



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA

---

Facultat de Dret

# Dictamen Jurídico de Derecho Fiscal

---

Caso 2A

Autor: **Alejandro Jiménez López**

NIUB: 16482395

Universidad de Barcelona

Curso 2017-2018

Tutor: PROF. JORGE PÉREZ GARCÍA

## Índice

<b>1.- Descripción de los antecedentes</b> .....	1
<b>1.1.- Hechos y datos en los que se basa el problema</b> .....	1
<b>1.2.- Documentación</b> .....	1
1.2.1.- Documentación de la cual disponemos .....	1
1.2.2.- Documentación a requerir .....	2
<b>1.3.- Cuestiones planteadas</b> .....	2
1.3.1.- Cuestiones procesales .....	2
1.3.2.- Cuestiones sustantivas .....	2
<b>2.- Análisis jurídico</b> .....	3
<b>2.1.- Fuentes aplicables al caso</b> .....	3
2.1.1.- Normativa aplicable .....	3
2.1.2.- Jurisprudencia aplicable .....	3
2.1.3.- Doctrina administrativa aplicable .....	4
<b>2.2.- Análisis del caso</b> .....	4
2.2.1.- Elementos preliminares .....	4
2.2.1.1.- Concepto de residencia en la legislación interna .....	6
2.2.1.2.- Concepto de residencia fiscal en el CDI aplicable .....	20
2.2.1.3.- Carga de la prueba y valoración conjunta de la prueba.....	29
2.2.2.- Valoración de las cuestiones planteadas .....	35
<b>3.- Conclusiones</b> .....	40
<b>Emisión del dictamen</b> .....	42
<b>Anexos</b> .....	48

## **Listado de abreviaturas**

AEAT: Administración Estatal de la Agencia Tributaria

AN: Audiencia Nacional

Art.: Artículo

CC: Código Civil

CE: Constitución Española

CDI: Convenio de Doble Imposición

DGT: Dirección General de Tributos

MC: Modelo Convenio

LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil

LGT: Ley General Tributaria

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RIRNR: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

RTEAC: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TC: Tribunal Constitucional

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

TS: Tribunal Supremo

UE: Unión Europea

## **1.- Descripción de los antecedentes**

### **1.1.- Hechos y datos en los que se basa el problema**

La controversia jurídica planteada en este dictamen gira en torno a cómo y dónde debe tributar un jugador de fútbol recién fichado por un club español.

El presente dictamen se fundamenta únicamente en los hechos aportados en el relato factico descrito por el jugador. En primer lugar, debemos situarnos temporalmente, el fichaje del jugador de futbol por el club español se produce con la firma del contrato en fecha 15 de junio de 2018.

Si bien, la fecha de alta en la Seguridad Social no se realiza hasta el 20 de julio de 2018, misma fecha en la cual el jugador se incorpora al *stage* del equipo.

No dispone de vivienda en propiedad en España, pues nos informa de que hasta el 30 de octubre ha vivido en un hotel, y es en esta fecha cuando decide alquilar una casa.

Ante este escenario, el jugador nos pide opinión sobre su obligación de tributar en un país o en otro por producirse el conflicto de la determinación de su residencia fiscal a raíz de su fichaje por dicho club.

Las cuestiones planteadas se centran en la tributación por obligación personal en el país de su anterior club (Francia) o si por el contrario tiene que tributar en el país al que se desplaza para desarrollar su labor profesional y que es su equipo actual, que juega en la liga española.

Asimismo, nos solicita que identifiquemos y exponamos las diferentes opciones que tiene por ser esta su situación, así como los posibles caminos procesales con el estudio de las diferentes opciones, así como los plazos para realizar las actuaciones correspondientes.

### **1.2.- Documentación**

#### **1.2.1.- Documentación de la cual disponemos**

El cliente nos ha facilitado copia del contrato federativo y del alta en la Seguridad Social.

### 1.2.2.- Documentación a requerir

**Francia:** Certificado de residencia fiscal en Francia, contrato alquiler Francia, facturas de consumos en Francia, gastos en Francia, presentación de impuestos en Francia, bienes en Francia, contrato de trabajo Francia, billetes avión desplazamientos, vacaciones... Pasaporte con salidas y entradas, inscripción en el Padrón Municipal y embajada, contratos de alquiler en Francia, contrato telefónico, inscripción en el gimnasio (también de su mujer e hijos, en su caso), certificado de escolarización de los hijos (en su caso), fotos e información de las redes sociales, extracto de la cuenta bancaria con tal de ver dónde se realizan los gastos y se manifiesta la capacidad económica, partidos jugados en Francia.

**España:** Billeto de avión con destino a España, certificado de retenciones del club español, contrato de alquiler firmado con fecha de entrada a la vivienda, facturas que detallen el periodo de estancia en el hotel, fotos e información de las redes sociales, alta contrato de telefonía en España, alta contrato de cuenta bancaria y tarjeta de crédito en España, así como extracto de la misma para acreditar en qué fecha se empiezan a realizar consumos en España, cuota inscripción gimnasio o club social.

## 1.3.- Cuestiones planteadas

### 1.3.1.- Cuestiones procesales

Partiendo de los hechos relatados en el apartado 1.1 se nos plantean una serie de cuestiones relativas a la residencia fiscal. Se nos pregunta acerca del plazo para realizar las actuaciones que correspondan, así como los posibles caminos procesales.

En relación con los caminos procesales tenemos diferentes opciones a seguir. No todas las opciones son las más apropiadas, sino que se exponen en su totalidad para ofrecer una visión de todos los caminos procesales. No obstante, se expresará la opinión final en la emisión del dictamen.

### 1.3.2.- Cuestiones sustantivas

Se nos plantea la cuestión acerca de la posibilidad de solicitar ser considerado no residente y tributar únicamente en un país por obligación real, así como el funcionamiento y aplicación en estos casos de los Convenios de Doble Imposición, debido a la extensión y

dificultad del tema, se procede a su examen en el próximo apartado relativo al análisis jurídico.

## **2.- Análisis jurídico**

### **2.1.- Fuentes aplicables al caso**

#### 2.1.1.- Normativa aplicable

Constitución Española

Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

#### 2.1.2.- Jurisprudencia aplicable

STS 1850/2017, 28 de noviembre

STS 5071/2006, de 4 de julio

SAN 1386/2017, de 30 de marzo

SAN 5224/2001, de 20 de septiembre

SAN 4040/2002, de 27 de junio

SAN 3104/2006, de 19 de junio

SAN 226/2008, de 17 de enero

SAN 2437/2008, de 26 de junio

### 2.1.3.- Doctrina administrativa aplicable

RTEAC de 9 de julio de 1998

RTEAC 00/2881/1996, de 7 de julio de 1999

RTEAC 00/4024/1996 de 8 de octubre de 1999

RTEAC 00/939/2012, 5 de noviembre de 2013

Consultas DGT:

V0393/98;

V0221/02, de 11 de febrero;

V1091/08, de 2 de junio;

V0667/13, de 4 de marzo;

V0790/14, de 24 de marzo;

V2363/15, de 27 de julio;

V3473/15, de 12 de noviembre;

V3511/16, de 26 de julio;

V2138/17, de 18 de agosto.

## 2.2.- Análisis del caso

### 2.2.1.- Elementos preliminares

Previo a la redacción de las conclusiones y posterior emisión del presente dictamen, conviene analizar y precisar el estado de ciertos conceptos con tal de llegar a la solución más ventajosa y favorable.

Debemos referirnos en primer lugar al art.31 CE principio básico del sistema tributario, el cual refleja los principios de generalidad o universalidad, individualidad, igualdad y progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica.

La expresión “Todos” (art.31.1 CE) hace referencia a que las cargas públicas se tienen que imputar a todos los que se encuentren y desarrollen su actividad económica en el territorio español, sin tener en cuenta su condición de nacional o extranjero.

En este sentido, como indican ALONSO GONZÁLEZ, CASANELLAS CHUECOS y TOVILLAS MORAN<sup>1</sup>, «la capacidad económica viene a ser la forma que adopta la igualdad en el Derecho Tributario» y como ya apuntaba SAINZ DE BUJANDA<sup>2</sup> en relación con ésta, «la captación de la capacidad contributiva de los sujetos no se produce tan sólo a través de la naturaleza real [...] de las rentas y de la estructura de los tipos, sino también merced a una consideración de las circunstancias personales del contribuyente».

Por tanto, esta igualdad manifestada a través de la capacidad económica deberá determinarse atendiendo a las circunstancias personales de cada contribuyente y, por consiguiente, atendiendo al principio de igualdad recogido en el art.31 CE tratando de forma igual a los iguales y desiguales a los que no están en la misma situación.

Hecha esta breve introducción, los escenarios posibles ante esta consulta son dos, el primero de ellos es ser considerado residente fiscal en territorio español, y por tanto tributar por la total obtención de renta mundial en España; o *a contrario sensu*, el segundo escenario es el de tributar por la renta mundial en Francia.

Para la resolución debemos acudir tanto a normativa de ámbito interno (LIRPF, LIRNR entre otras) como supraestatal, por ejemplo, para examinar cómo define la ley francesa la residencia fiscal en su territorio.

Asimismo, la herramienta esencial para dirimir el conflicto de la posible doble residencia será el CDI, si bien, también es recomendable acudir a los criterios orientativos establecidos por el MC OCDE, el cuál otorga unas pautas e inspira la mayoría de CDI, al igual que los comentarios al MC OCDE.

Debemos reseñar aquí que aplicaremos el CDI entre Francia y España, que tiene naturaleza de TI a diferencia del Modelo de Convenio de la OCDE, que como su nombre expresa, es un mero modelo que ofrece unas pautas, aunque como señala como señala

---

<sup>1</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CASANELLAS CHUECOS, Montserrat; TOVILLAS MORAN, José María. «Lecciones de Derecho Financiero y Tributario», Barcelona: Atelier, 2013, p.106. ISBN: 978-84-15690-13-9.

<sup>2</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Hacienda y Derecho (Fragmentos). Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto», Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p. 126. ISBN: 978-84-259-1672-4.

TOVILLAS MORAN<sup>3</sup> «Los Estados contratantes en el momento de definir el ámbito subjetivo del CDI que se encontraba en fase de negociación siguen el Modelo de Convenio de la OCDE [...]».

### 2.2.1.1.- Concepto de residencia en la legislación interna

Debemos empezar señalando que el concepto de “residencia” es de importancia capital en nuestro ordenamiento, y por eso hay que partir de la base de su finalidad.

La noción de residencia pretende deslindar quien estará sujeto y quien no lo estará a la normativa tributaria española, ya que el art.8 LIRPF señala que «Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español [...]».

A pesar de la importancia de este concepto, la legislación española no nos ofrece una definición clara y concisa del mismo<sup>4</sup>, sino que como expondremos un poco más adelante, lo que hace es ofrecer unos criterios para determinarla. En palabras del Alto Tribunal, la residencia habitual es un «concepto jurídicamente abierto», al igual que la permanencia o las ausencias esporádicas.

Asimismo, no concibe la posibilidad de la residencia parcial de unos meses en España y otros meses en otro país, como por ejemplo sí que lo hace el Reino Unido. En España se tiene en cuenta como periodo impositivo el año natural, con la excepción de fallecimiento del contribuyente (arts.12 y 13 LIRPF). Y tal y como apunta VELÁZQUEZ CUETO<sup>5</sup> «a efectos prácticos, significa que es residente cualquier persona que venga a vivir a España antes del 1 de julio, o que se vaya a otro país después del 2 de julio».

En nuestro caso objeto de estudio no se daría esta circunstancia, pues no es hasta el 20 de julio cuando se incorpora al *stage* con el club español. Esta circunstancia deviene determinante, pues es cuando se inicia la prestación efectiva de servicios del jugador al

---

<sup>3</sup> TOVILLAS MORAN, José María. «Comentarios al Convenio entre España y Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio» Revista Técnica Tributaria, nº50, 2000, p.77.

<sup>4</sup> En este sentido el TRLIRNR tampoco nos ofrece ninguna definición del concepto de residencia, sino que únicamente el art.6 TRLIRNR se limita a realizar una remisión expresa a la LIRPF o la LIS, en función de la personalidad jurídica del contribuyente.

<sup>5</sup> VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio. «La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos» Trabajo presentado al XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011, pág. 196.

empleador y, por tanto, la que consideramos de desplazamiento a territorio español, habiéndose superado ya, por tanto, el límite de los 183 días.

Cómo se comentaba anteriormente, la normativa regula unos criterios que se encuentran regulados en el art.9 LIRPF para determinar la residencia. Si entramos en el análisis del precepto, podemos deslindar tres criterios:

1. Criterio de permanencia [art.9 (1) a) LIRPF].
2. Criterio de intereses económicos [art.9 (1) b) LIRPF].
3. Criterio familiar [art.9 (1) b) *in fine* LIRPF].

Con relación a los dos primeros, el de permanencia y el de intereses económicos, ninguno tiene preferencia frente al otro. Es decir, no hay subordinación, siendo alternativos entre ellos. En cambio, el último criterio es una presunción que opera subordinada a los anteriores criterios.

Así lo expresa la SAN 1386/2017 y lo apunta MULEIRO PARADA<sup>6</sup> en su comentario a dicha resolución judicial. El autor remarca que no existe prelación en su aplicación, no siendo excluyentes ni subsidiarios entre ellos (los dos primeros), aun existiendo diferencias en la carga probatoria, aspecto relevante que se examinará más adelante.

En primer lugar, cabe hacer un análisis de cada uno de los criterios por separado para posteriormente realizar una comparación de la concurrencia entre ellos.

#### 1.- Criterio de permanencia

Cómo señala UCKMAR<sup>7</sup>, la presencia física en el territorio de un país es un criterio al que se acude desde antiguo con la finalidad de determinar la residencia en el territorio de un Estado. Ahora bien, esta presencia física o permanencia se tiene que manifestar o mantenerse durante cierto tiempo. En nuestro ordenamiento jurídico se ha fijado la permanencia de 183 días en el año natural.

Cabe traer a colación la reciente STS 1850/2017, de 28 de noviembre, la cual expone en su FD 3º:

---

<sup>6</sup> MULEIRO PARADA, Luís Miguel. La prueba de la no residencia fiscal. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional 1386/2017, de 30 de marzo. Nueva Fiscalidad, núm.2 abril-junio 2017.

<sup>7</sup> UCKMAR, Víctor. «Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Vol. VI, núm. 24, diciembre 1956, p- 579 y 580.

«En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las *ausencias esporádicas* tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español».

En relación con la permanencia, tal y como apunta GARCÍA CARRETERO<sup>8</sup>, surgen varios problemas, a destacar el hecho de que la presencia física es una cuestión fáctica que, muchas veces resulta difícilmente comprobable en la práctica. En ocasiones, esta dificultad viene acentuada por la rigidez de la AEAT a la hora de aceptar medios probatorios diferentes al certificado de residencia fiscal, cómo veremos más adelante.

Dentro de la problemática para determinar esa presencia física, nos encontramos con un problema que surge en la praxis, y no es otro que desde cuándo empieza a computarse esa presencia física, el *dies a quo*.

Hay que partir de la base de que este periodo se computa en un mismo periodo impositivo<sup>9</sup> y, cómo hemos comentado anteriormente, no se permite la residencia parcial como en otros territorios, sírvase de ejemplo el Reino Unido.

El problema del inicio del cómputo se da en casos como el presente, esto es, cuando hay un nuevo desplazamiento a territorio español. En este sentido, como señala GARCÍA CARRETERO, la problemática surge con los nuevos residentes, es decir, aquellas personas que no han adquirido su residencia en España en el periodo impositivo inmediatamente anterior.

---

<sup>8</sup> GARCÍA CARRETERO, Belén. La residencia de las personas físicas en la legislación interna» En CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.) *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Thomson Reuters Aranzadi. 2013, cap. 1. p.31

<sup>9</sup> En este sentido BAENA AGUILAR apunta que «Aunque la Ley no lo define, parece referirse al periodo de 365 días comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, denominado habitualmente año civil o común. La residencia se fija en regencia exclusiva a cada uno de estos periodos, siendo independiente a de un año con relación al anterior o posterior. Así, una persona que permaneciera en España 364 días ininterrumpidos, pero 182 días de un año y los otros 182 del consecutivo, no sería residente conforme a este criterio». BAENA AGUILAR, Ángel «La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Aranzadi, 1995, p. 97.

En este punto hay diferentes posturas doctrinales. Por un lado, para BAENA AGUILAR<sup>10</sup> la mera estancia física en España es lo que hace iniciar el cómputo del plazo de permanencia; mientras que para CARMONA FERNÁNDEZ<sup>11</sup> el cómputo se abre con una estancia o presencia significativa en España.

La jurisprudencia ha adoptado una posición intermedia. Entre otras, la SAN 5224/2001, de 20 de septiembre «el legislador opta por criterios claramente objetivos –permanencia por más de 183 días– datos cuya constatación lleva implícita una lógica exteriorización de una voluntad de permanencia más allá de la mera situación de tránsito y no en vano el período de permanencia no se ve afectado en su cómputo por las ausencias temporales salvo que se demuestre la residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural».

Es decir, se venía exigiendo un elemento volitivo, esto es, una voluntad de permanencia en territorio español, en palabras de GARCÍA CARRETERO<sup>12</sup> «la solución consistiría en atender al primer día de estancia en España con vocación de permanencia, siendo este el día que determinará el inicio del cómputo del plazo de 183 días»<sup>13</sup>.

Seguidamente, en cuanto a la determinación de la permanencia, entra en juego la regla de las ausencias esporádicas, concepto jurídico indeterminado y que genera enorme inseguridad jurídica<sup>14</sup>.

En este sentido la RTEAC de 9 de julio de 1998 en el caso de un trabajador con residencia en el Reino Unido y viene a España el 1 de mayo, pero no es hasta septiembre cuándo se incorpora a la plantilla de su empresa. Si bien, en ese periodo (mayo – septiembre) realiza viajes al Reino Unido, el tribunal considera esas ausencias como esporádicas, pues

---

<sup>10</sup> BAENA AGUILAR, Ángel «La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *op.cit.*, p. 102.

<sup>11</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)». Carta Tributaria 231, Monografías, p.5.

<sup>12</sup> GARCÍA CARRETERO, Belén. La residencia de las personas físicas en la legislación interna» en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.) «Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa», *op.cit.*, p-35.

<sup>13</sup> En este punto es necesario indicar que la STS 1850/2017, de 28 de noviembre ha eliminado ese elemento volitivo intencional, debiéndose atender únicamente al dato objetivo de la duración de la estancia fuera de territorio nacional. En nuestro caso, ese primer día de estancia podríamos considerarlo el de la fecha de firma del contrato, resultando por ello insuficientes para el alcanzar la cifra de los 183 días.

<sup>14</sup> Así lo apunta tanto el Alto Tribunal cómo doctrina autorizada en la materia (en este sentido se pronuncian MARTÍN QUERALT, Juan Martín; RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador o DELGADO PACHECHO, Abelardo, entre otros).

entiende que la voluntad del contribuyente es residir en España y falla considerándolo residente en España.

Como vemos, el TEAC toma en consideración y entiende como un hecho relevante para determinar la residencia la firma del contrato con la empresa. Esto es, aun retornando después al Reino Unido, considera esas ausencias como esporádicas por ya haber firmado el contrato, y a pesar de empezar a trabajar en España en fecha posterior.

Si esto lo extrapolamos a nuestro caso, la firma del contrato es en fecha de 20 de julio, no pudiendo existir intención de residir con anterioridad a la firma del contrato, pues ni siquiera se sabía que iba a residir en España. Nos encontramos por tanto en un periodo inferior a los 183 días exigidos por la legislación española.

La DGT ha llegado a considerar como esporádica toda ausencia, sin tener en cuenta su duración, siempre que no se acredite la residencia fiscal en otro país<sup>15</sup>. Esta opinión es demasiado oportunista bajo mi criterio, pues la finalidad no puede ser otra que el estado español pueda ejercer la presión sobre el contribuyente.

En un sentido más neutro se ha pronunciado el TEAC en su RTEAC 00/2881/1996, de 7 de julio de 1999 al señalar que «por el uso de la voz “esporádicas” en el art.9.1 a) LIRPF, cabe considerar que del periodo de residencia no deben descontarse los días ausentes del territorio nacional por acontecimientos fortuitos o causas de fuerza mayor (viajes de negocios, enfermedad, visitas a familiares...)».

Este criterio sostenido por la DGT ha sido criticado abiertamente por la doctrina, quién ofrece varias conceptualizaciones de este término. Un sector considera esencial el elemento temporal, pues será ello lo que determine si se trata de una ausencia esporádica o no. Por ejemplo, para BAENA AGUILAR<sup>16</sup>, si ésta es muy breve, aunque sea repetida durante el ejercicio, será esporádica.

Otro sector, capitaneado por SIMÓN ACOSTA pone especial énfasis en el elemento intencional, esto es, en la voluntad o intención con la que el sujeto pasivo lleva a cabo esa ausencia<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> En este sentido se pronuncian las Consultas de 24 de junio de 1997, 7 noviembre 2001 y 29 de abril de 2002.

<sup>16</sup> BAENA AGUILAR, Ángel. «La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *op.cit.*, p. 104.

<sup>17</sup> En este sentido se pronuncia SIMÓN ACOSTA, Eugenio señalando que esa intencionalidad únicamente se puede demostrar a través de pruebas indiciarias, si bien lo que determina el carácter esporádico o no de la

Por último, la tercera postura podríamos calificarla cómo mixta, pues se entra a valorar tanto el elemento temporal como el intencional. Así lo expone MARTÍNEZ CHAMORRO<sup>18</sup> «se caracterizan por su brevedad, por ser ocasionales [...] y por la subsistencia en las mismas del ánimo de retornar».

Resulta interesante, a mi entender, traer a colación la nota de la Comisión Coordinadora entre la Administración del Estado y la Hacienda Foral de Navarra, con número 287/2009, de 23 de abril de 2010, pues es ilustrativa al considerar esporádicas las ausencias «*cuya duración es definida, como pueden ser unas vacaciones o la realización de un trabajo concreto en otro lugar, siempre y cuando para el contribuyente la vuelta a su ciudad de residencia sea un hecho cierto y conocido en todo momento*».

Esta discusión doctrinal acerca de la necesidad del elemento intencional se zanja con la STS 1850/2017 que fija «el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida».

Es por ello que coincidimos con GARCÍA CARRETERO a la hora de señalar que el criterio de las ausencias esporádicas debe aplicarse con libertad y de forma automática cuando exista una estabilidad que haga posible la comparación de permanencia entre países.

Así CARMONA FERNÁNDEZ<sup>19</sup> ha destacado que «el legislador, una vez que prueba una estancia física en territorio español – de una apreciable o razonable duración –, quiere considerar residente a dicho sujeto pasivo, a menos que demuestre su residencia habitual en otro país durante más de 183 días en el año natural»<sup>20</sup>. Por tanto, en nuestro supuesto

---

ausencia, será si ésta es de larga duración en «*El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», Aranzadi, Pamplona, 1999, p.126. Vemos por tanto que, a pesar de considerar relevante el elemento intencional, acaba haciendo referencia a la duración de la ausencia aunque meramente como un indicio para considerarla esporádica o no.

<sup>18</sup> MARTÍNEZ CHAMORRO, Mónica «La residencia habitual en el nuevo IRPF. La Ley fija quienes deben tributar en España». Su Dinero, núm. 165, 1999, p.1.

<sup>19</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia), Carta Tributaria, Monografías, *op.cit.*, p.5.

<sup>20</sup> Esto engarza con nuestra afirmación anterior relativa a la voluntad del estado español de ejercer la presión fiscal sobre el contribuyente y con la afirmación realizada por CAÑAL GARCÍA en relación al paradigma clásico de que «la Administración, [...] pretende maximizar la recaudación». CAÑAL GARCÍA, Francisco José, «*Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos*» en Blog de la Revista Catalana de Dret Públic, 9 de septiembre de 2014. <http://eapc-rcdp.blog.gencat.cat/2014/09/09/los->

no podría entrarse a conocer de las ausencias esporádicas al estar ese periodo fuera de España.

No hay que olvidar que la permanencia es el elemento principal y que el termino de ausencias esporádicas es meramente accesorio. Como señala el Alto Tribunal en su STS de 28 de noviembre de 2017 «Sin presencia física, aun corregida razonablemente con el factor de las ausencias esporádicas, no hay permanencia en el sentido del artículo 9.1.a) LIRPF y, por ende, tampoco habría residencia habitual».

Este pronunciamiento sienta un criterio especialmente relevante, cual es que para ser considerado como no residente en España, basta haber residido 183 días en el extranjero<sup>21</sup>. Anteriormente la STS de 11 de noviembre de 2009 (rec. 8294/2003) se pronunció indicando que para acreditar la no residencia en España se tenía que producir «la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español»

Esto es, si el periodo fuera de España supera el umbral de los 183 días, ese periodo de tiempo superior en el extranjero neutraliza la regla del art.9 (1) a) LIRPF, y ya no pueden entrar a considerarse las ausencias como esporádicas, aunque la intención del contribuyente sea volver a territorio español.

Asimismo, SERRANO ANTÓN<sup>22</sup> señala que «El cómputo de las ausencias deja de surtir efectos cuando el sujeto pasivo acredita que ha residido en otro país 183 días. Como vemos, no sólo se exige la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que ésta debe haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que el sujeto pasivo es residente en España».

En nuestro caso, no se puede considerar una ausencia esporádica el tiempo anterior, es decir, **antes de una primera permanencia física en España**, pues no tiene efectos retroactivos. Es por ello por lo que, como señala CUATRECASAS<sup>23</sup> «por regla general

---

[contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/](#)

<sup>21</sup> Ésta ha precedido a una serie de sentencias, provenientes del TSJ de Asturias que se pronuncian en idénticos términos y que sientan jurisprudencia sobre esta interpretación. En este sentido, *vid.*, las SSTs 1834/2017, de 28 de noviembre; STS 27/2018, de 16 de enero; STS 28/2018, de 16 de enero; y 56/2018, de 18 de enero.

<sup>22</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando «*Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional*», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, SERRANO ANTÓN, Fernando y BUSTOS BUIZA, José Antonio, «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes». Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 24/02, Madrid, 2002, p.19.

<sup>23</sup> CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», Ed. Aranzadi, 2003. p.96.

resulta dudoso afirmar que existe una presencia confirmada en el territorio español desde el mismo momento de llegada al mismo», es decir, para que se pueda considerar una ausencia, es exigible haber estado presente previamente, pues no puede ausentarse alguien que nunca ha estado.

En semejantes términos se pronuncia la STS 1850/2017 al considerar que «Si no concurre el requisito de la permanencia al que se refiere el artículo 9.1.a) LIRPF, como concepto objetivo o material, son indiferentes para completarla las eventuales ausencias esporádicas, en tanto pierden por completo la referencia legal que les da sentido, esto es, dejan de ser esporádicas por definición».

A mi entender, de este pronunciamiento se puede extraer también otra conclusión, aunque no explícitamente indicada en el fallo, si implícitamente. La cuestión es que, en el caso examinado por el TS, la obtención de renta es de fuente española, única y exclusivamente, pues proviene de una beca del ICEX, y aun siendo ello así, por no cumplir los 183 días de permanencia en España, se consideran como no residentes.

Es decir, en supuestos como el presente, en que, pese a que la obtención de renta provenga mayoritaria o únicamente de fuente española, no puede pretenderse por ese mero criterio economicista, y olvidándose de los días de residencia, ejercer una vis atractiva hacia el estado español para que el sujeto sea residente fiscal español y por consiguiente tribute por su renta mundial en España.

En conclusión, bajo mi parecer se puede extraer del análisis de esta sentencia un argumento bajo el que se puede defender la pretensión de que, pese a que se obtenga la mayor parte de renta en España, si no se cumplen los días de residencia, no se puede ser residente fiscal español<sup>24</sup>.

## 2.- Criterio económico

El art.9 (1) b) LIRPF nos habla de «el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos» conocido en la practica como centro de intereses económicos.

---

<sup>24</sup> Esto sin perjuicio de la diferente clasificación de las rentas, pues las becas tributan de manera diferente que los rendimientos del trabajo, pero puede sostenerse esa pretensión.

Si bien no existe un orden de prelación entre estos dos métodos, en la praxis se acude al centro de intereses económicos de forma subsidiaria, o cómo dice CHICO DE LA CÁMARA<sup>25</sup> «cuando resulte de difícil aplicación el criterio de la permanencia en España».

A mi parecer, y coincidiendo plenamente con GARCÍA CARRETERO<sup>26</sup>, este criterio se «formula acogiendo expresiones excesivamente vagas e imprecisas las cuales generan una importante inseguridad jurídica además de una variada problemática respecto de la que no existen soluciones en el ámbito normativo». Esto crea una enorme inseguridad jurídica, coincidiendo con lo expuesto por la doctrina más autorizada, al ser un concepto jurídico indeterminado<sup>27</sup>.

Para saber que se entiende por centro de intereses económicos, tenemos que acudir a doctrina y jurisprudencia pues se trata de un concepto jurídico indeterminado. MARTÍN QUERALT<sup>28</sup> realiza una afirmación muy acertada al señalar que «La *ratio legis* del concepto es clara: se trata de una medida cautelar que establece la sujeción a la Hacienda Pública española de rentas obtenidas por personas que, aun no teniendo la residencia habitual en España, tienen en nuestro territorio la fuente principal de sus rentas».

A juicio de DE JUAN PEÑALOSA<sup>29</sup> este es un punto de conexión impreciso y de difícil determinación, pues es inestable y resultando a veces contradictorio con la situación de la presencia real del sujeto en el país.

A parte de la problemática conceptual, se suscita otra en torno a la materia probatoria, pues al no ser un concepto que encontramos regulado en la normativa, se admite una amplia interpretación. Es aquí dónde, a mi entender, se encuentra la principal desventaja, pues la AEAT a la hora de probar que el contribuyente tiene en España su centro de intereses económicos, se basa en un amplio abanico de pruebas que, a su parecer, al cuál me adhiero plenamente, son validas y suficientes para probar este centro de intereses<sup>30</sup>.

---

<sup>25</sup> CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Revista Jurídica del Deporte, núm.9, 2003, p. 322.

<sup>26</sup> GARCÍA CARRETERO, Belén, *op.cit.*, p.53.

<sup>27</sup> En este sentido se pronuncia MARTÍN QUERALT, Juan Martín. «Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular», 14ª ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998, pág.69.

<sup>28</sup> MARTÍN QUERALT, Juan Martín, *op.cit.*

<sup>29</sup> DE JUAN PEÑALOSA, José Luis. “Estudio introductorio” en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo., *op. cit.* p.25.

<sup>30</sup> En este punto podría invocarse uno de los principios rectores del proceso judicial, que no es otro que el de igualdad de armas, que es un reflejo del art.14 CE que regula el principio de igualdad. Éste pretende que haya una equivalencia de oportunidades entre las partes, en este sentido el TC apunta con relación a este principio, en su ya lejana STC 47/1987 que este principio es «lógico corolario de la contradicción, se deriva asimismo de la necesidad de que las partes cuenten con los mismos medios de ataque y de defensa, idénticas posibilidades y cargas de alegación, prueba de impugnación [...]».

Ahora bien, mi discrepancia surge cuando se invierten las posiciones. Es decir, cuando el contribuyente intenta probar ante el órgano administrativo empleando estos medios, los deniega en base a que no se entienden suficientes para acreditar este punto. Totalmente incomprensible, pues es la propia Administración quien los emplea, y cuando es al contrario, se apoya en que el medio idóneo de probar la residencia efectiva en otro país es el certificado de residencia.

Si dejamos de lado este aspecto nebuloso propio de la práctica, una vía para determinar este centro de intereses es examinar los intereses y actividades económicas que el sujeto tenga en los demás países, es decir, si los intereses en España superan al resto de países, será residente fiscal español.

Con la aplicación de este criterio, la AEAT, y posteriormente el TEAR/TEAC y los tribunales realizan una comparación de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en España y en otros países entre los cuáles se está debatiendo la residencia fiscal.

Un ejemplo de este análisis aparece reflejado en la STS 5071/2006, de 4 de julio donde se debate la residencia fiscal del obligado tributario entre España y Suiza. El TS para determinar que debe entenderse por centro de intereses, señala en el FD 4 *in fine* que «se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles, pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas».

No podemos dejar de señalar que, en este caso, el TS consideró al sujeto como residente fiscal español, a pesar de haber aportado el certificado de residencia fiscal en Suiza<sup>31</sup>.

Por tanto, podemos apreciar que el centro de intereses económicos viene determinado por dos patrones: uno es la obtención de renta y el otro es dónde se sitúa el patrimonio del contribuyente.

En este sentido coincidimos plenamente con la apreciación manifestada por CARMONA FERNÁNDEZ<sup>32</sup> relativa a que en ciertos casos el patrón de obtención de renta puede interpretarse desde la vertiente opuesta, es decir, la del gasto. Esto es, dónde gasta el

---

<sup>31</sup> En este mismo sentido de pronuncia la STS de 15 de diciembre de 2005. Por tanto, vemos que este no es el único medio probatorio para acreditar la residencia fiscal, a pesar de que la AEAT así lo manifieste.

<sup>32</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. «*La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos*», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (Dir.) «*Manual de Fiscalidad Internacional*», Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pág. 36.

dinero el contribuyente ya que sigue siendo, al igual que la obtención de renta, una manifestación de capacidad económica mas.

Esta vertiente puede resultar de gran utilidad a la hora de justificar la residencia, y más cuando este extremo guarda relación con el “centro de intereses vitales” empleado en los CDI, pues el gasto es una expresión de la rutina diaria y ofrece una visión de la vida social del contribuyente<sup>33</sup>.

Como vemos, en este análisis se tienen en cuenta la obtención de renta y patrimonio, y aunque ninguno es preferente o prevalece sobre el otro, tal y como apunta SERRANO ANTÓN<sup>34</sup> «Si resulta meridianamente claro que, cuando una persona física obtiene la mayoría de sus rentas en territorio español, va a resultar gravado por su renta mundial en nuestro país de acuerdo con lo previsto por la Ley del IRPF, más dudoso parece que pueda aplicarse ese criterio si la persona física posee la mayoría de su patrimonio en España, obteniendo la mayor parte de sus rentas en el extranjero».

Es decir, en la balanza, pesa más la obtención de renta, criterio lógico desde el punto de vista pragmático del hecho imponible. Esto es, si estuviésemos debatiendo la realización o no del hecho imponible, el obtener renta en España podría ser un índice para tributar aquí por obligación personal, pero si estamos debatiendo un conflicto de residencia, se debe acudir a criterios más facticos y pragmáticos que muestren con mayor precisión la presencia física del contribuyente en un territorio.

No parece, a mi entender, tan claro y decisivo el criterio de tenencia de patrimonio en España, ya que por ejemplo un nacional de otro país, pero que trabaja y permanece en España durante más de 183 días, puede poseer más patrimonio en su país de origen, y no por ello dejará de ser residente fiscal español si cumple los requisitos expuestos en la normativa.

---

<sup>33</sup> En este sentido, por ejemplo, las cuotas mensuales del gimnasio, de un club social, de gastos en bares, supermercados... incluso una multa de aparcamiento, esta serie de documentos pueden expresar con mayor precisión la residencia real y efectiva del sujeto que será más clarividente que el centro de intereses económicos, pues son gastos cotidianos que manifiestan capacidad económica del sujeto y significan *per se* permanencia física en un territorio.

<sup>34</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando «Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional», en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, SERRANO ANTÓN, Fernando y BUSTOS BUIZA, José Antonio, *op.cit.*, p. 21.

Con esto vengo a referirme a que el criterio adoptado por la LIRPF es puramente economicista, a diferencia del adoptado en los CDI, que hacen referencia al centro de intereses vitales y no meramente económicos<sup>35</sup>.

En sentido contrario al sentido puramente económico se manifestaba ya SAINZ DE BUJANDA<sup>36</sup> al señalar que «cuando la norma constitucional se refiere a la medición de la carga tributaria, no alude meramente a las manifestaciones externas, objetivas, materiales, de la riqueza, que den origen al nacimiento de las obligaciones tributarias, [...] esta directa apelación al sujeto pasivo del impuesto se hace porque sus circunstancias personales deben ser muy tenidas en cuenta a la hora de configurar el gravamen».

También COLLADO YURRITA y ROMERO FLOR<sup>37</sup> se expresan en similares términos al analizar el sistema tributario estatal y señalar que «el IRPF constituye uno de los instrumentos fundamentales de la política económica y una de las formas más exactas de apreciar la capacidad económica real de cada contribuyente, al gravar la renta global de las personas físicas residentes en territorio español según sus circunstancias personales y familiares», vemos que se obvia por tanto el criterio económico.

Frecuentemente en la práctica diaria de los conflictos de doble residencia, la AEAT tiende a desnaturalizar el concepto “centro de intereses vitales” hacia el término puramente economicista de la LIRPF, ejerciendo así su *vis atractiva* para que haya más sujetos que tributen en España por su renta mundial<sup>38</sup>. Así lo indica NAVARRO IBARROLA<sup>39</sup> al señalar que «un buen ejemplo lo encontramos en la jurisprudencia española, que sin duda otorga mucho más valor a los intereses económicos, debido al criterio interno de residencia del núcleo de actividades o intereses económicos».

---

<sup>35</sup> Esto es, desde el punto de vista de los CDI si bien el criterio económico puede ser una opción, lo realmente interesante es dónde tiene el sujeto sus intereses vitales, esto es, su familia, cónyuge, hijos... así como el lugar dónde hace su vida social, eso debemos entender por intereses vitales, no sólo el patrón económico ya que, si la normativa hubiese querido poner únicamente como punto de referencia ese criterio economicista, lo hubiese puesto. Bajo mi criterio, estos criterios son distintos y una reducción del centro de intereses vitales a lo económico es una desnaturalización del concepto.

<sup>36</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Op.cit., p. 126.

<sup>37</sup> COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ROMERO FLOR, Luís María. «El sistema tributario español» en ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (Dir.), COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (Dir.), MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (Coord.) *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*, Barcelona: Atelier, 2015, cap. 1, p. 45. ISBN: 978-84-15690-86-3.

<sup>38</sup> Cómo señala CAÑAL GARCÍA «un paradigma clásico dice que en la relación tributaria existen dos sujetos: la Administración, que pretende maximizar la recaudación, y el contribuyente, que procura pagar lo menos posible» CAÑAL GARCÍA, Francisco José, op.cit.

<sup>39</sup> NAVARRO IBARROLA, Aitor. «Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española». Revista Quincena Fiscal, n°9/2012, p.8.

En este sentido se pronuncia la SAN 4040/2002, de 27 de junio pues en su FD 3º *in fine* se refiera a que «En cuanto a la vinculación económica (art. 12-1 b) Ley 18/1991) ya se esté en una posición puramente economicista que atienda exclusivamente a los intereses económicos del sujeto pasivo como si nos posicionamos a favor del más amplio “centro de intereses vitales” en base al centro de las relaciones económicas y personales más estrechas, [...] En definitiva, la aplicación de las normas citadas dependen de la acreditación o no de un hecho objetivamente considerado, el de la “residencia habitual”, cuyo concepto legal exige la acreditación de este sustento fáctico, tanto por parte de quien afirma su existencia (la Administración), como a quien niega tal consideración (el contribuyente)»<sup>40</sup>.

Además, se debe hacer notar que es muy recurrente para la Administración Tributaria interpretar en los conflictos de doble residencia únicamente la normativa interna (centro de intereses económicos) eludiendo el examen del término empleado en los CDI y MCOCDE que es «*centro de intereses vitales*».

En este punto no podemos dejar de hacer alusión a la prevalencia que tienen los TI en nuestro ordenamiento *ex art.96 CE*. Esta referencia expresa al art.96 CE la hace el art.5 LIRPF el cual reconoce el carácter jerárquico de los convenios y tratados internacionales sobre la normativa interna.

Como apunta NOCETE CORREA<sup>41</sup> esta «mención que adquiere pleno significado atendiendo a la existencia de un considerable número de convenios bilaterales suscritos por España mediante los que se pretende evitar o eliminar aquellos supuestos en los que una misma renta puede ser sometida a gravamen por varios Estados».

### 3.- Criterio familiar

Cómo ya nos hemos venido refiriendo, este último criterio tiene carácter subsidiario, y cómo señala GONZÁLEZ APARICIO<sup>42</sup> los criterios de permanencia y de intereses

---

<sup>40</sup> Criterio anteriormente adoptado por esta Sala y reflejado en la ya mencionada SAN 5224/2001, de 20 de septiembre.

<sup>41</sup> NOCETE CORREA, Francisco José. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I) en Manual de Derecho Tributario: Parte Especial. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel y COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (dirs.)

<sup>42</sup> GONZÁLEZ APARICIO, Marta. «La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo» en Documentos de Trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro, Instituto de Estudios Fiscales, Pág.224

económicos son presunciones *iuris et de iure*, mientras que el último es una presunción *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario.

El hecho de la permanencia es un requisito objetivo, pues se apoya en una base fáctica. Esto es, si has residido 183 días o no en España, a primera vista no hay lugar a posibles apreciaciones. Ahora bien, esta afirmación debe matizarse, pues la Administración Tributaria puede considerar que el obligado tributario ha permanecido más de 183 días en territorio español, abriéndose consiguientemente un procedimiento dónde el sujeto puede aportar pruebas que demuestren lo contrario<sup>43</sup>.

No puede decirse lo mismo del criterio de intereses económicos, el cual es susceptible de interpretaciones subjetivas concurriendo así la libre apreciación. Este criterio, si bien es menos utilizado, en la praxis la AEAT cuándo no puede demostrar la permanencia, acude a éste para atraer la residencia a España.

Esto no esta ausente de complicaciones, pues surge la consiguiente problemática arraigada a procedimientos largos y costosos primero en vía administrativa y que frecuentemente acaban dilucidándose ante los órganos jurisdiccionales.

En cuanto al tercer criterio, se ha venido manifestando que es una presunción *iuris tantum* y que sirve, a mi modo de ver, como un método de desempate a través del cual se tiene una posibilidad más para atraer la residencia fiscal a territorio español.

A pesar de ser una cláusula de cierre o válvula de escape, esta presunción suele entrar en juego en los conflictos de residencia, pues es un criterio muy habitual y enormemente ilustrativo en la determinación del centro de intereses del contribuyente.

No podemos obviar que se considerara residente fiscal español, como dice la normativa «salvo prueba en contrario», cuándo residan aquí el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de aquél.

Debemos remarcar aquí una cuestión que no es nada baladí, y no es otra que el hecho de que se diga “y” en lugar de “o”, pues la conjunción “y” implica adición o suma, por tanto, si no se tienen cónyuges e hijos, esto es, ambos, que residan en España, no aplica esta presunción.

---

<sup>43</sup> Hay que remarcar en este caso que, en ocasiones, aún habiendo residido en otro país más de 183 días, y pese a aportarse prueba de ello, la Administración Tributaria española intentara mediante la aplicación de su *vis atractiva* justificar la residencia fiscal en España a través de la mayor obtención de renta.

### 2.2.1.2.- *Concepto de residencia fiscal en el CDI aplicable*

Ahora bien, al tratarse el presente caso de un conflicto de doble residencia, hemos de estudiar y atender al concepto de residencia regulado en los Convenios o Tratados. Más conocidos como Convenios de Doble Imposición (“CDI”) aplicable en cada caso, que en el presente es el firmado entre el Reino de España y la Republica de Francia.

El CDI nos da unos criterios o pautas que se aplican para determinar una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución de la potestad tributaria al Estado en cuestión<sup>44</sup>. Es decir, será el encargado de dirimir el conflicto de la doble residencia.

En este punto debemos traer a colación la primacía o jerarquía normativa ya recogida y muy bien plasmada desde hace siglos en la pirámide de Kelsen. Los TI y en especial los CDI, según el art.7 LGT, se aplican con primacía sobre la legislación interna.

Esto es, el CDI marca unos principios de igualdad y la AEAT española no puede estar por encima o en una situación privilegiada a la de la Administración Tributaria francesa y exigir la tributación por la renta mundial del sujeto pasivo en España.

Cabe señalar que los CDI únicamente resultaran aplicables cuando se den supuestos de doble residencia, es decir, cuando según la legislación interna de dos estados, una persona física sea considerada residente por dos Estados<sup>45</sup>. En estos casos es cuando deben aplicarse las pautas contenidos en estos convenios que serán las que determinarán la residencia fiscal del sujeto<sup>46</sup>.

Al ser un conflicto de residencia, debemos analizar cómo define o que entiende el CDI por residente, el aplicable en nuestro caso es el ratificado entre España y Francia.

Estos CDI son los que ofrecen la solución a la determinación de la residencia fiscal para evitar la doble imposición o sujeción, la mayoría de ellos se inspiran en el MCOCDE en

---

<sup>44</sup> Párrafo 10 de los Comentarios al Artículo 4 MOCDE.

<sup>45</sup> Así lo expresa TOVILLAS MORAN al señalar que «La condición de residente en uno u otro de los Estados contratantes es condición sine qua non para tener derecho a la aplicación del mismo» en TOVILLAS MORAN en «*Comentarios al Convenio* [...] op.cit., p.78.

<sup>46</sup> Los CDI (recordemos que son TI) deben siempre interpretarse conforme a lo estipulado en el art.31 (1) CVDT el cual señala que « 1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin».

adelante) y sus comentarios son ampliamente útiles siendo aceptado generalmente como guía de interpretación, tal y como señala VAN RAAD<sup>47</sup>.

En este sentido, como destaca TOVILLAS MORAN<sup>48</sup> «aparte de integrar una propuesta de sistema ordenado y completo de normas que propenden a evitar la doble imposición jurídica internacional y la evasión fiscal, los Convenios modelo constituyen, asimismo, un detenido estudio de las cuestiones más candentes en el Derecho Tributario internacional y de las posibles soluciones a adoptar por los Estados en dicho ámbito». En idéntico sentido se pronuncia SERRANO ANTÓN<sup>49</sup> al señalar que «los Comentarios al MC OCDE son un elemento más a la hora de interpretar los CDI».

En relación con estos CDI y el MCOCDE, es interesante traer a colación lo expuesto por VELÁZQUEZ CUETO<sup>50</sup> en relación con la interacción entre la legislación interna y los convenios.

A estos efectos señala que «Los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por España, al seguir el Modelo de la OCDE, no alteran para nada, en principio, lo dicho en la legislación interna de cada Estado. El proceso lógico que debe seguirse para determinar si una persona es o no residente en nuestro país pasa, en primer lugar, por aplicar la legislación interna española. Sólo para los efectos previstos en el Convenio deberá acudir al mismo. En particular, en caso de conflicto de doble residencia, las reglas del CDI indicarán en cuál de los dos Estados el sujeto es residente. En ningún caso es correcto un proceso de determinación de la residencia que mezcle, en cada paso o criterio de atracción, la legislación interna y el CDI».

---

<sup>47</sup> VAN RAAD, Klaus. «Interpretation and application of Tax Treaties by Tax Courts», *European Taxation*, núm 1/1996, p.4.

<sup>48</sup> TOVILLAS MORÁN, José María. «La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo Convenio de la OCDE» en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, nº0, 1996. p. 114 y 115 citado por RIBES RIBES, Aurora. «La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional», Tesis Doctoral, dirigida por la Dra María Teresa Soler Roch, Universidad de Alicante, 2002.

<sup>49</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando. «La interpretación de los Convenios de Doble Imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio», *Centro de Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 341-342, p.132.

<sup>50</sup> VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio. «La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos» Trabajo presentado al XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011, pág. 196.

En este sentido OBUOFORIBO<sup>51</sup> indica que «el pensamiento detrás del art. 4 del MCOCDE es que para que el contribuyente tenga acceso al convenio, esa persona debe, al menos en uno de los Estados contratantes, estar sujeta a tributación de manera plena (esto es, gravamen global)».

Así lo expresa el punto 1 de los Comentarios al MCOCDE señalando:

«Mientras los primeros convenios se aplicaban a los «ciudadanos» de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los «residentes» de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad. Algunos convenios tienen un ámbito incluso más extenso al afectar de forma más general a los «contribuyentes» de los Estados contratantes; por consiguiente, son también aplicables a personas que, aun cuando no sean residentes de ninguno de los dos Estados, están sometidas a imposición sobre una parte de sus rentas o de su patrimonio en cada uno de ellos. Se ha considerado preferible, por razones de orden práctico, establecer la aplicación del Convenio a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes».

El art.4 CDI España – Francia regula el concepto de residente<sup>52</sup> señalando unos criterios para dirimir los conflictos de doble residencia a los que debe darse un significado autónomo a los que le da la normativa interna de cada Estado<sup>53</sup>.

En este sentido, como señala MAISTO<sup>54</sup> si no se interpretasen autónomamente, se generaría un «conflicto con la finalidad del tratado y en particular con la regla del *tie-break*». Hay que señalar también que, a diferencia de la normativa interna, estos criterios son jerárquicos, dándose preferencia por tanto al que esta en primer lugar.

Esta enumeración jerárquica, la cual si bien no es idéntica en todos los CDI, si es muy similar en todos ellos al tomar como referencia el MCOCDE<sup>55</sup> y para el CDI aplicable en

---

<sup>51</sup> OBUOFORIBO, Barrister Boma. Article 4: Resident”, «Article 4: “Resident” » en VANN, Richard; (Editor in Chief) [et.al.] *Global Tax Treaty Commentaries*, Amsterdam: IBFD, 2014 (Online Collection).

<sup>52</sup> Sin embargo, como señala TOVILLAS MORAN, el convenio no contiene una definición autónoma de residencia. TOVILLAS MORAN, José María. «Comentarios al Convenio entre España y Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio» *op.cit.*, p.78.

<sup>53</sup> NAVARRO IBARROLA, Aitor. Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española *op.cit.*, p.3.

<sup>54</sup> MAISTO, Guglielmo, «Residence of Individuals and the Italy-France Tax Treaty», *European Taxation*, vol.39 nº2 p.48.

<sup>55</sup> Por ello se pueden emplear como guía los Comentarios al MCOCDE, porque en nuestro caso el concepto de residencia en el CDI España-Francia y MCOCDE regulan de manera idéntica el concepto de residencia y los comentarios son extrapolables al caso. No hay que olvidar que los comentarios únicamente sirven como guía, no siendo aplicables directamente, por tanto.

nuestro supuesto, como señala TOVILLAS MORAN<sup>56</sup> «Siguiendo siempre el Modelo de Convenio de la OCDE el criterio de la residencia prima sobre el criterio de la nacionalidad [...]». Además, en el presente supuesto cómo señala SERRANO ANTÓN<sup>57</sup> se produciría la «mayor eficacia interpretativa» de los Comentarios al MC OCDE pues «el artículo del CDI a interpretar (art.4) coincide literalmente con el tenor de lo previsto para este artículo en el MC OCDE».

En este sentido, GIL GARCÍA<sup>58</sup> señala que «Se establece [...] una lista priorizada de reglas de desempate para determinar en cuál de los dos Estados contratantes el contribuyente debe ser residente a los efectos del convenio». Éstas serán objeto de examen a continuación.

#### 1.- Vivienda permanente

La primera regla que ofrece es la «vivienda permanente a su disposición» (*permanent home available to him*). Para saber que significa este concepto, creemos conveniente acudir a lo señalado por AVERY JONES<sup>59</sup> quien parte de un análisis tripartito, autónomo y separado de cada uno de los conceptos.

En este sentido, por «vivienda», en síntesis, se quiere significar la habitabilidad de esta, es decir que el sujeto pueda vivir. El segundo término «permanente» debe referirse a lo opuesto a un “periodo de tiempo limitado”, es decir que no se den las circunstancias que evidencien que la intención es un uso de corta duración<sup>60</sup>. Por último, la expresión «a su

---

<sup>56</sup> TOVILLAS MORAN, José María. «Comentarios al Convenio entre España y Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio» op.cit. , p.77.

<sup>57</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando. «La interpretación [...] op.cit, p.132.

<sup>58</sup> GIL GARCÍA, Elizabeth. «La residencia como criterio de aplicación de los CDI. La cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia» en MERINO JARA, Isaac (Dir.) y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio (Coord.). Documentos de trabajo 7/2018, Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional. p.362.

<sup>59</sup> AVERY JONES, John F. [et.al.] «Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention», British Tax Review, núm. 1, p.22

<sup>60</sup> Estas palabras son las que se señalan en el párrafo 12 a los CMOCD E al art.4. Bajo mi punto de vista, una circunstancia que evidencia una duración corta puede ser el alquiler de una habitación de hotel, pues no se va a pretender vivir de manera indefinida o duradera en un hotel, sino que se trata meramente de un uso temporal.

disposición», se refiere a que la vivienda sea idónea para una estancia con cierta entidad temporal<sup>61</sup>.

El párrafo 13 de los Comentarios al art. 4.2 del MCOCDE indica que el carácter permanente viene dado por la posibilidad de disposición del alojamiento en cualquier momento y de manera continuada, en idéntico sentido se pronuncia la STS 5071/2006 anteriormente citada.

Bajo el modo de ver de GIL GARCÍA<sup>62</sup>, el cual compartimos plenamente, se podrían hacer extensivas las disposiciones del art. 5 del MCOCDE para concretar el concepto de permanencia, para determinar esa disposición permanente. En este sentido los Comentarios al art.5 MCOCDE señalan:

«[...] la experiencia ha demostrado que los establecimientos permanentes normalmente no han sido considerados como tal en situaciones donde un negocio realizado en un Estado a través de un lugar fijo de negocios ha durado menos de seis meses (en cambio, la práctica muestra como en muchos casos se ha considerado la existencia de un establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se ha mantenido por un período superior a seis meses)».

Tenemos que reseñar que el contribuyente vive hasta el 30 de octubre en un hotel, y es a partir de ese día cuando encuentra una vivienda en alquiler y empieza allí a residir, es por ello por lo que como máximo podrá residir dos meses (noviembre y diciembre). Todo esto nos lleva a concluir que no puede considerarse que tenga una vivienda permanente en España, al menos durante el ejercicio objeto de debate, presumiéndose que si la tiene en Francia, pues es allí donde vivía y trabajaba residiendo durante un periodo superior a seis meses, considerándose por consiguiente, que la vivienda permanente disponible está en territorio francés.

Además, debemos señalar que como estipula GIL GARCÍA, a pesar de que este criterio no basa la permanencia de la vivienda en un período de tiempo concreto, puede llegar a considerarse el elemento temporal.

---

<sup>61</sup> En este sentido el párrafo 12 de los CMOCDE al art.4 consideran residencia al lugar donde el individuo es propietario o posee una casa.

<sup>62</sup> GIL GARCÍA, Elizabeth. Op.cit. p.365.

A pesar de que ISMER y RIEMER<sup>63</sup> opinan que no debe considerarse ningún tiempo mínimo, es cierto que acuden a una prueba o test conocido como la vivienda permanente, del cual concluyen que no se puede considerar una estancia de más de seis meses como temporal.

Es interesante traer a colación un pronunciamiento de la DGT expuesto en su contestación a la Consulta V0221/02, de 11 de febrero concluye que la residencia de los contribuyentes está en Francia por ser este país el único en el que éstos disponían de una vivienda permanente, basándose en el CDI. Es importante señalar que, en este supuesto, los consultantes tenían un negocio en España de venta de inmuebles, y a pesar de ser este negocio su única fuente de obtención de renta y al que se desplazaban de forma diaria desde Francia.

En ese caso, se daba una situación idéntica a la del caso objeto de análisis. La legislación francesa los consideraba residentes por su presencia habitual, pero España también los consideraba como residentes por la mayor obtención de renta. Por tanto, se acudió al CDI y en base al art.4 (2) CDI se les consideró residentes en Francia por ser allí el único lugar dónde disponían de una vivienda habitual, como en el presente, resolviéndose el conflicto por aplicación del primer criterio.

## 2.- Centro de intereses vitales

Se acudirá a este segundo criterio únicamente si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, si no las tiene, operará directamente el criterio de la habitualidad (*habitual abode*)<sup>64</sup>.

Es por tanto complementario y no opera si no existe duplicidad de viviendas, es decir, si no se da esta duplicidad se omite entrar al examen del centro de intereses vitales y se pasa directamente a la regla de donde more. En nuestro caso el *habitual abode* está en Francia (pasa allí la mayor parte del año) y además si consideramos que no tiene vivienda en ambos países, residirá en Francia.

---

<sup>63</sup> ISMER, Roland; RIEMER, Katharina. «Art. 4 OECD MC - Resident», *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* Alphen an Rijn: Kluwer Law International, 2015.

<sup>64</sup> Así lo señala párrafo 14 de los CMOCDE al art.4.

Siguiendo con el análisis, tal y como señala BAKER<sup>65</sup>, este criterio toma como referencia los datos de la realidad del contribuyente, de los hechos y circunstancias que le rodean, debiéndose realizar un análisis basado en elementos de la realidad que hagan visibles ciertos vínculos con el Estado, debiéndose tomar en consideración todos los supuestos facticos.

Este criterio incluye dos vertientes, una personal y otra económica. La primera, según WASSERMEYER<sup>66</sup> hace referencia al estilo de vida del contribuyente en todo su conjunto, suponiendo la relación familiar un indicio muy relevante y a tener en cuenta y cómo indica VOGEL<sup>67</sup>, cierta jurisprudencia entiende como un factor inequívoco del centro de intereses personales el lugar de residencia con la familia.

En este sentido, el párrafo 15 del Comentario al art. 4.2 afirma que «se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención».

Esto es, se tienen en consideración preferentemente las circunstancias basadas en su comportamiento personal, como las relaciones sociales, trabajo, actividades que realice, etc., (*personal acts*) debiéndose valorar todas en conjunto.

Además, cabe recordar que de acuerdo con lo expuesto en el art.7 LGT, relativo a las fuentes del ordenamiento tributario, los tributos se regirán en base a lo señalado en el orden jerárquico del precepto, por los Tratados o Convenios internacionales (letra b) antes que por las leyes reguladoras de cada tributo (letra d).

En este mismo sentido, el art.31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales señala que «Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales válidamente celebrados y publicados oficialmente prevalecerán

---

<sup>65</sup> BAKER, Phillip. «The Expression "Centre of Vital Interests" in art.4(2) of the OECD Model Convention», en MAISTO, G. (ed.) *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam: IBFD, p.167-180.

<sup>66</sup> WASSERMEYER, F; LANG, M; SCHUCH, J. (2010) Doppelbesteuerung. OECD-Musterabkommen. DBA Österreich-Deutschland Kommentar, Linde, Viena; citado por NAVARRO IBARROLA, Aitor en «*Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española*», *op.cit.*, p.9.

<sup>67</sup> VOGEL, Klaus. *On Double Tax Conventions*, Kluwer Law International, Londres, 1997.

sobre cualquier otra norma del ordenamiento interno en caso de conflicto con ellas, salvo las normas de rango constitucional».

Enlazando esto con lo señalado *ut supra* en cuanto a la discrepancia centro de intereses económicos – vitales, cuándo se dé un conflicto de doble residencia, deberá atenderse al centro de intereses vitales (y no meramente económicos) pues es el criterio que nos da el CDI y que, en base a la primacía del Derecho Internacional frente al nacional, será el criterio aplicable en la solución del conflicto de doble residencia.

En este punto, hay que señalar que se tiene que atender a la literalidad de la norma. El CDI entre España y Francia aplicable, en su art.4 (2) a) habla de «relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)». Si atendemos a la literalidad de la norma ésta se refiere a centro de intereses vitales, no únicamente económicos.

No puede por tanto pretenderse desnaturalizar la norma para atraer supuestos de tributación a España en base a la mera alegación de que es dónde se genera la mayor obtención de renta.

Es decir, no se puede confundir el hecho imponible del impuesto, que efectivamente es la obtención de renta, con el lugar donde se tiene el centro de intereses vitales. De esta interpretación se desprende una clara desnaturalización de la norma, pues lo que se pretende es una *vis atractiva* de la tributación a España por la mera obtención de mayor cantidad de rentas que en otro país.

Con esta interpretación por parte de la AEAT lo único que se hace es una restricción de la interpretación del centro de intereses vitales ya que únicamente considera el factor económico.

Si se hubiese querido señalar en la norma que el criterio determinante es la obtención de renta, y no el centro de intereses vitales, se hubiese señalado. Por tanto, insistimos, lo que es inadmisibles es desnaturalizar la norma con el fin de atraer supuestos de residencia a España por el mero criterio economicista de mayor obtención de renta.

En base a esto, hay que atender a la literalidad de la norma como dice el art.12 LGT, el cual remite al art. 3(1) CC que señala que «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras». Es decir, hay que atender al sentido propio de las palabras, que hablan de centro de intereses vitales y, por tanto, no meramente económicos atendiendo a una interpretación razonable de la norma.

Resulta esencial aquí traer a colación lo expresado por ALONSO GONZÁLEZ, CASANELLAS CHUECOS y TOVILLAS MORAN<sup>68</sup> «De este modo [el art.12] se remite al art. 3.1 CC, lo cual significa, para empezar, **un rechazo formal a cualquier criterio de interpretación económica**», nos adherimos totalmente a esta afirmación tan acertada pues debe rechazarse toda interpretación meramente economicista y por consiguiente, reduccionista de la norma.

En defecto de estos criterios, el CDI establece tres criterios subsidiarios para determinar la residencia fiscal. Uno de ellos es el criterio de permanencia (*habitual abode*), en este punto los Comentarios al art.4 (2) MCOUDE en su párrafo 17 abogan por el criterio de mayor permanencia, es decir, donde el contribuyente pase más tiempo (*more frequently*), hay que señalar que este criterio de permanencia opera cuando no es posible determinar el centro de intereses vitales.

Si tampoco hay permanencia habitual en ninguno de los dos países, el cuarto criterio es el de la nacionalidad del sujeto pasivo. En último lugar, en los casos en que se dé la doble nacionalidad o no se ostente la nacionalidad de ninguno de los Estados contratantes, deberá acudir al procedimiento amistoso (*mutual agreement*) regulado en el CDI.

No podemos obviar la alusión a la existencia de este procedimiento amistoso. Hay que remarcar el carácter no judicial que tiene dicho procedimiento con un marcado carácter informal<sup>69</sup>, pues el acuerdo puede adoptarse de forma escrita u oral, en reunión o por teléfono<sup>70</sup>.

Ahora bien, este puede resultar infructuoso pues como señala RIBES RIBES<sup>71</sup> «el único deber de las autoridades competentes en el procedimiento amistoso consiste en entablar negociaciones y esforzarse por alcanzar una solución satisfactoria, de todo lo cual se desprende la posibilidad, incluso, de ausencia de decisión alguna en torno a la cuestión controvertida».

---

<sup>68</sup> ALONSO GONZÁLEZ, CASANELLAS CHUECOS y TOVILLAS MORAN. op.cit. p.113.

<sup>69</sup> Vid. ATCHABAHIAN, Adolfo. «El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional», en Hacienda Pública Española nº32, 1975.

<sup>70</sup> Para PALAO TABOADA el procedimiento amistoso es muy próximo al arbitraje, e incluso llega a otorgarle la naturaleza de un procedimiento para-arbitral. Esta conclusión se recoge en PALAO TABOADA, Carlos «El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición», en Hacienda Pública Española nº16, 1972, pp.313 y 314.

<sup>71</sup>RIBES RIBES, Aurora. «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje» Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, 2003, p.409. ISBN 84-8494-067-5

Este procedimiento tiene una virtualidad y es que, en caso de que la Administración Tributaria abra un procedimiento de revisión de los regulados en el Título V LGT, éste se suspenderá hasta que finalice el procedimiento amistoso en virtud de la DA 21ª LGT.

Para un sector doctrinal, entre ellos por CHICO DE LA CÁMARA<sup>72</sup>, estos procedimientos amistosos han sido ineficaces y tienen “tímidos resultados”, es por ello por lo que recomienda la incorporación en los CDI de una cláusula obligatoria de sumisión a arbitraje, como ya sucede, resalta el autor, «en la esfera comunitaria a través del Convenio de Arbitraje 90/436/CE, respecto de los precios de transferencia entre entidades localizadas en los Estados miembros».

En este mismo sentido se pronuncia TOVILLAS MORAN<sup>73</sup>, con quien coincidimos al señalar que esta solución que se prevé como cierre, supone una gran inseguridad jurídica para el contribuyente pues el proceso se prolongará durante bastante tiempo.

### 2.2.1.3.- Carga de la prueba y valoración conjunta de la prueba

Tal y cómo nos hemos referido anteriormente, el concepto de residencia fiscal tiene un enorme componente fáctico o casuístico y es por ello por lo que adquiere vital importancia el sustrato probatorio y, en relación con éste, quién ostenta la carga de la prueba u *onus probandi*.

En relación con la carga de la prueba, el art.105 LGT indica taxativamente que «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo» añadiendo el art.106 LGT que serán de aplicación los medios probatorios fijados tanto en el CC como en la LEC (art.299 y ss.), admitiéndose por tanto la libre valoración de la prueba.

Esto no quiere decir que únicamente es el sujeto pasivo quien debe realizar un esfuerzo probatorio, pues la Administración Tributaria también tiene que hacerlo. Por ejemplo, si es ella quien a través del centro de intereses económicos pretende hacer valer su derecho de hacer que el sujeto tribute.

---

<sup>72</sup> CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE» en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *op.cit.* p. 129.

<sup>73</sup> TOVILLAS MORAN, José María «Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992», Madrid: Marcial Pons, 1996, p.51. ISBN: 84-7248-350-9.

Es decir, es la Administración quién tiene la carga de probar que el sujeto ostenta efectivamente en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

En este sentido PALAO TABOADA<sup>74</sup> señala que el deber de colaboración del sujeto pasivo no hace caer sobre éste toda la carga de la prueba, sino que es un instrumento más al servicio de la instrucción del procedimiento y la Administración no puede dejar de comprobar la situación fáctica y desplazando toda la carga probatoria al sujeto pasivo, aun cuando el mismo no colabore.

Como señala MULEIRO PARADA<sup>75</sup> «En los dos criterios principales alternativos para ser considerado residente en territorio español existe cierta especialidad en la carga de la prueba, la no vinculación física con el territorio debe ser probada por el contribuyente, pero la vinculación económica la debe probar la Administración Tributaria. Si bien, también en el criterio de vinculación física hay que entender que la Administración debe acreditar que el contribuyente ha permanecido 183 días en España o bien que sus ausencias han sido esporádicas».

Cuando es la AEAT quién quiere atraer la residencia fiscal a España de un sujeto, ésta emplea distintos medios probatorios cómo pueden ser los gastos del sujeto, contratos, viajes... que después se niega a admitir como elemento probatorio cuándo es el sujeto el que trata de justificar su no residencia en España alegando la falta de certificado fiscal.

Este criterio restrictivo se refleja entre otras, en la Consulta V0393/98 dónde se señala «para acreditar la residencia fiscal en un determinado país sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que conste su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo».

Este posicionamiento se mantiene en las Consultas DGT V0790/14, de 24 de marzo y V2363/15, de 27 de julio que señalan que «en tanto no se aporte dicho certificado de residencia, las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal». Más recientemente en idéntico sentido se han pronunciado las consultas V3511/16, de 26 de julio o V2138/17, de 18 de agosto.

---

<sup>74</sup> PALAO TABOADA, Carlos Diego. «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», Estudios de derecho y Hacienda. Homenaje a C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, IEF, Madrid, 1987, vol. II. P.903 y 904.

<sup>75</sup> MULEIRO PARADA, Luís Miguel, *op. cit.* p 228-229.

A tenor de RIBES RIBES<sup>76</sup>, esta exigencia obligatoria del certificado de residencia fiscal resulta totalmente innecesaria, ya que este documento puede conseguirse mediante el requerimiento de información reconocido en los CDI.

Es decir, en base a esta interpretación se llega a una conclusión totalmente ilógica, y es que, por el mero hecho de no aportar el certificado, una ausencia, sea por el periodo que sea, esto es, larga o corta, se considera esporádica. Esta situación es totalmente inviable pues llevaría al absurdo de llegar a poder considerar una permanencia de 183 días fuera de territorio español como esporádica si la mayor parte de renta se obtiene en España.

Así lo afirma ARREGUI BRAVO<sup>77</sup> al señalar que esta no es la intención del legislador, a diferencia del criterio sostenido por la DGT, pues si hubiese querido que se computasen todas las ausencias, así lo hubiera hecho.

En este punto, como señala SIMÓN ACOSTA<sup>78</sup> «antes de hablar de residencia fiscal en el extranjero hay que acreditar que la ausencia es esporádica, y la carga de la prueba de este carácter corresponde a la Administración. Es decir, antes de empezar a hablar del certificado, la Administración debe acreditar o bien que el contribuyente ha permanecido 183 días en España o bien que sus ausencias han sido esporádicas y, sólo en este segundo caso, se admite al contribuyente la prueba de su residencia fiscal en otro país como circunstancia que enerva la residencia en España»

Esta diferencia de trato o de exigencia respecto al aspecto probatorio, a mi parecer supone una vulneración del principio de igualdad de armas. Este principio es doctrina consolidada del TC, entre otras en su STC 34/1999, de 22 de marzo donde su FJ 1º establece que «el sustrato se encuentra en el principio de que nadie puede ser vencido en juicio sin ser odio, proposición donde se cobijan una serie de exigencias y, entre ellas, la garantía de un proceso contradictorio con igualdad de armas para las partes».

La rigidez en cuanto a los medios probatorios se ha venido flexibilizando tanto por la Administración y por los Tribunales como señala GARCÍA CARRETERO<sup>79</sup> «ya que la

---

<sup>76</sup> RIBES RIBES, Aurora. «La problemática de los certificados de residencia fiscal en el IRNR», Quincena Fiscal, núm.22, 2005.

<sup>77</sup> ARREGUI BRAVO, Javier. «Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes Sentencias del Tribunal Supremo». Actualidad Jurídica Uría Menéndez, nº47, 2017, p.101. ISSN: 2174-0828.

<sup>78</sup> SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España» *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, 2016, p. 5.

<sup>79</sup> GARCÍA CARRETERO, Belén. «Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF» Pamplona: Aranzadi. Revista Quincena Fiscal núm. 10/2018

Administración ha pasado de considerar el certificado de residencia fiscal como el único medio a indicar que, aunque esa sea la forma idónea de acreditar la residencia fiscal, no obstante, se podrán emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho».

Una interpretación más abierta de este centro directivo fue la expuesta en su Consulta Vinculante de 30 de noviembre de 1992 acerca de la prueba de la residencia en otro país, señalando que «Ello se acredita por cualquier medio de prueba fehaciente admitido en derecho y, en particular, mediante la certificación de residencia expedida por las autoridades fiscales del Estado de que se trate». Aunque habla del certificado, admite cualquier medio de prueba.

Más recientemente, consultas como la V1091/08, de 2 de junio; V0667/13, de 4 de marzo y V3473/15, de 12 de noviembre han venido aceptando como validos otros medios de prueba, por ejemplo, unas nominas percibidas por el sujeto.

Si salimos de la órbita de la DGT y acudimos al TEAC, éste por ejemplo admite como medios probatorios el uso de tarjeta de crédito, la firma de contratos, consumos de luz y agua... Una RTEAC de 9 de febrero 2001, más similar a nuestro supuesto pues se trata de un deportista, el órgano administrativo tiene en cuenta la existencia de un inmueble donde residen sus padres y el sujeto cuando está en España, el lugar de entreno habitual según la federación, movimiento de cuentas bancarias, etc.

Posteriormente, la RTEAC de 18 de julio de 2003 en un conflicto de residencia ha señalado «Argumenta el interesado que la ley 18/1991 no exige un modo específico e acreditar el carácter de no residente en España mediante determinados certificados de las autoridades fiscales; ello es cierto y por eso no nos encontramos ante una prueba tasada; pero que duda cabe que ha de tratarse de una prueba apta para acreditar lo que se pretende en el procedimiento de que se trate; es decir, en el presente caso, para evidenciar que no es residente fiscal en España, porque ya lo es en otro país; pero, no sólo eso, pues un país puede aun así entender que se dan las circunstancias de su legislación interna para considerar residente a una persona, lo que, no existiendo Convenio que dirimiese el conflicto, requeriría que la prueba aportada llevase a la convicción de que no puede considerársele residente en España porque tiene tal permanencia en otro país que no es

posible sostenerla en España y porque tiene en ese otro país su centro de intereses económicos de modo que no puede tenerlo en España».

Este criterio es el que ha adoptado la AN en entre otras las SSAN de 28 de marzo de 2007, 23 de octubre de 2008 y 28 octubre de 2008 «es posible acreditar la residencia en Perú por otros medios distintos del certificado de residencia fiscal [...] pero dicha prueba indiciaria lo sería sólo respecto al hecho de que el interesado, por razones profesionales, residió en Perú en el año 2009 y, consecuentemente, era no residente en España respecto a sus obligaciones fiscales».

En este sentido se pronuncia la SAN de 28 de noviembre de 2002 «En definitiva del examen conjunto de todos los documentos aportados se desprende con claridad la residencia del recurrente fuera de España, a tenor de su tarjeta de residencia, por estar expedidos sus pasaportes en el Consulado de Marsella, por así certificarlo el propio Cónsul de Marsella y por así haberlo notificado en su momento a la Delegación de Hacienda de Madrid a los oportunos efectos; de ahí que, frente a lo razonado en la resolución administrativa impugnada, el hoy actor haya dado cumplimiento a las exigencias probatorias que, efectivamente, a él incumbían con arreglo con lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria».

Asimismo, el TEAC en una Resolución de 20 de diciembre de 2010 también con buen criterio señala que «en el artículo 9º anteriormente referenciado [refiriéndose a la LIRPF] no se menciona el certificado fiscal ni como prueba tasada ni como prueba privilegiada».

Es por ello que, en este punto, esa misma RTEAC de diciembre de 2010 admite como medios de prueba el contrato de trabajo con la compañía francesa, certificado de escolarización de los hijos, copia de las declaraciones tributarias en Francia, así como contratos de alta en servicios españoles (contrato ADSL, contrato de línea móvil y contrato de DIGITAL+) para demostrar su traslado efectivo a España.

La resolución acaba considerando que, a pesar de no aportar el certificado de residencia fiscal en Francia, el sujeto permaneció en Francia como mínimo hasta el 4 de julio de 2005, fecha en que firmó el contrato con la empresa española y consiguientemente no tiene que tributar como residente en España.

En este sentido se pronuncia DOMÍNGUEZ PUNTAS<sup>80</sup> con quien coincidimos «el documento público no tiene prevalencia sobre otras pruebas y por sí solo o basta para enervar una valoración probatoria conjunta, vinculando al juez sólo respecto del hecho de su otorgamiento y su fecha, dado que el resto de su contenido puede ser sometido a apreciación con otras pruebas». Este criterio de rechazar el certificado de residencia fiscal como único medio de prueba es el adoptado de manera unánime por la doctrina, al cual nos adherimos.

La RTEAC de 18 de julio de 2003 establece que «[...] de lo que se trata es de apreciar el conjunto probatorio proporcionado por las partes en contradicción a fin de concluir, respecto a qué país los datos aportados exteriorizan mayores vínculos y, con ello, una voluntad de permanencia [...]».

En este mismo sentido, la RTEAC de 20 de diciembre de 2011 se refiere a la valoración conjunta de la prueba «Por lo que, tal y como hemos visto que afirma la A.N., y como este TEAC viene considerando, la determinación de la residencia habitual en España, prevista en el art. 9.º del TRLIRPF, que dé lugar a la sujeción al IRPF, deberá asentarse en la valoración de la totalidad de las pruebas aportadas, tanto las aportadas por la Administración que la sostiene como por el contribuyente que la niega».

Con el paso del tiempo, y vista la problemática, se han ido abriendo más posibilidades en cuanto a cómo debe probarse la no residencia en España. Esto es, a pesar de que la Administración Tributaria y los Tribunales, en ciertas ocasiones, siguen considerando, de manera claramente errónea, el certificado de residencia fiscal como un justificante, podríamos decir, privilegiado, la práctica indica que se han ido añadiendo más medios probatorios, aunque cómo se ha señalado anteriormente, en ocasiones se discriminan pruebas por la mera no aportación del certificado.

Esto genera una gran inseguridad jurídica, pues los contribuyentes no tienen una línea de actuación a seguir ni cuales son los medios de prueba a aportar en este tipo de procedimientos deviniendo en un verdadero problema la acreditación de la no residencia en España.

Es por ello por lo que insistimos en la conveniencia de que la jurisprudencia ofrezca una más acotada y precisa definición de los elementos probatorios a emplear en aras a ganar

---

<sup>80</sup> DOMÍNGUEZ PUNTAS, Antonio. «*La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias, de control de cambios y de inversiones de capitales (Segunda Parte)*» Gaceta Fiscal, 1999 p.56.

en claridad y profundidad en un tema con tantas aristas en el que es necesario generar una mayor seguridad jurídica pues existe mucha conflictividad que se acaba traduciendo en lagos y costosos pleitos contra la Administración Tributaria.

Resulta esencial en este punto, volver a traer a colación la STS 1850/2017, de 28 de noviembre<sup>81</sup> la cual señala que la permanencia fuera de territorio nacional más de 183 días durante un año natural no puede considerarse una ausencia esporádica, por tanto, no puede computarse como días en España, debiéndose concluir que, si no se permanecen 183 días o más en España, no sé es residente.

### 2.2.2.- Valoración de las cuestiones planteadas

Una vez examinados todos los aspectos relativos a la problemática jurídica planteada en el caso, conviene hacer una valoración de las cuestiones, tratando de ofrecer una primera aproximación a la solución, que será dada más adelante junto con la emisión del dictamen tanto desde el punto de vista procesal como el sustantivo.

Entrando en el fondo del asunto, el CDI se aplicará de forma preferente a la normativa interna, pues estamos ante un TI el cual tiene jerarquía. Si aplicamos el CDI, el sujeto deberá ser considerado no residente.

Procesalmente, una primera opción, y quizás la más recomendable es presentar una autoliquidación del Modelo 210 declarando las rentas percibidas por el sujeto pasivo del club español al realizarse el hecho imponible regulado en el art. 12 (1) TRLIRNR al considerarse como una renta obtenida en territorio español *ex art. 13 (1) c) TRLIRNR*.

Al haberse retenido de más por el empleador, se presentará el modelo con resultado a devolver. Esta cuestión no es baladí, pues el plazo de liquidación del impuesto varía en función del resultado de la liquidación.

Si éste es a ingresar, entonces el plazo será del 1 al 20 de abril, julio, octubre y enero, según cuando se haya realizado del hecho imponible. En cambio, cuando la cuota sea a

---

<sup>81</sup> Cómo se ha señalado anteriormente, ésta trae causa de unos pronunciamientos del TSJ de Asturias que relativos a la misma problemática y que generan una serie de sentencias que sientan doctrina jurisprudencial en torno al criterio de los 183 días.

devolver, será desde el 1 de febrero del año siguiente al del devengo y en el plazo de 4 años desde el fin del período de declaración e ingreso de la retención.<sup>82</sup>.

Otra opción sería presentar una reclamación económico-administrativa ante el TEAR contra el empleador por haber practicado mal las retenciones, esta opción no es recomendable debido a que se extiende ampliamente en el tiempo<sup>83</sup> y supone demandar a tu propio empleador, claramente no procede.

La RTEAC 00/939/2012, 5 de noviembre de 2013 (Vocalía 6ª) resuelve acerca de una solicitud de devolución de los ingresos correspondientes a las retenciones practicadas en concepto de IRPF, con fundamento en que el solicitante alegaba no tener su residencia fiscal en España y, por ende, no estar sometido al deber legal de contribuir por obligación personal en el citado impuesto fallando estimar parcialmente y procediendo la retroacción de actuaciones para que el órgano gestor conozca de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos.

Esta opción se plantea en aras a manifestar a nuestro cliente todas y cada una las opciones posibles con la finalidad de realizarle un asesoramiento integral, aunque no consideramos que sea la más adecuada.

Sin perjuicio de ser considerado residente fiscal o no en España, es menester la alusión al art.17 CDI España – Francia, pues en virtud de ese precepto, España tiene la potestad de someter a imposición las rentas obtenidas en su territorio, pues es dónde este ejerce una parte de su actividad profesional, ahora bien, el gravamen únicamente se aplicará a las rentas obtenidas en territorio español.

En este punto debemos señalar que al ser no residente, España únicamente podrá gravar sus rentas obtenidas en territorio español y tributando por tanto el sujeto por obligación real en España a un tipo menor que los residentes.

---

<sup>82</sup> En este sentido el art.16 (1) y (4) RIRNR al señalar que «4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención». Como bien sabemos, los arts. 221 (4) y 120 (3) LGT regulan el procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos por existir un perjuicio evidente a los intereses legítimos del contribuyente.

<sup>83</sup> En este sentido ANDRÉS AUCEJO y ROMERO FLOR ya señalaban en el 2005 que el plazo de resolución giraba en torno a los dos o tres años, dependiendo del TEAR. ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROYUELA MORA, Vicente en «Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central», Crónica Tributaria núm.115/2005, p.37 y 56. Actualmente este plazo es mayor debido al colapso de estos Tribunales.

Una recomendación meramente formal para evitar posibles problemas con las Administraciones Tributarias implicadas es presentar un Modelo 030 a la AEAT notificando el cambio de domicilio fiscal a España, y hacer lo respectivo con el país de procedencia, esto es, notificar el cambio de domicilio fiscal de Francia a España para futuros ejercicios.

En aras a esta planificación para próximos ejercicios tributarios y cumplimiento de las obligaciones formales, le serán requeridas escrituras y demás documentación identificativa de los bienes y derechos susceptibles de ser incluidos en la declaración informativa de bienes en el extranjero (Modelo 720).

Si se diese el caso que se inicie un procedimiento inspector, en ningún caso el órgano administrativo puede acreditar que el centro de intereses vitales está en España, pues únicamente se puede defender que es España el lugar de mayor obtención de renta ya que el único ligamen con España es cuando viene para empezar a prestar sus servicios al club español.

En este sentido, atendiendo a la doctrina emanada de la AN a través de las SSAN 3104/2006, de 19 de junio; 226/2008, de 17 de enero; 2437/2008, de 26 de junio; entre otras «En el concepto legal de "residencia habitual" el sustento fáctico hace referencia a la "permanencia" del contribuyente durante el período temporal fijado en territorio español; "permanencia" identificada con "presencia"; distinto del concepto de "domicilio fiscal", entendido como lugar de cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 45 de la Ley General Tributaria , en relación con el artículo 40 del Código Civil . Con esto se quiere señalar que **lo relevante es el hecho de "vivir en territorio español", independientemente del lugar de obtención de los rendimientos**».

Vemos por tanto que, a pesar de haber disparidad de criterios en cuanto a la acreditación de la residencia, se pueden emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho, pues la residencia se compone de un elemento factico muy importante como es el hecho objetivo de vivir y dejando de lado la obtención de rentas.

Este extremo puede acreditarse a través de hechos objetivos como pueden ser la utilización de tarjetas de crédito, facturas de consumos (luz, gas...) o ciertas operaciones que exijan la presencia física del sujeto. Esto es, por ejemplo, un consumo en un bar o

compra de moda, calzado... implica necesariamente una presencia física en el territorio, así como el ticket de la compra semanal en el supermercado.

En este sentido el TEAC en su RTEAC 00/4024/1996 de 8 de octubre de 1999 para determinar los días de residencia en España, analiza el uso de la tarjeta VISA o la fecha de firma de contratos celebrados en territorio español.

Es decir, si concatenamos toda una serie de datos objetivos que se repiten de forma continuada o reiterada durante cierto tiempo, éstos aportan información fáctica acerca de la realidad de la residencia o permanencia física, y que pueden ser determinantes a la hora de formar un cuerpo probatorio con suficiente coherencia y fuerza para acreditar la permanencia física en un territorio.

Es por ello por lo que en los conflictos de doble residencia en especial, debe atenderse a una valoración conjunta de la prueba, pues es a través de ese tejido probatorio cómo más se puede aproximar el órgano administrativo o tribunal a la realidad objetiva del sujeto que garantice una tributación justa y equitativa para éste<sup>84</sup>.

Por tanto, en base al análisis realizado, a la cuestión acerca de si puede ser considerado como no residente, la respuesta ha de ser afirmativa, pues no cumple los requisitos para que sea considerado residente fiscal en España de acuerdo con lo establecido por el CDI.

Al tratarse de un conflicto de doble residencia entre dos Estados, los cuales tienen suscrito un convenio, en base a lo establecido en la normativa interna, el CDI será de aplicación preferente por una cuestión de jerarquía normativa.

En la aplicación de éste, si partimos de las reglas que señala para los conflictos de doble residencia y consideramos que tiene vivienda permanente en ambos Estados contratantes, deberemos acudir al centro de intereses vitales.

Ahora bien, si únicamente dispone de vivienda en uno de esos Estados, Francia en nuestro caso, omitiremos la aplicación del centro de intereses vitales y saltaremos a dónde viva habitualmente, que será Francia.

---

<sup>84</sup> Recordemos que, tal y como y hemos señalado anteriormente, el MCOEDE, que es en el que se basan casi la totalidad de CDI, tiene en consideración las circunstancias basadas en el comportamiento personal del sujeto. Es por ello que, para demostrar este comportamiento, el sujeto tiene que poder valerse de todos los medios probatorios posibles admitidos en Derecho que puedan servir como base para la acreditación de este extremo, pues es un supuesto fáctico del cual son hechos de la vida cotidiana los que mejor sirven para acreditarlo.

Si hacemos el calculo de la residencia a partir de la firma del contrato, como máximo reside en España 164 días frente a los 201 días de residencia en Francia.

### **3.- Conclusiones**

**I.-** Del examen de la normativa, al presente caso será aplicable, por jerarquía normativa, el CDI España – Francia, de éste se puede extraer la conclusión de que el sujeto será considerado no residente fiscal en España. Esto en base a los criterios dirimientes los cuales apuntan hacia la consideración de la residencia fiscal en Francia, pues es donde dispone de su vivienda permanente y en su defecto, es donde mora y vive habitualmente. centro de intereses vitales. Por ello, este ejercicio fiscal no tributara como residente, el afán recaudatorio por parte de la Administración Tributaria no puede soslayar la finalidad de la norma.

**II.-** En cuanto a la normativa interna, en base a los últimos pronunciamientos jurisprudenciales, lo que prevalece para la determinación de la residencia fiscal es el elemento objetivo de la permanencia, es decir, el umbral 183 días y no otra consideración de tipo subjetivo.

Por tanto, no se consideraría como residente fiscal español al haber residido un plazo inferior en España. Sin embargo, pese a esto, es probable que la AEAT inicie un procedimiento inspector para considerar como residente fiscal y así tribute por obligación personal en España, lo cual acarrearía un largo procedimiento contra la Administración Tributaria.

**III.-** Por tanto, no se puede pretender desnaturalizar la norma mediante la adopción de un criterio puramente economicista para así ejercer una vis atractiva de tributación de sujetos por su renta mundial en España.

**IV.-** Además, en el supuesto de llegar a abrirse procedimientos, hay opciones de defender la no residencia fiscal. Primeramente, en vía administrativa y posteriormente judicial, tanto los órganos administrativos españoles (TEAR y TEAC) como los órganos jurisdiccionales (AN y TS) para determinar la residencia toman en consideración medios probatorios más amplios y no tan tasados como pueden ser el uso de la tarjeta VISA y la fecha de firma de contrato con empresa española.

En este último caso, la fecha de firma del contrato sería un aspecto muy relevante a tener en cuenta, pues se firma con posterioridad al umbral señalado por la ley, lo que significa

el no cumplir ese requisito. Es por ello por lo que hay argumentos sólidos para defender la no residencia fiscal en España.

**V.-** En consecuencia, al ser no residente, será sujeto pasivo del IRNR, y su autoliquidación tendrá resultará con cuota negativa o a devolver, al haberle retenido el club como residente español. Automáticamente se abre el procedimiento de gestión relativo a la devolución de ingresos indebidos.

## Emisión del dictamen

Del análisis jurídico objeto del presente supuesto se extraen las siguientes recomendaciones en base a emitir la presente opinión jurídica. En el supuesto se han examinado los posibles escenarios desde una perspectiva global ofreciéndose los posibles caminos y estrategias a seguir.

La síntesis que se puede deducir del análisis de las cuestiones planteadas es el hecho de ser considerado como **no residente por la aplicación preferente del CDI**, lo cual genera unas obligaciones formales y materiales en España. A pesar de esto, no podemos dejar de insistir en la conveniencia de solicitar a las autoridades francesas el **certificado de residencia fiscal en Francia para así aportarlo**.

Al ser no residente, tendrá **la obligación de presentar un Modelo 210 relativo a la autoliquidación del Impuesto sobre las Renta de no Residentes únicamente por el importe obtenido en España**.

El resultado de esta autoliquidación será **con cuota negativa, lo que generará una devolución**. El plazo de presentación de esta autoliquidación es desde el 1 de febrero del año siguiente al del devengo y en el plazo de 4 años desde el fin del período de declaración.

En segundo lugar, junto con esa autoliquidación, como una mera obligación formal, es recomendable presentar un Modelo 030 donde se señale el cambio de residencia fiscal a España para prevenir posibles contingencias el próximo ejercicio. Lo mismo debe hacerse respecto al país de residencia fiscal del ejercicio anterior, Francia en nuestro caso.

Esto generará el derecho a una devolución del exceso retenido, pues el empleador ha retenido como residente, cuando debería haberlo hecho como a un no residente. En paralelo a esto, con casi total seguridad **la AEAT abrirá un procedimiento inspector** para atraer la residencia fiscal del sujeto pasivo a España. No obstante, además de la aplicación del CDI, hay argumentos facticos sólidos y de peso para defender la no residencia fiscal en España y ganar el procedimiento.

**En consecuencia, en España únicamente deberá tributar por las rentas obtenidas efectivamente en territorio español y lo hará como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.**

## Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel (dirs.), MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (Coord.). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, Barcelona: Atelier, 2015, 608 p., ISBN: 978-84-15690-86-3.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CASANELLAS CHUECOS, Montserrat; TOVILLAS MORAN, José María. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Barcelona: Atelier, 2013, 423 p. ISBN: 978-84-15690-13-9.

ANDRÉS AUCEJO, Eva y ROYUELA MORA, Vicente «Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central», *Crónica Tributaria* 2005, núm.115, p. 19-58.

ARREGUI BRAVO, Javier. «Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes Sentencias del Tribunal Supremo», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017, nº47.p.100-105. ISSN: 2174-0828.

ATCHABAHIAN, Adolfo. «El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional», *Hacienda Pública Española*, 1975, nº32, p.121-144. ISSN: 0210-1173.

AVERY JONES, John F. [et.al.] *Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention*, London: British Tax Review 1981, núm. 1.

BAENA AGUILAR, Ángel. *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 1994, 651 p. ISBN: 84-7016-881-9.

CAÑAL GARCÍA, Francisco José. *Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos* [en línea], Barcelona: Blog de la Revista Catalana de Dret Públic, 9 de septiembre de 2014. <<http://eapc-rcdp.blog.gencat.cat/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/>>

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. «De los apátridas fiscales. Y los cambios artificiales de residencia». Madrid: *Carta Tributaria Monografías*, nº231, 1995, p. 1-11. ISSN: 1133-794X

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, SERRANO ANTÓN, Fernando y BUSTOS BUIZA, José Antonio, «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes». *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 2002, nº. 24, p.1-42.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. «La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Jurídica de Deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, 2003, nº9, p.319-330. ISSN: 1575-8923.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.) [et.al.] *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013, 365 p. ISBN: 9788490145111.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (coord.); GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel (coord.); [et.al.] *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007, 2 vol. (2226 p.).Manuales (Escuela de la Hacienda Pública Española). ISBN: 9788480082525.

CUATRECASAS; SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Pamplona: Cizur Menor, Aranzadi, 2003, 589 p. ISBN: 8497672089.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, Antonio. «La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias, de control de cambios y de inversiones de capitales (Segunda Parte)» *Gaceta Fiscal*, 1999, nº.174, p.49-82. ISSN: 0212-6591.

GARCÍA CARRETERO, Belén. «Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF» *Quincena Fiscal*, 2018, nº10, p. 19-36. ISSN: 1132-8576.

GONZÁLEZ APARICIO, Marta. «La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo» en LUCAS DURÁN, Manuel (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro (Dir.); GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés (Coord.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018, p.224-250. ISSN: 1578-0244.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel. «Algunas notas sobre la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Revista Técnica Tributaria*, abril – junio 2017, núm. 117, p.95-114. ISSN: 0214-6010.

ISMER, Roland; RIEMER, Katharina. «Art. 4 OECD MC - Resident», en *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Alphen an Rijn: Kluwer Law International, 2015. ISBN: 9789041122988.

LUCAS DURÁN, Manuel (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro (Dir.); GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés (Coord.). «*Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*», Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2018, 485 p., número 3. ISSN: 1578-0244.

MAISTO, Guglielmo (ed.) *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam: IBFD, 2010, (Vol.6). ISBN: 9789087220754.

MARTÍN QUERALT, Juan Martín. «*Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*», 14ª ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998.

MARTÍNEZ CHAMORRO, Mónica. «*La residencia habitual en el nuevo IRPF. La Ley fija quienes deben tributar en España*», Su Dinero, núm. 165, 1999, p.1.

MERINO JARA, Isaac (Dir.), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio (Coord.) «*Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*», Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2018, 494 p (núm. 7), ISSN: 1578-0244.

MULEIRO PARADA, Luís Miguel. «La prueba de la no residencia fiscal. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional 1386/2017, de 30 de marzo». *Nueva Fiscalidad*, abril-junio 2017, nº.2, p.223-233. ISSN: 1696-0173.

NAVARRO IBARROLA, Aitor. «Los criterios para dirimir la doble residencia internacional en la jurisprudencia española». *Quincena Fiscal*, 2012, nº9, p.87-107. ISSN: 1132-8576.

PALAO TABOADA, Carlos Diego. «El procedimiento amistoso en los convenios para evitar la doble imposición», *Hacienda Pública Española* 1972, nº16. ISSN: 0210-1173

- «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites» en MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastian (Dir.) y MARTÍNEZ

LAFUENTE, Antonio (Coord.) *Estudios de derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Madrid: Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, 1987, p.889-916, vol. II. ISBN 84-7196-678-6

RIBES RIBES, Aurora. «*La interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional*», Tesis Doctoral, dirigida por la DRA. MARÍA TERESA SOLER ROCH, Universidad de Alicante, 2002. Tesis en acceso abierto: <http://hdl.handle.net/10045/3909>

- *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. (EDERSA), 2003. 470 p. ISBN 84-8494-067-5
- «La problemática de los certificados de residencia fiscal en el IRNR», *Quincena Fiscal*, 2005, nº.21-22, p.11-23. ISSN: 1132-8576.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (Fragmentos). Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p. 556, ISBN: 978-84-259-1672-4.

SERRANO ANTÓN, Fernando. «La interpretación de los Convenios de Doble Imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio», *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, 2011, nº. 341-342, p.127-158. ISSN: 1138-9540.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 1999, 318 p. ISBN: 84-8410-398-6.

- «A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España» *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2016, nº.917, p.5. ISSN: 1132-0257.

TOVILLAS MORÁN, José María. *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Madrid: Marcial Pons, 1996, 254 p. ISBN: 84-7248-350-9.

- «La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo Convenio de la OCDE» *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1996, nº0, p113-130. ISSN: 1137-6139

- «Comentarios al Convenio entre España y Francia a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio» *Revista Técnica Tributaria*, 2000, nº50, p.71-126. ISSN: 0214-6010.

UCKMAR, Víctor. Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1956, nº24 (Vol. VI), p. 579 y 580.

VANN, Richard (Editor in Chief) [et.al.] *Global Tax Treaty Commentaries*, Amsterdam: IBFD, 2014 (Online Collection) ISBN: 978-90-8722-250-5.

VAN RAAD, Klaus. «Interpretation and application of Tax Treaties by Tax Courts», *European Taxation*, 1996, nº 1.

VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio. «La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos» *Trabajo presentado al XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales*, Primer semestre de 2011.

VOGEL, Klaus. *On Double Tax Conventions*, Kluwer Law International, Londres, 1997.

WASSERMEYER, F; LANG, M; SCHUCH, J. (2010) *Doppelbesteuerung. OECD-Musterabkommen. DBA Österreich-Deutschland Kommentar*, Linde, Viena.

# **Anexos**



# TEMPORADA

# 18-19

**CLUB FUTBOL CLUB BARCELONA**  
**DIVISION 1ª DIVISION**

## CONTRATO DE TRABAJO COMO JUGADOR PROFESIONAL

En **Barcelona** a **15 de Julio** de **2018** reunidos DE UNA PARTE, **D. FERNANDO TORRES MARCO** y **D. MARTA TORBÁ VILA**, mayores de edad en sus calidades de **representantes** de la Junta Directiva del **FUTBOL CLUB BARCELONA**, actuando en su nombre y representación, con facultades suficientes (en adelante, el Club).

DE OTRA PARTE, **D. NICOLÁS BIANCHI RIZZO**, de **veinte** años de edad, con N.I.E o Pasaporte nº. **Y-78529623** (en adelante, el Jugador).

Ambas partes convienen suscribir el presente **CONTRATO DE TRABAJO TEMPORAL**, que se registrá por lo dispuesto en las siguientes:

### CLÁUSULAS

**PRIMERA.-** El presente contrato tiene por objeto la prestación profesional del Jugador al Club, como Futbolista, durante el tiempo de duración establecido en la cláusula siguiente.

**SEGUNDA.-** El presente contrato tendrá una duración de **2 TEMPORADAS**. (Siempre determinada), comenzando el día **15/07/2018** y finalizando el día **15/07/2020**

**TERCERA.-** El Jugador percibirá como contraprestación económica las siguientes cantidades:

- 1º. SUELDO MENSUAL (obligatoriamente): 800.500.00 euros BRUTOS**
- 2º. PRIMA DE CONTRATO: 10.000.000 euros BRUTOS**
- 3º. PRIMAS POR PARTIDO: 500.000 EUROS**

En cualquier caso, el Jugador percibirá como mínimo, la Retribución Mínima Garantizada, de acuerdo al convenio colectivo vigente

**CUARTA. -** En el plazo de 15 días a partir de la firma del presente contrato, el Jugador se someterá a examen médico por los facultativos que designe el Club, a efectos de su aptitud para el desempeño de la práctica del Fútbol, realizando las pruebas que al efecto se le indiquen.

**QUINTA. –** El jugador declara conocer, y en su caso el facilitará los Reglamento y Normas Deportivas que rigen el Fútbol, así como no tener ficha suscrita con otro Club.

**SEXTA. –** En lo no previsto en el presente contrato, se estará a lo dispuesto en el Real Decreto 1006/1985 de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de Deportistas Profesionales, Convenio Vigente y demás normas de aplicación.

### CLAUSULAS ADICIONALES

#### INDICAR CLAUSULAS ADICIONALES PACTADAS

**SÉPTIMA.-** El Jugador cede los derechos de explotación de su imagen y figura al Club, para que pueda usarlos en reproducciones gráficas, cinematográficas, internet y video gráficas y que sea utilizado por la entidad para su promoción, siendo esta cesión de forma exclusiva

**OCTAVA.**-El Jugador cede el uso y explotación de los derechos de imagen (en directo y diferido) en todos los medios visuales, audio-visuales, de sound-broadcasting, interactivos y electrónicos mundiales actuales y/o futuros e imágenes móviles transmitidas vía radio, televisión, o medios electrónicos actuales y/o futuros a favor de la LIGA DE FUTBOL PROFESIONAL, a fin de que ésta pueda gestionar y explotar tales derechos en asociación con el conjunto del resto de los miembros de la plantilla del Club y otros Clubes afiliados y con el juego o deporte, así como la imagen (incluyendo fotografías y perfiles) del jugador, también en asociación con el conjunto de clubes y con el juego, todo ello cuando el jugador participe en competiciones o eventos públicos organizados por la LFP.

**NOVENA.**- En cumplimiento de la LO 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter Personal, se le informa de que sus datos personales serán incorporados en los ficheros del CLUB referido anteriormente con domicilio social en la dirección reseñada anteriormente, con la finalidad de gestionar el acuerdo establecido.

Sus datos serán comunicados a la Liga de Fútbol Profesional (LFP) y Real Federación Española de Fútbol (RFEF) para tramitar la correspondiente licencia federativa y, en su caso, a la compañía de seguros con la que la LFP tiene concertado el seguro deportivo de acuerdo con la Ley 15/1/90 y organismos deportivos nacionales e internacionales para dar cumplimiento a la normativa deportiva.

Sus datos podrán ser usados para enviarle por parte de la LFP por medios electrónicos información comercial sobre ofertas, servicios, descuentos, etc. de patrocinadores con los que la LFP suscriba convenios *de diferentes sectores empresariales: equipamiento deportivo, hostelería, ocio, turismo y cultura, telecomunicaciones, automóviles, coches de alquiler, asesoría jurídica y financiera, seguros, medios de comunicación, concursos/promociones, educación/formación de adultos e infantil/juvenil, finanzas, informática, Internet, libros, negocios, viajes/turismo, Pymes, tecnología/entretenimiento, salud/belleza, vivienda/inmobiliaria, formación/on-line, productos bancarios y cuentas, créditos-préstamos, web masters, programadores, altos ejecutivos, seminarios, telefonía móvil y viajes tarifas especiales y demás información. /de patrocinadores cuyo listado actualizado y sectores de actividad de los que podrá recibir información puede consultar en la web de la LFP.* En ningún caso se comunicarán sus datos a los patrocinadores.

La LFP le mantendrá informado por medios electrónicos de noticias relacionadas con el fútbol y actividades organizadas.

Podrá ejercitar sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, dirigiéndose por escrito a la dirección del Club, a la LFP, C/ Torrelaguna 60-28036 Madrid y a la RFEF, c/ Ramón y Cajal s/n-28230 Las Rozas (Madrid) o por fax al 91 350 28 29 (LFP) y 91 495 98 01 (RFEF)

Y en prueba de conformidad, ambas partes lo firman y rubrican, por sextuplicado, a un solo efecto, en el lugar y fechas indicados

POR EL CLUB **FUTBOL CLUB BARCELONA**

EL JUGADOR

El Presidente  
**Fernando Torres Marco**

El secretario  
**Marta Torbá Vila**

**Fdo. Nicolás Bianchi Rizzo**

Sí, se ha recurrido a los servicios de un Intermediario.

Nombre y Apellidos del Intermediario **Alejandro Jiménez López**

Remuneración **7.500** euros  
Nº Registro en la RFEF **58.986.47**

Firma del Intermediario

No, se ha recurrido a los servicios de un Intermediario  
Marcar y cumplimentar lo que proceda

TEMP.18/19 - 0001



TA.7

Registro de presentación

Registro de entrada

SOLICITUD DE ALTA, BAJA Y VARIACIÓN DE DATOS DE CUENTA DE COTIZACIÓN

C.C.C.

FECHA DE INICIO O CESE DE ACTIVIDAD, O VARIACIÓN DE DATOS

Día Mes Año

1. DATOS DEL EMPRESARIO SOLICITANTE

1.1 NOMBRE Y APELLIDOS DEL SOLICITANTE O RAZÓN SOCIAL 1.2 CCC PRINCIPAL

1.3 TIPO DE DOCUMENTO IDENTIFICATIVO (Marque con una "X")

D.N.I.: C.I.F.: TARJETA DE EXTRANJERO: OTRO DOCUMENTO: 1.4 Nº DE DOCUMENTO IDENTIFICATIVO 1.5 NÚMERO DE SEGURIDAD SOCIAL

2. DATOS RELATIVOS A LA SOLICITUD (Marque con una "X" la opción correcta)

ALTA BAJA VARIACIÓN DE DATOS

2.1 CAUSA DEL ALTA, BAJA O VARIACIÓN DE DATOS

3. DATOS DE ENCUADRAMIENTO EN EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL

3.1 RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL (Marque con "X")

RÉGIMEN GENERAL
   
RÉGIMEN ESPECIAL DEL MAR
   
RÉGIMEN ESPECIAL DE LA MINERÍA DEL CARBÓN
   
SEGURO ESCOLAR
   
CONCIERTO DE ASISTENCIA SANITARIA

3.2 Si el RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL es el GENERAL marque con "X" si se trata de alguno de los siguientes colectivos

ARTISTAS
   
PROFESIONALES TAURINOS
   
REPRESENTANTES DE COMERCIO

3.4 Si el RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL es el ESPECIAL DEL MAR marque con "X" el GRUPO DE COTIZACIÓN que corresponda y el identificador de la embarcación

GRUPOS: I IIA IIB III
   
IDENTIFICADOR DE LA EMBARCACIÓN

3.3 Si el RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL es GENERAL marque con "X" si está incluido en algún sistema especial

SISTEMA ESPECIAL AGRARIO
   
SISTEMA ESPECIAL EMPLEADOS DE HOGAR
   
FRUTAS, HORTALIZAS E INDUSTRIAS DE CONSERVAS VEGETALES
   
MANIPULADO Y EMPAQUETADO DE TOMATE FRESCO
   
TRABAJADORES FIJOS DISCONTINUOS DE EMPRESAS DE EXHIBICIÓN CINEMATOGRAFICA
   
TRABAJADORES FIJOS DISCONTINUOS DE EMPRESAS DE ESTUDIO DE MERCADO Y OPINIÓN PÚBLICA
   
OTROS

4. DOMICILIO PARTICULAR O SOCIAL

TIPO DE VÍA NOMBRE DE LA VÍA PÚBLICA BLOQUE NÚM. BIS ESCAL. PISO PUERTA CÓD. POSTAL
   
MUNICIPIO / ENTIDAD DE ÁMBITO TERRITORIAL INFERIOR AL MUNICIPIO PROVINCIA TELÉFONO FIJO

5. DATOS RELATIVOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

5.1 ACTIVIDAD ECONÓMICA 5.2 I.A.E. 5.3 CÓDIGO CNAE 2009

5.4 CONVENIO COLECTIVO (CÓDIGO Y DESCRIPCIÓN)

5.5 MÁRQUESE CON UNA "X" SI SE TRATA DE :

E.T.T. TRABAJADORES DE ESTRUCTURA TRABAJADORES CEDIDOS CENTRO DOCENTE SUBVENCIONADO NO SUBVENCIONADO CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO

5.6 TRABAJADORES CTA. AJENA O ASIMILADOS CON EXCLUSIONES DE COTIZACIÓN

5.7 TRABAJADORES DEL RÉGIMEN GENERAL CON COEFICIENTE REDUCTOR DE LA EDAD DE JUBILACIÓN

FERROVIARIOS PERSONAL DE VUELO AÉREO ESTATUTO DEL MINERO

TIPO DE VÍA NOMBRE DE LA VÍA PÚBLICA BLOQUE NÚM. BIS ESCAL. PISO PUERTA CÓD. POSTAL
   
MUNICIPIO / ENTIDAD DE ÁMBITO TERRITORIAL INFERIOR AL MUNICIPIO PROVINCIA TELÉFONO FIJO

6. A EFECTOS DE NOTIFICACIONES SEÑALA COMO DOMICILIO PREFERENTE (Marque con una "X" la opción correcta)

DOMICILIO PARTICULAR O SOCIAL (PUNTO 4.1) DOMICILIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA (PUNTO 5.8)

7. DATOS DE SEGURIDAD SOCIAL DE LA EMPRESA

7.1 ENTIDAD ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES( Nº y DENOMINACIÓN) 7.2 ENTIDAD CON LA QUE CUBRE LA INCAPACIDAD TEMPORAL POR CONTINGENCIAS COMUNES
   
MARQUE CON UNA "X" : ENTIDAD GESTORA MUTUA

8. DATOS PARA LA DOMICILIACIÓN DEL PAGO DE CUOTAS

CÓDIGO CUENTA CLIENTE

DOCUMENTO IDENTIFICATIVO DEL TITULAR DE LA CUENTA DE ADEUDO

ENTIDAD SUCURSAL D.C. NÚMERO CUENTA TIPO DE DOCUMENTO IDENTIFICATIVO Nº DE DOCUMENTO IDENTIFICATIVO
   
D.N.I.: C.I.F.: TARJETA EXTRANJERO: PASPRT:

FECHA Y FIRMA DEL SOLICITANTE

REPRESENTANTE (FECHA, FIRMA Y SELLO)

Fecha:
   
Firma

Fecha:
   
Firma

SUBSANACIÓN Y/O MEJORA REQUERIDA

ÓRGANO AL QUE SE DIRIGE LA SOLICITUD: DIRECCIÓN PROVINCIAL O ADMINISTRACIÓN DE LA TGSS:

ADVERTENCIA: En las Comunidades Autónomas con lengua cooficial, existe a su disposición este impreso redactado en lengua vernácula.



### RESGUARDO DE SOLICITUD DE CÓDIGO DE CUENTA DE COTIZACIÓN- (TA.7)

Con la fecha que se indica en este documento ha tenido entrada, en el registro de esta Dirección Provincial o Administración de la Seguridad Social, la solicitud cuyos datos figuran a continuación:

#### DATOS DEL EMPRESARIO SOLICITANTE

NOMBRE Y APELLIDOS DEL SOLICITANTE O RAZÓN SOCIAL

C.C.C. PRINCIPAL N° DE DOCUMENTO IDENTIFICATIVO

FECHA DE SOLICITUD DE CCC, BAJA O VARIACIÓN DE DATOS  
Día Mes Año

TA.7 (Resguardo) (01-01-2012)



**PLAZO DE RESOLUCIÓN:** El plazo máximo para dictar y notificar la resolución sobre la presente solicitud será de cuarenta y cinco días contados a partir de la fecha de su entrada en el registro de la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social o Administración de la Seguridad Social competente para su tramitación. El plazo indicado podrá ser suspendido cuando deba requerirse la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, así como en el resto de los supuestos del art. 42.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Transcurrido el citado plazo sin que recaiga resolución expresa, la solicitud podrá entenderse estimada, lo que se comunica a efectos de lo establecido en el artículo 42.4 de la Ley 30/1992.



### SUBSANACIÓN Y/O MEJORA DE LA SOLICITUD DE CÓDIGO DE CUENTA DE COTIZACIÓN - (TA.7)

La solicitud de cambio de código de cuenta de cotización, cuyos datos figuran a continuación, no reúne los requisitos establecidos por el artículo 70 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y/o los establecidos en el Reglamento General aprobado por Real Decreto 84/1996, de 26 de enero, por lo que no se puede dictar resolución expresa en el mismo acto de la presentación de la solicitud.

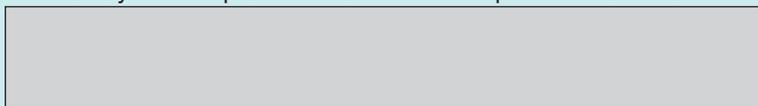
#### DATOS DEL EMPRESARIO SOLICITANTE

NOMBRE Y APELLIDOS DEL SOLICITANTE O RAZÓN SOCIAL

C.C.C. PRINCIPAL N° DE DOCUMENTO IDENTIFICATIVO

FECHA DE SOLICITUD DE CCC, BAJA O VARIACIÓN DE DATOS  
Día Mes Año

De conformidad con lo establecido en el art. 71 de la Ley 30/1992, en un plazo de DIEZ DÍAS, el solicitante deberá subsanar la falta que se indica y/o acompañar los documentos que se relacionan.



Si no se subsanara la falta o no se entregasen los documentos solicitados, se le tendrá por desistido de su petición, dictándose la correspondiente resolución, notificándose a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social a los efectos pertinentes.

TA.7 (Subsanación) (01-01-2012)



**PLAZO DE RESOLUCIÓN:** El plazo máximo para dictar y notificar la resolución sobre la presente solicitud será de cuarenta y cinco días contados a partir de la fecha de su entrada en el registro de la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social o Administración de la Seguridad Social competente para su tramitación. El plazo indicado podrá ser suspendido cuando deba requerirse la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, así como en el resto de los supuestos del art. 42.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Transcurrido el citado plazo sin que recaiga resolución expresa, la solicitud podrá entenderse estimada, lo que se comunica a efectos de lo establecido en el artículo 42.4 de la Ley 30/1992.