del gasto se realizará mediante la factura detallada de los bienes adquiridos y los justificantes del pago efectuado mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo, ingreso en cuenta en entidades de crédito o a través de plataformas de servicios de pagos electrónicos instantáneos autorizadas en España. **De manera excepcional, en el año 2025 serán también admisibles las cuantías satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal».**

## Valencia

03.03.2026



IRPF. [DECRETO LEY 1/2026, de 27 de febrero](#), del Consell, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en materia de deducciones autonómicas por gastos sanitarios y por la práctica de actividades deportivas y saludables.

**Artículo 2. Ampliación de las personas beneficiarias de la deducción por determinados gastos sanitarios**

**Con efectos para los devengos producidos a partir del 1 de enero de 2025, inclusive**, se modifica la deducción contenida en la letra ac del apartado uno del artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, que pasará a tener la siguiente redacción:

«ac) Por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo en gastos de la siguiente naturaleza:

- 1. Para el tratamiento y cuidado de las personas afectadas por enfermedades crónicas de alta complejidad y las denominadas «raras», hasta 100 euros.** En el supuesto de que se trate de una familia numerosa o monoparental, la deducción será de hasta 150 euros.
- 2. Destinados al tratamiento y cuidado de personas diagnosticadas de daño cerebral adquirido o de la enfermedad de alzhéimer, hasta 100 euros.** En el supuesto de que se trate de una familia numerosa o monoparental, la deducción será de hasta 150 euros.
- 3. Derivados de la adquisición de productos, servicios y tratamientos vinculados a la salud bucodental de carácter no estético, el 30 % de los gastos generados.** El importe máximo de la deducción será de 150 euros.
- 4. Relacionados con la atención a personas afectadas por cualquier patología relacionada con la salud mental, el 30 % de los gastos generados.** El importe máximo de la deducción será de 150 euros.
- 5. Destinados a la adquisición de lentes graduadas, lentes graduadas con montura no premontadas, lentes de contacto y soluciones de mantenimiento, el 30 % de los gastos generados.** El importe máximo de la deducción será de 100 euros.

**Los anteriores conceptos serán compatibles entre sí.**

El límite de deducción se establecerá por contribuyente y los desembolsos podrán ir destinados al tratamiento del contribuyente, su cónyuge y aquellas personas que den derecho a la aplicación de los mínimos familiares por descendientes y ascendientes. Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción por el hecho de desembolsar los gastos relacionados con los tratamientos o cuidados recibidos por otras personas, la base de la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No se integrarán en la base de la deducción las primas satisfechas por seguros médicos ni el importe de las prestaciones médicas que sean reintegrables por la seguridad social o las entidades que la sustituyan.

Tampoco se incluirán en la base de la deducción las cantidades satisfechas a asociaciones sin ánimo de lucro declaradas de utilidad pública que disfruten de la deducción por donativos y otras aportaciones reguladas en el apartado 3 del artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

Serán **requisitos** para la aplicación de la deducción:

**a) Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a 60.000 euros en tributación individual y a 78.000 euros en caso de tributación conjunta.** Los límites de deducción se aplicarán a los contribuyentes cuya suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 54.000 euros, en tributación individual, o inferior a 72.000 euros, en tributación conjunta.

Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 54.000 y 60.000 euros, en tributación individual, o entre 72.000 y 78.000 euros, en tributación conjunta, el importe de los límites de deducción será el siguiente:

– En tributación individual, el resultado de multiplicar los límites de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:  $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por 6.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 54.000})$ .

– En tributación conjunta, el resultado de multiplicar los límites de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:  $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por 6.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 72.000})$ .

**b) Que los servicios recibidos como consecuencia de tratamientos médicos sean prestados por establecimientos, centros, servicios o profesionales sanitarios inscritos en el Registro General de Centros, Servicios y Establecimientos Sanitarios o en el Registro Estatal de Profesionales Sanitarios.**

c) Que se puedan acreditar las adquisiciones de bienes o servicios mediante la correspondiente factura, la cual deberá indicar el concepto deducido y el justificante de pago por alguno de los medios previstos en la disposición adicional decimosexta de la presente ley. A los efectos de su revisión por la administración tributaria, deberán acompañarse los antecedentes anteriores de un informe emitido por un facultativo competente que permita inequívocamente su correcta clasificación en alguna de las categorías de gasto previstas para esta deducción.»

### **Artículo 3. Ampliación de las personas beneficiarias de la deducción por gastos asociados a la práctica del deporte y actividades saludables**

**Con efectos para los devengos producidos a partir del 1 de enero de 2025, inclusive**, se modifica la deducción contenida en la letra ad del apartado uno del artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que pasará a tener la siguiente redacción:

«ad) Por las **cantidades satisfechas en el periodo impositivo en gastos asociados a la práctica del deporte y actividades saludables**: el 30 % con el límite de 150 euros de importe de la deducción.

Si el declarante es mayor de sesenta y cinco años o tiene una discapacidad igual o superior al 33 %, el porcentaje de deducción será del 50 % y el importe máximo de la deducción será de 150 euros.

Si el declarante es mayor de setenta y cinco años o tiene una discapacidad igual o superior al 65 %, el porcentaje de deducción será del 100 % y el importe máximo de la deducción será de 150 euros.

El límite de deducción se establecerá por contribuyente y los desembolsos podrán ir destinados a actividades desarrolladas por el contribuyente, su cónyuge y aquellas personas que den derecho a la aplicación de los mínimos familiares por descendientes y ascendientes.

Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción por corresponder a gastos relacionados con otras personas, la base de la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Serán **requisitos** para la aplicación de la deducción:

a) Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a 60.000 euros en tributación individual y a 78.000 euros en caso de tributación conjunta. El límite de deducción se aplicará a los contribuyentes cuya suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 54.000 euros, en tributación individual, o inferior a 72.000 euros, en tributación conjunta.

Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 54.000 y 60.000 euros, en tributación individual, o entre 72.000 y 78.000 euros, en tributación conjunta, el importe del límite de deducción será el siguiente:

– En tributación individual, el resultado de multiplicar el límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:  $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por 6.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 54.000})$ .

– En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:  $100 \times (1 - \text{el coeficiente resultante de dividir por 6.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 72.000})$ .

**b) Darán derecho a deducción las cantidades satisfechas en concepto de:**

– **Cuotas de pertenencia o adhesión satisfechas a gimnasios, clubes deportivos, federaciones deportivas, grupos de recreación deportiva, secciones deportivas o de recreación deportiva de otras entidades no deportivas, agrupaciones de recreación deportiva, asociaciones de federaciones y sociedades anónimas deportivas.**

- **Adquisición del equipamiento obligatorio para la práctica del deporte federado.**
  - **Servicios personales de entrenamiento prestados por técnicos y entrenadores deportivos.**
  - **Servicios personales prestados por traumatólogos, dietistas-nutricionistas, fisioterapeutas, podólogos o técnicos superiores en Dietética.**
- c) Que se puedan acreditar las adquisiciones de bienes o servicios mediante la correspondiente factura, y el justificante de pago por alguno de los medios previstos en la disposición adicional decimosexta de la presente ley.»

# Normas en tramitación

## MODELO 20 y 220

**MODELOS IS.** Se publica en la web de la AEAT, para su audiencia e información pública, el Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2025, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

Fecha: 02/03/2026

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Texto del Proyecto de orden](#)

### Novedades:

- **CNAE 2025:** el Real Decreto 10/2025, de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025) que tiene el objetivo de actualizar dicha clasificación reflejando las nuevas actividades económicas que han sido posibles gracias a los avances estructurales, científicos y tecnológicos.
- **Reserva de capitalización:** Con carácter general, para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se incrementa la reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, del 15 al **20 por ciento** del importe del incremento de los fondos propios, siempre que cumplan los requisitos exigidos. No obstante lo anterior, se vincula el porcentaje de reducción en la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, al incremento de la plantilla media del contribuyente. También se ha visto modificado el límite al derecho a la reducción de la base imponible, en concepto de reserva de capitalización, de tal forma que no podrá superar, con carácter general, el **20 por ciento** de la base imponible positiva previa del periodo impositivo y el 25 por ciento de la base imponible positiva previa del periodo impositivo tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda esta reducción.
- **Tipos de gravamen:** se regulan cambios en el tipo de gravamen general, destacando una escala de tipo impositivo en función del importe de la base imponible para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros (microempresas), salvo que les sea aplicable un tipo distinto del general, y un nuevo tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión, aplicable salvo que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, deban tributar a un tipo inferior. En el apartado segundo, se introducen cambios en los tipos de gravamen aplicables a las cooperativas. Se regula un **régimen transitorio** del tipo de gravamen general **para microempresas y entidades de reducida dimensión**.
- **La RIC:** a los efectos de materializar la reserva para inversiones en Canarias, se incorporan nuevas formas de inversión relacionadas con la rehabilitación de viviendas protegidas.
- **Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras:** crea el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, cuyo apartado trece determina la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades ni en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- **Canarias:** se amplían o concretan las formas de materialización de la reserva para inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda, y se establecen una serie de especialidades en las inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda.
- **Libertad de amortización:** en relación con el beneficio fiscal de libertad de amortización en inversiones efectuadas en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio, siempre que utilicen energía procedente de fuentes renovables y sustituyesen instalaciones que consumiesen energía procedente de fuentes no renovables fósiles, de tal manera que se amplía el periodo en el que deben entrar en funcionamiento a los periodos de 2025 y 2026.
- **Libertad de amortización de las inversiones en vehículos eléctricos:** se proroga la libertad de amortización de las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV O PHEV o en nuevas instalaciones de recarga, tanto de uso privado como las accesibles al público, de vehículos eléctricos, siempre que la entrada en funcionamiento se produzca en los periodos impositivos que se inicien en los años 2024, 2025 y 2026.

# Consulta DGT

## CÓMPUTO DE LOS DÍAS

**IRPF. EXENCIÓN DE TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO.** Los días de desplazamiento al extranjero computan en la exención del artículo 7.p) LIRPF aunque la salida sea a partir de las 18:00 horas

*La DGT reitera el criterio del Tribunal Supremo: el día de partida y regreso forman parte de los “trabajos efectivamente realizados en el extranjero” a efectos de la exención.*

Fecha: 14/10/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1875-25 de 14/10/2025](#)

**SÍNTESIS:** La DGT reitera que el día de salida al extranjero debe computarse a efectos de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, incluso cuando el desplazamiento se produce a partir de las 18:00 horas. La DGT fundamenta su criterio en la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su [sentencia 274/2021](#), que interpreta que la expresión “trabajos efectivamente realizados en el extranjero” **comprende también los días de llegada y partida**. Excluirlos supondría una interpretación restrictiva contraria a la finalidad de la norma. Se consolida así un criterio favorable al contribuyente que aporta mayor seguridad jurídica en el cómputo de los días de estancia en el extranjero para la aplicación de la exención, dentro del límite anual de 60.100 euros y en los términos previstos en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 y el artículo 6 de su Reglamento.

## HECHOS

- El consultante plantea el caso de un trabajador que realiza desplazamientos al extranjero por motivos laborales cualquier día de la semana (de lunes a domingo).
- En concreto, se cuestiona si, cuando la salida del territorio español se produce **a partir de las 18:00 horas**, el día de partida puede computarse a efectos de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

## PREGUNTA QUE FORMULA EL CONSULTANTE

La cuestión concreta es:

- Si el día de salida al extranjero, cuando el vuelo parte a partir de las 18:00 horas, debe considerarse comprendido dentro de los “días de estancia en el extranjero” a efectos de aplicar la exención del artículo 7.p) LIRPF.

## CONTESTACIÓN DE LA DGT

La DGT responde remitiéndose expresamente a su consulta vinculante **V0491-24, de 4 de abril de 2024**, en la que se planteó una cuestión sustancialmente idéntica (cómputo de los días de ida y regreso).

### a) Marco normativo

La DGT parte del tenor literal del:

- Artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF.**
- Artículo 6 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007).**

Ambos preceptos regulan la exención de los rendimientos del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, estableciendo:

- Requisitos subjetivos y objetivos.
- Límite máximo anual de 60.100 euros.
- Cálculo proporcional por días de estancia en el extranjero.
- Incompatibilidad con el régimen de excesos.

### b) Criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo

La DGT fundamenta su respuesta en la doctrina fijada por el **Tribunal Supremo**, en su Sentencia [nº 274/2021](#), de 25 de febrero de 2021 (recurso de casación 1990/2019).

En dicha sentencia, el Alto Tribunal fija como criterio interpretativo que:

- La expresión “trabajos efectivamente realizados en el extranjero” comprende también los días de llegada y de partida.

El Tribunal considera que excluir esos días supondría una interpretación restrictiva contraria a la finalidad de la norma.

#### c) Aplicación al caso concreto

Con base en esa doctrina, la DGT concluye que:

- Los días de desplazamiento al país de destino.
- Y los días de regreso a España.

**Deben entenderse comprendidos dentro de los rendimientos exentos**, con independencia de la hora concreta del viaje (incluida la salida a partir de las 18:00 horas).

Por tanto, el día de partida computa a efectos de la exención del artículo 7.p) LIRPF.

#### Artículos

**Artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF.** Es el precepto que regula la exención de los rendimientos del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. En particular:

- Establece los requisitos materiales.
- Fija el límite máximo anual (60.100 €).
- Determina que la exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero.

La controversia interpretativa gira precisamente en torno al alcance del concepto “trabajos efectivamente realizados en el extranjero”.

**Artículo 6 del Real Decreto 439/2007 (Reglamento del IRPF).** Desarrolla reglamentariamente el artículo 7.p) LIRPF y precisa:

- Que deben computarse los días en que el trabajador “ha estado desplazado en el extranjero”.
- El método de cálculo proporcional diario.
- La incompatibilidad con el régimen de excesos.

Este artículo resulta esencial para determinar el criterio de cómputo por días.

# Resolución del TEAC

## RÉGIMEN PORTUGUÉS DE RESIDENTE NO HABITUAL

**IRNR. PORTUGAL.** El TEAC excluye del CDI España-Portugal a pensionistas acogidos al régimen de Residente No Habitual y avala la tributación por IRNR en España

*El Tribunal considera que la exención total en Portugal impide apreciar sujeción plena por renta mundial conforme al artículo 4 del Convenio, evitando así un supuesto de desimposición internacional.*

Fecha: 22/05/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 22/05/2025](#)

Recuerda que régimen portugués especial de Residentes No Habituales fue derogado por la Ley portuguesa 82/2023, de 29 de diciembre pero permitió su aplicación transitoria de aquellos que hubieran adquirido la residencia antes del 31 de diciembre de 2024.

**SÍNTESIS:** El Tribunal Económico-Administrativo Central confirma que los **pensionistas residentes en Portugal bajo el régimen de Residente No Habitual no pueden aplicar el Convenio de Doble Imposición** cuando no tributan efectivamente por su renta mundial en dicho Estado.

El TEAC interpreta el artículo 4 del CDI en el sentido de que el certificado de residencia no resulta suficiente si el contribuyente está sometido a una tributación meramente nominal o exenta. En consecuencia, se descarta la aplicación del Convenio y procede la tributación en España por IRNR sobre las pensiones satisfechas por el INSS, evitando así un supuesto de desimposición internacional.

## HECHOS

El contribuyente, identificado como Axy, percibió durante los ejercicios 2019, 2020 y 2021 una **pensión de jubilación satisfecha por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS)**, derivada de su anterior empleo en España.

El interesado presentó **autoliquidaciones modelo 210 (IRNR sin establecimiento permanente)** solicitando la devolución íntegra de las retenciones practicadas sobre dichas pensiones. En dichas autoliquidaciones:

- Se declaró **residente fiscal en Portugal**.
- Aportó **certificados de residencia fiscal expedidos por la autoridad tributaria portuguesa**, indicando expresamente su encuadramiento en el régimen especial de **“Residente No Habitual” (RNH)**.
- Declaró en Portugal las pensiones percibidas del INSS aplicando **exención total**, de modo que no tributó allí por dichas rentas.

La **Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT)** inició procedimientos de comprobación limitada y dictó liquidaciones provisionales correspondientes a los tres ejercicios, exigiendo el ingreso de las cantidades retenidas.

La Administración consideró que:

- No resultaba aplicable el **Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Portugal (CDI)**.
- El artículo 4 del CDI excluye a quienes no estén sujetos a imposición plena por su renta mundial.
- La aplicación del CDI generaría un supuesto de **no imposición en ambos Estados**.

Frente a ello, el reclamante sostuvo que:

- Era residente fiscal en Portugal.
- Conforme al artículo 18 del CDI, las pensiones solo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia.
- España debía devolver las retenciones practicadas.

## FALLO DEL TRIBUNAL

El Tribunal Económico-Administrativo Central acuerda:

- **Desestimar la reclamación.**
- Confirmar íntegramente las liquidaciones practicadas por la Administración.
- Declarar que procede la tributación en España por IRNR sobre las pensiones percibidas.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL TEAC

### 1. Función del certificado de residencia en el marco de los CDI

El TEAC recuerda que la finalidad de los CDI es:

- Evitar la doble imposición.
- Evitar también la **no imposición o desimposición.**

El certificado de residencia solo habilita la aplicación del Convenio cuando el contribuyente esté **sujeto a imposición plena (renta mundial)** en el Estado certificante.

### 2. Interpretación del artículo 4 del CDI (residente a efectos del Convenio)

El artículo 4 del Modelo OCDE —incorporado al CDI España-Portugal— excluye del concepto de residente a quienes estén sujetos a imposición exclusivamente por rentas de fuente interna.

El régimen portugués de **Residente No Habitual (RNH)**:

- Permitía durante 10 años una tributación muy reducida o exenta sobre determinadas rentas extranjeras.
- En el caso analizado, generó **exención total de las pensiones españolas.**

Para el TEAC, ello implica que el contribuyente **no estaba sujeto a imposición integral por renta mundial en Portugal**, sino a una imposición selectiva.

### 3. Distorsión del esquema de los CDI

El Tribunal razona que permitir la aplicación del CDI en estos supuestos produciría:

- Tributación nula en Portugal.
- Devolución de retenciones en España.
- Resultado final: **ausencia total de tributación.**

Este resultado contradice:

- El espíritu del CDI.
- El artículo 4.1 in fine.
- La tendencia internacional derivada del Proyecto BEPS.

### 4. Consecuencia práctica

Al no cumplirse los requisitos del artículo 4 del CDI:

- El certificado portugués no produce efectos a efectos del Convenio.
- No se aplica el CDI.
- Se aplica exclusivamente la normativa interna española.
- El contribuyente tributa en España por IRNR.

#### ARTÍCULOS

[Artículo 4 del Convenio España-Portugal \(residencia a efectos del CDI\)](#). Define quién es “residente” a efectos del Convenio. Excluye a quienes estén sujetos exclusivamente por rentas de fuente interna. Es el núcleo de la controversia.

[Artículo 18 del Convenio España-Portugal \(pensiones\)](#). Establece que las pensiones tributan en el Estado de residencia. El TEAC declara que no resulta aplicable al no reconocerse residencia a efectos del CDI.

[Artículo 9 de la Ley del IRPF \(Ley 35/2006\)](#). Determina cuándo una persona es residente fiscal en España. Se cita para diferenciar residencia interna y residencia a efectos de Convenio.

[Texto Refundido de la Ley del IRNR \(Real Decreto Legislativo 5/2004\)](#). Regula la tributación de no residentes. Se aplica directamente al quedar excluido el CDI.

[Ficha doctrinal Portugal de 16/01/2026](#) que declara que el régimen especial de Residentes No Habituales es un **régimen de sujeción plena.**