

RocaJunyent Informa

Departament Dret Fiscal
06 de setembre de 2023

Recents pronunciaments del TEAC i del Tribunal Suprem respecte a nous criteris administratius en relació amb la determinació i acreditació de la residència fiscal en territori espanyol de les persones físiques

L'anàlisi de la residència fiscal del contribuent s'ha convertit en un tema candent en la fiscalitat espanyola. Bona prova d'això són els recents pronunciaments del Tribunal Suprem (d'ara endavant, "TS"), o el Tribunal Econòmic Administratiu Central (d'ara endavant, "TEAC").

Els Convenis subscrits per Espanya per a evitar la Doble Imposició Internacional (d'ara endavant, "CDI"), es remeten primerament a la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Imposts de societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni (d'ara endavant, "LIRPF"), que estableix -en el seu article 9- els criteris per a determinar quan un contribuent persona física és resident fiscal a Espanya. Aquests són els següents:

- ☐ Criteri de permanència més de 183 dies, durant l'any natural, en territori espanyol [article 9.1.a) LIRPF]
- ☐ Ubicació del *nucli principal* o la base d'activitats o interessos econòmics en territori espanyol [article 9.1.b) LIRPF]

El temps ha demostrat que, per si mateixes, totes dues regles són -en ocasions- insuficients per a situar la residència fiscal de les persones físiques. Conseqüència de les dificultats sorgides és el nou desenvolupament doctrinal de tots dos criteris per part del TEAC.¹

Desenvolupament i interpretació per part del TEAC del criteri de permanència en territori espanyol

En relació amb el primer dels criteris tipificats per la LIRPF [article 9.1.a)], el TEAC va dictar, amb data 25 d'abril de 2023, la resolució 00/04812/2020/00/00, en la qual va diferenciar tres categories o grups de dies a l'efecte de computar la permanència del subjecte a Espanya:

Dies de presència certificada	Aquells en els quals, de manera fefaent, es pot provar la presència física del subjecte en territori espanyol.
Dies presumptes	Aquells que, en termes de còmput raonable, transcorren entre dos dies de presència certificada del subjecte en territori espanyol.
Absències esporàdiques	Element a addicionar als dies de presència efectiva ² en territori espanyol. S'integraran en el còmput de dies sempre que no pugui situar-se al subjecte de manera fiable en un país tercer en dates concretes.

Dies de presència certificada o acreditada

El còmput d'un dia de presència certificada a Espanya exigeix que l'Agència Estatal d'Administració Tributària (d'ara endavant, "AEAT"), pugui provar la localització del subjecte en territori espanyol.

A tals efectes, el TEAC, en la seva resolució 00/04045/2020/00/00, de 28 de març de 2023, ha determinat que la presència certificada no requereix la permanència del subjecte durant un nombre determinat d'hores, sinó que *quan el contribuent sigui present en un Estat durant part d'un dia, per petita que aquesta sigui, el dia es considerarà com a dia de presència en aquest Estat a l'efecte del còmput del període de 183 dies.*³

El TEAC admet com a elements probatoris de presència certificada a Espanya circumstàncies de diversa índole, com ara moviments de targeta (en establiments físics), utilització de mitjans de transport, visites mèdiques i sanitàries, realització d'actuacions

¹ Les resolucions **00/04045/2020/00/00, de 28 de març de 2023, i 00/04812/2020/00/00, de 25 d'abril de 2023**, del TEAC, analitzen i desenvolupen el criteri de permanència en territori espanyol regula-do en l'article 9.1.a) LIRPF. Per part seva, en les resolucions **00/02008/2019/00/00, de 22 de febrer de 2021, o 00/04549/2020/00/00, de 23 de febrer de 2023**, el TEAC analitza i desenvolupa el criteri del nucli principal o base d'activitats i interessos econòmics regulat en l'article 9.1.b) LIRPF.

² Els dies de presència efectiva s'integren pel conjunt de dies de presència certificada, i dies presumptes de presència en territori espanyol.

³ Comentari 5 a l'article 15 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmics.

davant notari, accés a establiments esportius, bancaris i de qualsevol altre tipus, pagaments amb Via-T, signatures de contractes, presència en cursos, estacionament de vehicles en pàrquings públics, retirada d'efectiu en caixers físics, etcètera.⁴

Dies presumptes

Previsiblement, les principals àrees de conflicte sorgiran en la diferent valoració dels dies presumptes per part de la AEAT i l'obligat tributari, respectivament, a causa de l'elevat grau d'indeterminació que els mateixos poden arribar a presentar.

El TEAC interpreta que el conjunt de dies que “raonablement” transcorren entre dues dates de presència certificada en territori espanyol, deuen –excepte prova en contra-computar-se com a dies de presència a Espanya.⁵

La introducció del requisit de la “raonabilitat” del còmput pot originar conflictivitat, perquè converteix la categoria de *dies presumptes* en un concepte eminentment indeterminat.

Depenent de les circumstàncies, la durada de l'estada i el moment de l'any en què aquesta es produeixi, l'apreciació de la raonabilitat podria variar.

Així, podria resultar acceptable una interpretació en la qual la AEAT estableixi la presència presumpta a Espanya d'una persona física durant els dies que transcorren entre un breu espai de temps; per exemple, entre un divendres i un diumenge (presumint l'estada un dissabte), o entre un dilluns i un divendres (presumint l'estada durant els dies laborables intermedis). No obstant això, tal presumpció podria no resultar tan raonable davant períodes més dilatats de temps.

En la nostra opinió, no es tracta únicament d'una qüestió temporal, sinó també de les peculiaritats de les dates de presència, o la distància entre els països afectats. Si, per exemple, transcorre un període de 15 dies entre dues dates de presència certificada del subjecte a Espanya -sent aquests últims el 23 de desembre, i el 7 de gener- podria resultar raonable qualificar com a dies presumptes els transcorreguts entre totes dues dates, tenint en compte les característiques específiques del Nadal. En canvi, podria resultar més discutible realitzar aquesta mateixa interpretació en qualsevol altra època de l'any. De la mateixa manera, si -per exemple- el país en conflicte amb Espanya és Portugal, la discussió seria major de la qual tindria lloc en el cas que aquest últim fos els Estats Units, a causa de la distància existent i la conseqüent facilitat de desplaçament particular.

Sigui com sigui, el TEAC admet la prova de presència en un país tercer durant l'eventual període de presència presumpta com a *element de ruptura*. Així, si el subjecte acredita de manera fefaent la seva presència en territori estranger en algun moment

⁴ Resolució **00/04045/2020/00/00, de 28 de març de 2023**, del TEAC. Els referits mitjans probatoris ja han estat àmpliament acceptats per la jurisdicció contenciosa administrativa (STSJ Sala contenciosa administrativa Seu Sevilla 7 d'abril de 2022, recurs 411/2020, i STSJ Sala contenciosa administrativa Madrid de 14 de novembre de 2017, recurs 153/2016).

⁵ “(...) el contribuent es troba a Espanya quan ha demostrat, a través de proves directes, que el contribuent està a Espanya dos dies no consecutius i no existeix cap prova de la presència d'aquest a l'estranger. I aquest TEAC considera que sí. Són els denominats “dies presumptes” en els quals coneixent-se mediant prova certificada que l'obligat tributari va estar a Espanya el dia X i el posterior dia X+1, els dies entremig (Y)”.

entre dos dies de presència certificada a Espanya, la AEAT no podria computar aquestes dates com a presència efectiva en territori espanyol.

Absències esporàdiques

Pel que fa a les absències esporàdiques, el TS va dotar d'un eminent caràcter de temporalitat⁶ al concepte a través de les seves resolucions 1829/2017, 1834/2017, 1850/2017, i 1860/2017, de 28 de novembre de 2017. Així, a qualsevol contribuent, que -de manera temporal- abandoni el territori espanyol durant uns dies, se li podrien computar aquestes absències com a temps de permanència a Espanya.

Les absències esporàdiques constitueixen un reforç a les conclusions de permanència en territori espanyol o a l'estranger, no resultant estrictament imprescindibles en la mesura en què els dies de presència efectiva ja hagin aconseguit, per si sols, el llindar previst en la LIRPF (183 dies) per a qualificar al contribuent com a resident fiscal a Espanya.

Certificat de residència fiscal com a mitjà de prova exigít per a l'aplicació d'un CDI

El TS ha vingut a reforçar la validesa probatòria del certificat de residència fiscal emès per les autoritats fiscals d'un altre país a l'efecte d'acreditar la residència a l'estranger, i l'obtenció dels beneficis derivats de l'aplicació d'un CDI.

D'aquesta manera i conforme al criteri del TS⁷, els òrgans administratius o judicials nacionals no són competents per a enjudiciar les circumstàncies en les quals s'ha expedit un certificat de residència fiscal per part d'un país tercer, ni, en conseqüència, poden prescindir del contingut d'un certificat de residència fiscal emès a l'efecte del Conveni per les autoritats fiscals d'un país que ha subscrit amb Espanya un CDI.

Per part seva, el TEAC ha conclòs en la seva resolució 00/04549/2020/00/00, de 23 de febrer de 2023, que a l'efecte d'obtenir els beneficis derivats de l'aplicació d'un CDI, resultarà indispensable la possessió per part de l'obligat tributari d'un certificat de residència fiscal a l'efecte del Conveni emès per les autoritats fiscals del país tercer.⁸

⁶ “El concepte d'absències esporàdiques haurà d'atendre exclusivament la dada objectiva de la durada o intensitat de l'estada fora del territori espanyol, sense que per a la seva concurrència pugui ser vinculat la presència d'element volitiu o intencional perquè atorgui prioritat a la voluntat del contribueixen-te de establir-se de manera ocasional fora del territori espanyola, amb clara intenció de retorn al lloc de partida”.

⁷ La **STS 2735/2023, de 12 de juny de 2023**, confirma que -davant el compliment d'algun dels dos requisits regulats en l'article 9.1 LIRPF- i la possessió per part del contribuent d'un certificat de residència fiscal emès per les autoritats fiscals d'un país tercer a l'efecte de CDI:

“1. Els òrgans administratius o judicials nacionals no són competents per a enjudiciar les circumstàncies en les quals s'ha expedit un certificat de residència fiscal per un altre Estat ni, en conseqüència, poden prescindir del contingut d'un certificat de residència fiscal emès per les autoritats fiscals d'un país que ha subscrit amb Espanya un Conveni de Doble Imposició, quan aquest certificat s'ha estès a l'efecte del Conveni.

2. A l'efecte d'analitzar l'existència d'un conflicte de residència entre dos Estats, la validesa d'un certificat de residència expedit per les autoritats fiscals de l'altre Estat contractant en el sentit del Conveni de Doble Imposició ha de ser presumida, no podent ser el seu contingut rebutjat, precisament per haver-se subscrit el referit Conveni”.

⁸ En la resolució 00/04549/2020/00/00, de 23 de febrer de 2023, el TEAC confirma la possessió de certificat de residència fiscal emès a l'efecte del CDI per les autoritats fiscals d'un país tercer com a element indispensable per a accedir als beneficis d'aplicació del CDI:

“(…) l'obligat tributari s'acull a una exempció del conveni i, no obstant això, no aporta el mitjà de prova normativament exigít per a la seva aplicació: el certificat de residència fiscal a l'efecte del CDI”.

rocajunyent.com

RocaJunyent

Esta Alerta tiene un objetivo meramente informativo y no supone asesoramiento jurídico de ningún tipo.