



# TENDENCIAS

RAMÓN PORTELA  
SOCIO DEL ÁREA DE FISCAL  
Y RESPONSABLE DEL ÁREA  
DE MOVILIDAD INTERNACIONAL  
EN ANDERSEN



Es recomendable la acumulación de pruebas de vinculación “personal” con el Estado cuya residencia fiscal se pretende invocar, así como una adecuada planificación y revisión periódica al objeto de poder valorar cambios en las situaciones de partida.

## RECIENTE JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES ESPAÑOLES SOBRE LOS CRITERIOS DE RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA, APLICACIÓN ANTE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDI ´S) SUSCRITOS POR ESPAÑA Y PROBLEMÁTICA EN EL ÁMBITO DE LA MOVILIDAD INTERNACIONAL PARA EMPRESAS Y EMPLEADOS.

*Ramón Portela cuenta con más de 20 años de experiencia en movilidad y fiscalidad internacionales, asesorando a empresas y trabajadores en asignaciones internacionales.*

Como consecuencia de la importante actividad inspectora desarrollada en los últimos años por la Administración Tributaria sobre la residencia fiscal de determinados contribuyentes personas físicas (siendo de esperar que la misma se mantenga e incluso se acentúe en los próximos años), en el curso del último año y medio se han producido diferentes pronunciamientos de nuestros Tribunales sobre los que consideramos relevante realizar algunos comentarios, al objeto de que los asociados del FEEX puedan, en su caso, adaptar o actualizar sus procedimientos internos.



Así, **por su importancia para la práctica diaria de los asociados del FEEX, marcada por su intensa actividad internacional, consideramos relevantes, entre otras, las siguientes:**

**1.- Resoluciones del Tribunal Económico- Administrativo Central**, de 28 de marzo y 25 de abril de 2023 [1] [2], que contienen y desarrollan la interpretación que hace este Tribunal de los elementos o **hechos que conducirían a su juicio a la determinación de la residencia fiscal de un contribuyente en relación con el criterio de permanencia establecido** en el art. 9.1.a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) (criterio de presencia física), elemento de vital importancia en tanto en cuanto éste resulta esencial a la hora de encauzar la tributación de aquel por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Bajo el criterio del TEAC, la residencia fiscal basada en el criterio de permanencia se determinaría por el **cómputo agregado de tres estadios: presencia certificada, días presuntos y ausencias esporádicas**, de tal forma que:

- **Presencia certificada** es aquella acreditada mediante **medio de prueba incuestionable**. Y, acreditada la presencia un día por el pertinente medio de prueba, aquélla se computa asépticamente, **tanto en un país como en otro, sin que se requiera un número mínimo de horas de presencia**.<sup>[3]</sup>
- **Días presuntos** son aquellos que transcurren **razonablemente** de forma consecutiva entre dos presencias certificadas, **salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de territorio español**.
- **Las ausencias esporádicas** serían un elemento a considerar de forma adicional a los días de **presencia efectiva-integrados por la adición de los días de presencia certificada y los días presuntos**- para, así, determinar si la permanencia agregada en España es superior a los 183 días. Serían, -según el TEAC-, un refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero, pero, **no estrictamente imprescindibles** cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 184 días.



[1] TEAC RG 4045/2020 de 28 de marzo de 2023

[2] TEAC RG 4812/2020 DE 25 de abril de 2023

[3] Comentario 5 al artículo 15 de los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MOCDE), texto revisado 2017 "Con arreglo a este método, se incluyen en el cálculo: un día no completo, el día de llegada, el día de partida y los demás días pasados en el territorio del Estado de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad; interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre patronal, demoras en la recepción de suministros); bajas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física que, de no ser así, hubieran computado para la exención) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar. Sin embargo, los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos fuera de ese Estado deben excluirse del cómputo. De lo anterior se sigue que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán contabilizarse. Todo día en el que parte de él, por pequeña que sea, el contribuyente esté presente en un Estado contará como un día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días"



## 2.- STS 2735/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2735 (12 junio 2023) / Número de resolución 778/2023.

En la referida sentencia se resuelve acerca de la **validez de los certificados de residencia fiscal (CRF)** emitidos por la autoridad fiscal competente de un país que ha suscrito con España un **Convenio para evitar la doble imposición (CDI)**.

De forma sintética y sin entrar en fundamentos jurídicos que serían objeto de un análisis más detallado, la sentencia ofrece tres puntos clave:

- **1. Validez de los CRF emitidos de acuerdo con el CDI:** Los órganos administrativos y judiciales españoles no pueden cuestionar la validez de un certificado de residencia fiscal emitido conforme al CDI que dicho país ha firmado con España. Este certificado debe ser aceptado como válido y no puede ser desestimado en base a criterios internos.
- **2. Conflictos de Residencia:** De lo anterior se deduce que, ante un conflicto de residencia entre estados (porque tanto España como el estado cuyo certificado se aporta consideran residente a una misma persona física), aquél debe resolverse conforme a las normas del CDI, en lugar de aplicar normativas nacionales.
- **3. Reglas de Desempate:** Por tanto, en caso de un conflicto de residencia, se deben aplicar las reglas de desempate del CDI (artículo 4.2 MCOCDE). En este sentido, “la regla de desempate” prevista en dicho artículo 4.2 del CDI relativa al “centro de intereses vitales” tiene un significado más amplio que el del “núcleo de intereses económicos” del artículo 9.1.b de la LIRPF, motivo por el cual no resultan equiparables.



La sentencia menciona jurisprudencia anterior y destaca que los CDI están diseñados para resolver disputas de residencia. Negar la validez de estos certificados podría contradecir el artículo 4.1 del CDI lo cual resulta incompatible con el artículo 96.1 de la Constitución Española, que establece que los tratados internacionales son parte del ordenamiento interno.

Por consiguiente, en la medida en que nos encontremos ante una situación en la que el contribuyente dispone de un CRF emitido conforme al CDI de aplicación y la Agencia Tributaria reclame la residencia fiscal de una persona física de acuerdo los criterios de residencia establecidos en el artículo 9 de la LIRPF, será necesario **acudir a las reglas de desempate previstas en el artículo 4.2 del CDI**.



### 3.- STS 1214/2024 - ECLI: ES.TS.2024:3882 (8 de julio) y STS 4220/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4220 (22 julio 2024)

A pesar de que en la referida sentencia se cuestionaba, al igual que en el caso anterior, la validez de los certificados de residencia fiscal emitidos por un país, en este caso Reino Unido sobre un contribuyente acogido al sistema de "remittance basis", el Alto Tribunal no entró a valorar este tema pues la inspección tributaria no se había cuestionado tampoco la validez del certificado aportado por el contribuyente a lo largo del procedimiento inspector (aunque en el mismo no se certificaba que el contribuyente tributara en el RU por su renta mundial).



En este caso, lo verdaderamente relevante de la resolución del Alto Tribunal radica en su interpretación del criterio del "centro de intereses económicos" establecido en el apartado b) del artículo 9 de la LIRPF de tal forma que *"éste debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulten relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos"*.



En este sentido, para el Alto Tribunal, **cuando la Ley se refiere al núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos**, se trata de determinar si en España se encuentra el mayor volumen de sus actividades e intereses económicos en términos relativos, en relación con aquellos que se pudieran encontrar en otro país, es decir, comparación “país por país” y sin que de dicha comparación pueda excluirse que un contribuyente pueda ser residente fiscal en España a pesar de que su principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio, mobiliario o inmobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su principal fuente de rentas personal se obtiene en otro país. De tal forma que para dicha comparativa se han de ponderar y valorar tanto la variable de flujo de renta como la de los intereses patrimoniales[4].

Por tanto, una vez atraída la residencia fiscal a España por uno de los criterios de residencia del artículo 9 de la LIRPF y en presencia de un conflicto de residencia, **es preciso acudir a las “reglas del desempate”** previstas en el apartado 2 del artículo 4 del CDI, destacando de nuevo que la relativa al “centro de intereses vitales” tiene un significado más amplio que el del “núcleo de intereses económicos” del artículo 9.1.b de la LIRPF.



[4] Deberá tomarse en consideración igualmente aquel lugar desde el que se efectúe la administración o gestión de los intereses patrimoniales y, en general, cualquier otro vínculo que resulte relevante para localizar el núcleo de las actividades e intereses económicos del contribuyente.



### La STS 4220/2024 - ECLI:ES:TS:2024: 4220 (22 julio 2024)

Las conclusiones de la Sala en este caso son muy similares a las del caso anterior.

## CONCLUSIONES

Del análisis conjunto de las anteriores sentencias y en previsión de los resultados de las actuaciones inspectoras, podemos aventurar las siguientes conclusiones:

- El cómputo de los días de **presencia certificada** exige que se pueda **acreditar la presencia física durante algún momento del día**[5] y que, como consecuencia del citado criterio del cómputo de días, podría resultar un cómputo de días superior al número de días del año natural, 365 días (regla de 1-1).
- En relación con los **días presuntos** el punto de conflicto vendría determinado por la introducción del **concepto de “razonabilidad”** para el cómputo de días entre presencias certificadas, salvo prueba en contrario. Dicho concepto resulta en estos momentos indeterminado y sujeto a las circunstancias y hechos de cada caso concreto, pudiendo variar, en nuestra opinión, por diversas circunstancias de cada caso como pueden ser la duración de la estancia (presencia entre comienzo y final de un fin de semana o principio y final de semana laboral), como de la época del año (verano, semana santa o navidad), como de la distancia entre los países en conflicto (relevante con nuestros países colindantes).

[5]Para ello el Tribunal admitiría diferentes medios de prueba tales como movimientos de tarjeta (en establecimientos físicos y siempre valorando la posible utilización por parte de un tercero de este elemento), utilización de medios de transporte, visitas médicas y sanitarias, realización de actuaciones ante notario, acceso a establecimientos deportivos, bancarios y de cualquier otro tipo, pagos con Vía-T, firmas de contratos, asistencia a reuniones de comunidades de propietarios y Juntas de Accionistas, presencia en cursos, estacionamiento de vehículos en parkings públicos, retirada de efectivo en cajeros físicos, etcétera.



Conviene precisar además que, en este caso, **para desvirtuar el criterio de la Administración Tributaria**, el contribuyente debería **acreditar prueba de presencia efectiva en otro país** (pudiendo no resultar válido a estos efectos el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades de otro país pues éste hace referencia a periodos impositivos y no a días concretos que es lo que se dirime en este punto), en los términos indicados anteriormente.

- En relación con las recientes STS es de destacar que, especialmente la primera de ellas, han venido a reforzar la **validez probatoria del certificado de residencia fiscal** emitido por las autoridades fiscales de otro país a los efectos de acreditar la residencia en el extranjero, y la obtención de los beneficios derivados de la aplicación de un CDI, por lo que recomendaríamos a nuestros asociados la solicitud de los mismos de forma recurrente.

En cuanto a la segunda de ellas, habrá que prestar especial atención no solo al lugar dónde los contribuyentes obtienen su principal fuente de renta sino tanto a la composición como al lugar dónde el contribuyente localiza su patrimonio mobiliario e inmobiliario, de forma directa e indirecta, así como el lugar desde el que se gestiona el mismo, lo que puede dar lugar a la gestión de supuestos especialmente complicados.



Es por ello que **aventuramos**, como consecuencia de todo lo anterior, **un aumento de la litigiosidad existente entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, en materia de residencia fiscal**, debiendo sopesar y validar, ante cualquier potencial cambio de residencia, no solo los criterios establecidos en nuestra normativa interna sino el cumplimiento de los criterios establecidos en el artículo 4 del CDI que resultara de aplicación, ante la evidencia de que sería este artículo el que dirimiera finalmente el conflicto de residencia.

Ante esta situación es todavía más **recomendable la acumulación de pruebas de vinculación “personal” con el Estado cuya residencia fiscal se pretende invocar** (a título enunciativo que no limitativo: contratos de trabajo, alquileres, colegios, pertenencia a clubes, instituciones, etc) así como una adecuada planificación y revisión periódica al objeto de poder valorar cambios en las situaciones de partida.