

RocaJunyent Informa

Departamento Derecho Fiscal
06 de septiembre de 2023

Recientes pronunciamientos del TEAC y del Tribunal Supremo respecto a nuevos criterios administrativos en relación con la determinación y acreditación de la residencia fiscal en territorio español de las personas físicas

El análisis de la residencia fiscal del contribuyente se ha convertido en un tema candente en la fiscalidad española. Buena prueba de ello son los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo (en adelante, “**TS**”), o el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, “**TEAC**”).

Los Convenios suscritos por España para evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante, “**CDI**”), se remiten primeramente a 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 (en adelante, “**LIRPF**”), que establece -en su artículo 9- los criterios para determinar cuando un contribuyente persona física es residente fiscal en España. Estos son los siguientes:

- ☑ Criterio de permanencia *más de 183 días, durante el año natural, en territorio español* [artículo 9.1.a) LIRPF]
- ☑ Ubicación del *núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos* en territorio español [artículo 9.1.b) LIRPF]

El tiempo ha demostrado que, por sí mismas, ambas reglas son -en ocasiones- insuficientes para ubicar la residencia fiscal de las personas físicas. Consecuencia de las dificultades surgidas es el novedoso desarrollo doctrinal de ambos criterios por parte del TEAC.¹

Desarrollo e interpretación por parte del TEAC del criterio de permanencia en territorio español

En relación con el primero de los criterios tipificados por la LIRPF [artículo 9.1.a)], el TEAC dictó, con fecha 25 de abril de 2023, la resolución 00/04812/2020/00/00, en la que diferenció tres categorías o grupos de días a los efectos de computar la permanencia del sujeto en España:

Días de presencia certificada	Aquellos en los que, de forma fehaciente, se puede probar la presencia física del sujeto en territorio español.
Días presuntos	Aquellos que, en términos de cómputo <i>razonable</i> , transcurren entre dos días de presencia certificada del sujeto en territorio español.
Ausencias esporádicas	Elemento a adicionar a los días de presencia efectiva ² en territorio español. Se integrarán en el cómputo de días siempre que no pueda ubicarse al sujeto de forma fiable en un país tercero en fechas concretas.

Días de presencia certificada o acreditada

El cómputo de un día de presencia certificada en España exige que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, “**AEAT**”), pueda probar la localización del sujeto en territorio español.

A tales efectos, el TEAC, en su resolución 00/04045/2020/00/00, de 28 de marzo de 2023, ha determinado que la presencia certificada no requiere la permanencia del sujeto durante un número determinado de horas, sino que *cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que esta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días*.³

El TEAC admite como elementos probatorios de presencia certificada en España circunstancias de diversa índole, tales como movimientos de tarjeta (en establecimientos

¹ Las resoluciones 00/04045/2020/00/00, de 28 de marzo de 2023, y 00/04812/2020/00/00, de 25 de abril de 2023, del TEAC, analizan y desarrollan el criterio de permanencia en territorio español regulado en el artículo 9.1.a) LIRPF. Por su parte, en las resoluciones 00/02008/2019/00/00, de 22 de febrero de 2021, o 00/04549/2020/00/00, de 23 de febrero de 2023, el TEAC analiza y desarrolla el criterio del núcleo principal o base de actividades e intereses económicos regulado en el artículo 9.1.b) LIRPF.

² Los días de presencia efectiva se integran por el conjunto de días de presencia certificada, y días presuntos de presencia en territorio español.

³ Comentario 5 al artículo 15 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

físicos), 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, presencia en cursos, estacionamiento de vehículos en parkings públicos, retirada de efectivo en cajeros físicos, etcétera.⁴

Días presuntos

Previsiblemente, las principales áreas de conflicto surgirán en la distinta valoración de los días presuntos por parte de la AEAT y el obligado tributario, respectivamente, debido al elevado grado de indeterminación que los mismos pueden llegar a presentar.

El TEAC interpreta que el conjunto de días que “razonablemente” transcurren entre dos fechas de presencia certificada en territorio español, deben –salvo prueba en contrario– computarse como días de presencia en España.⁵

La introducción del requisito de la “razonabilidad” del cómputo puede originar conflictividad, pues convierte la categoría de *días presuntos* en un concepto eminentemente indeterminado.

Dependiendo de las circunstancias, la duración de la estancia y el momento del año en el que esta se produzca, la apreciación de la razonabilidad podría variar.

Así, podría resultar aceptable una interpretación en la que la AEAT establezca la presencia presunta en España de una persona física durante los días que transcurren entre un breve espacio de tiempo; por ejemplo, entre un viernes y un domingo (presumiendo la estancia un sábado), o entre un lunes y un viernes (presumiendo la estancia durante los días laborables intermedios). Sin embargo, tal presunción podría no resultar tan razonable ante períodos más dilatados de tiempo.

En nuestra opinión, no se trata únicamente de una cuestión temporal, sino también de las peculiaridades de las fechas de presencia, o la distancia entre los países afectados. Si, por ejemplo, transcurre un período de 15 días entre dos fechas de presencia certificada del sujeto en España –siendo estos últimos el 23 de diciembre, y el 7 de enero– podría resultar razonable calificar como días presuntos los transcurridos entre ambas fechas, habida cuenta de las características específicas de la Navidad. En cambio, podría resultar más discutible realizar esta misma interpretación en cualquier otra época del año. Del mismo modo, si –por ejemplo– el país en conflicto con España es Portugal, la discusión sería mayor de la que tendría lugar en el supuesto de que este último fuese Estados Unidos, debido a la distancia existente y la consecuente facilidad de desplazamiento particular.

Sea como fuere, el TEAC admite la prueba de presencia en un país tercero durante el eventual período de presencia presunta como *elemento de ruptura*. Así, si el sujeto

⁴ Resolución **00/04045/2020/00/00, de 28 de marzo de 2023**, del TEAC. Los referidos medios probatorios ya han sido ampliamente aceptados por la jurisdicción contencioso-administrativa (STSJ Sala de lo Contencioso Administrativo Sede Sevilla 7 de abril de 2022, recurso 411/2020, y STSJ Sala de lo Contencioso Administrativo Madrid de 14 de noviembre de 2017, recurso 153/2016).

⁵ “(...) el contribuyente se encuentra en España cuando ha demostrado, a través de pruebas directas, que el contribuyente está en España dos días no consecutivos y no existe ninguna prueba de la presencia de éste en el extranjero.

Y este TEAC considera que sí. Son los denominados “días presuntos” en los que conociéndose mediante prueba certificada que el obligado tributario estuvo en España el día X y el posterior día X+Y, los días entre medias (Y)”.

acredita de forma fehaciente su presencia en territorio extranjero en algún momento entre dos días de presencia certificada en España, la AEAT no podría computar estas fechas como presencia efectiva en territorio español.

Ausencias esporádicas

En lo que respecta a las ausencias esporádicas, el TS dotó de un eminente carácter de temporalidad⁶ al concepto a través de sus resoluciones 1829/2017, 1834/2017, 1850/2017, y 1860/2017, de 28 de noviembre de 2017. Así, a cualquier contribuyente, que -de forma temporal- abandone el territorio español durante unos días, se le podrían computar dichas ausencias como tiempo de permanencia en España.

Las ausencias esporádicas constituyen un refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero, no resultando estrictamente imprescindibles en la medida en que los días de presencia efectiva ya hayan alcanzado, por sí solos, el umbral previsto en la LIRPF (183 días) para calificar al contribuyente como residente fiscal en España.

Certificado de residencia fiscal como medio de prueba exigido para la aplicación de un CDI

El TS ha 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.

De esta forma y conforme al criterio del TS⁷, los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por parte de un país tercero, ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido a efectos del Convenio por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI.

Por su parte, el TEAC ha concluido en su resolución 00/04549/2020/00/00, de 23 de febrero de 2023, que a los efectos de obtener los beneficios derivados de la aplicación de un CDI, resultará indispensable la posesión por parte del obligado tributario de un

⁶ “El concepto de ausencias esporádicas deberá atender exclusivamente el dato objetivo de la duración o intensidad de la estancia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado la presencia de elemento volitivo o intencional para que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio española, con clara intención de retorno al lugar de partida”.

⁷ La **STS 2735/2023, de 12 de junio de 2023**, confirma que -ante el cumplimiento de alguno de los dos requisitos regulados en el artículo 9.1 LIRPF- y la posesión por parte del contribuyente de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país tercero a efectos de CDI:

“1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a efectos del Convenio.

2. A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio”.

certificado de residencia fiscal a efectos del Convenio emitido por las autoridades fiscales del país tercero.⁸

⁸ En la resolución **00/04549/2020/00/00, de 23 de febrero de 2023**, el TEAC confirma la posesión de certificado de residencia fiscal emitido a efectos del CDI por las autoridades fiscales de un país tercero como elemento indispensable para acceder a los beneficios de aplicación del CDI:

“(…) el obligado tributario se acoge a una exención del convenio y, sin embargo, no aporta el medio de prueba normativamente exigido para su aplicación: el certificado de residencia fiscal a efectos del CDI”.