



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2023 / 2024**

**LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS
FÍSICAS: ESPECIAL REFERENCIA A LOS
PROFESIONALES DE LA ABOGACÍA**

**TAX RESIDENCE OF NATURAL PERSONS:
SPECIAL REFERENCE TO LEGAL
PROFESSIONAL**

MÁSTER EN ABOGACÍA

AUTOR: D. JAVIER SAURINA FERNÁNDEZ.

TUTORA: DRA. MARTA GONZÁLEZ APARICIO.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
RESUMEN	5
PALABRAS CLAVE	5
ABSTRACT	6
KEYWORDS	6
METODOLOGÍA	7
OBJETO	9
1. CONSIDERACIONES INICIALES	10
2. LAS FUNCIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO	13
3. LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	16
3.1. LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA SEGÚN LOS CRITERIOS DEL ART. 9 DE LA LIRPF	19
3.1.1. CRITERIO DE PERMANENCIA.....	20
A. Los medios de prueba de la permanencia.....	21
B. Las ausencias esporádicas.....	25
C. El criterio de la permanencia en el Derecho Comparado.....	31
3.1.2 CRITERIO DE INTERESES ECONÓMICOS.....	32
3.1.3 CRITERIO DE VINCULACIÓN FAMILIAR.....	35
3.2. LA CLÁUSULA ANTIABUSO DEL ARTÍCULO 8.2 LIRPF	37
4. LA RESIDENCIA FISCAL Y EL TELETRABAJO	39

4.1. EL IMPACTO DE LA COVID-19 EN LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TELETRABAJADORES	42
4.2. LAS EXENCIONES DERIVADAS DEL TELETRABAJO INTERNACIONAL	43
5. PROBLEMÁTICA EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL A LOS PROFESIONALES DE LA ABOGACÍA	48
5.1. CASUÍSTICA	48
5.2. LOS MEDIOS DE PRUEBA DE LA RESIDENCIA	52
CONCLUSIONES	54
BIBLIOGRAFÍA	58
ANEXO JURISPRUDENCIAL	62
ANEXO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA	63

ABREVIATURAS.

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Art.: Artículo.

CDI.: Convenio para evitar la doble imposición.

CE: Constitución española.

Coord.: Coordinador.

DGT: Dirección General de Tributos.

Dir.: Director.

Ed.: Edición.

FJ: Fundamento Jurídico.

LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil.

LGT: Ley General Tributaria.

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

MCOCDE: Modelo de Convenio de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Núm.: Número.

Ob.cit: Obra citada.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Pág.: Páginas.

RD: Real Decreto.

SG: Subdirección General.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TEAC Tribunal Económico- Administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional.

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

Vid.: Véase.

Vol.: Volumen.

RESUMEN

La residencia fiscal resulta un elemento fundamental para determinar la sujeción a distintos impuestos en España. En su examen resulta esencial, en primer término, analizar las funciones de la residencia en el Derecho Tributario, entre las cuales se encuentran servir como criterio de sujeción a la imposición personal, así como para evitar la doble imposición internacional.

En segundo lugar, se ha profundizado en la determinación de la residencia fiscal, concretamente, en los criterios que la determinan. Estos criterios son el criterio de permanencia, el criterio de centro de intereses económicos y el criterio de vinculación familiar. En este apartado se ha hecho hincapié en la figura de las ausencias esporádicas recogidas en el art. 9 de la LIRPF.

A continuación, se ha analizado la incidencia de la residencia fiscal en el teletrabajo, con especial referencia a los casos de teletrabajadores afectados por la doble imposición y, en este sentido, se ha hecho análisis de los Convenios para evitar la Doble Imposición que España mantiene con otros países.

Por último, se ha estudiado en profundidad cómo afecta la residencia fiscal y su determinación a los profesionales de la abogacía. A este respecto, se ha hecho un examen de la doctrina administrativa, en especial, aquellos casos en los que los profesionales de la abogacía poseen su residencia en el extranjero y ejercen su actividad en nuestro territorio. Asimismo, se ha estudiado la problemática entorno a la prueba de la residencia fiscal del abogado.

PALABRAS CLAVE

Residencia fiscal, doble imposición, teletrabajo, abogacía, criterios de residencia, ausencias esporádicas, permanencia.

ABSTRACT

This paper is focused on the analysis of the different aspects that determine tax residence in Spain. Firstly, the functions of residence in tax law are analyzed, among which are serving as a criterion for personal taxation, to determine the application of one tax system or another, differentiating between residents and non-residents, as well as to avoid international double taxation.

In the second place, the determination of tax residence has been studied in depth, specifically, in the criteria that determine it. These criteria are the permanence criterion, the center of economic interests criterion and the family relationship criterion. In this section, the figure of sporadic absences introduced by art. 9 of the LIRPF has been studied.

Next, the incidence of the fiscal residence in the teleworking has been analyzed, emphasizing the cases of teleworkers affected by the double taxation and, in this sense, an analysis has been made of the Double Taxation Avoidance Agreements that Spain has with other countries.

Finally, an in-depth study has been made of how tax residence and its determination affects legal professionals. In this regard, an analysis of the administrative doctrine has been made, especially in those cases in which the professionals of the legal profession have their residence abroad and exercise their activity in our territory. Likewise, the problems surrounding the proof of the lawyer's tax residence have been examined.

KEYWORDS

Tax residence, double taxation, teleworking, law practice, residence criteria, sporadic absences, permanence.

METODOLOGÍA

Para la elaboración de este trabajo se ha seguido el método de investigación propio de las ciencias jurídicas, de tipo descriptivo y analítico.

El trabajo se ha desarrollado en las siguientes fases:

Elección del tutor y tema.

Dadas mis circunstancias, quise escoger el campo del derecho tributario puesto que es el área que más se adecúa a mis intereses, tanto presentes como profesionales. Escogí la residencia fiscal por ser un tema caracterizado por su actualidad y por estar en constante evolución.

Mi tutora me aconsejó orientarlo hacia el ámbito de la abogacía, lo cual acepté al considerar la gran relevancia que supone, así como la atracción personal que me suscitó la temática al tratarse del ejercicio de la abogacía. Desde esta perspectiva, considero que es de vital importancia para el futuro abogado conocer las circunstancias tributarias que rodean la profesión.

Estructuración del trabajo.

Realizado el índice, emprendí la recopilación de información para realizar de manera adecuada el presente trabajo. Esta investigación se ha realizado siguiendo estrictamente el método de investigación de las ciencias jurídicas, mediante la lectura de diversos manuales, revistas jurídicas, legislación nacional y supranacional, así como numerosa jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como del Constitucional, aunque sobre todo se ha analizado de forma exhaustiva la doctrina de la Dirección General de Tributos. Esta jurisprudencia ha sido extraída tanto del CENDOJ como del sistema HJ del Tribunal Constitucional sin olvidar la base de datos de la Secretaría de Estado de Hacienda. Para las referencias bibliográficas han sido utilizadas las bases de datos de Aranzadi Instituciones, Dialnet y Lefebvre, entre otras.

Supervisión del trabajo

A lo largo de la elaboración del trabajo he contado en todo momento con mi tutora, la cual ha ido supervisando y guiándome en dudas que me han ido surgiendo a lo largo de estos meses. Quería destacar la ayuda que me han proporcionado para acceder a material bibliográfico tanto por vía web como a manuales físicos, los cuales han sido de vital importancia para la consecución de esta investigación.

Asimismo, han tenido lugar diversas reuniones en las cuales se han introducido correcciones para que el presente trabajo posea la forma correspondiente a la importancia que lo reviste. En dichas reuniones también se ha matizado la información plasmada en el trabajo añadiendo detalles que permitan una mejor comprensión de la importancia que supone la residencia fiscal.

OBJETO

El presente trabajo tiene como **OBJETIVO PRINCIPAL** llevar a cabo un análisis minucioso y completo de la doctrina y jurisprudencia vinculada a la residencia fiscal en España, con un enfoque particular en los diversos criterios empleados para su determinación. En este sentido, se busca mostrar las consideraciones y los vaivenes en el criterio de la doctrina de la Dirección General de Tributos.

Para alcanzar este objetivo principal se desarrollarán los siguientes **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**:

En primer lugar, se trata el marco constitucional que envuelve nuestro sistema tributario cuya importancia radica en la doble vertiente de los principios consagrados en el art.31 CE. El análisis de estos principios, así como la jurisprudencia que lo rodea nos sirve para contextualizar y así poder entrar en detalle en los apartados sucesivos.

En los puntos sucesivos se trata de manera detallada la complejidad asociada con la prueba de no residencia, explorando su importancia en el ámbito del ejercicio de la abogacía. Este trabajo se centra específicamente en la problemática inherente a la determinación de la residencia fiscal de los profesionales de la abogacía, destacando los desafíos particulares y las consideraciones específicas que esta categoría profesional enfrenta en el ámbito tributario.

A través de un análisis crítico y contextualizado, se buscará proporcionar una comprensión profunda de los aspectos teóricos y prácticos relacionados con la residencia fiscal en el marco legal español, con énfasis en su aplicación a los profesionales de la abogacía y con una mención especial a la problemática que rodeó a la residencia fiscal del teletrabajador en tiempos de la COVID-19.

1. CONSIDERACIONES INICIALES.

Los Estados requieren de una serie de recursos para financiar las necesidades de su ciudadanía a través de los servicios públicos y, estos recursos, en la mayor parte de los casos, son obtenidos por la vía de los tributos.¹ En este contexto, los tributos pueden ser definidos como una obligación dineraria establecida por Ley, la cual es destinada para el mantenimiento de las cargas públicas.²

En relación con la carga de tributos que deben soportar los contribuyentes, la Constitución Española (CE, en adelante) en su artículo 31 establece que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Por lo que, en un principio, las limitaciones al pago de los tributos son la capacidad económica y la no confiscatoriedad. Estos dos conceptos, además de constituir los límites del pago de tributos, son objeto de constantes violaciones que provocan una desvirtuación de su contenido³. El principio de capacidad económica, fundamento de todo el sistema tributario obedece a la regla que establece que han de contribuir al sostenimiento de las cargas aquellos que tengan capacidad para ello.⁴ Sin embargo, este principio tiene una doble vertiente; por un lado, la del Estado, que le limita en su exigencia de los tributos correspondientes y, por otro, la del contribuyente, en el cual el principio de capacidad

¹ LARREY BARTOLOMÉ, C.: “La residencia fiscal en España según el criterio de permanencia. El problema de las ausencias esporádicas y su interpretación por el Tribunal Supremo”. *Revista del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 25, 2019, págs. 1–2.

² Tributo | Diccionario de la lengua española. «*Diccionario de la lengua española*» - Edición del *Tricentenario* [en línea]. [sin fecha] [consultado el 7 de diciembre de 2023]. Disponible en: <https://dle.rae.es/tributo>.

³ GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*, civitas, Madrid, 1993, págs. 40 y ss.

⁴ DE VICENTE DE LA CASA, F.: “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”. *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012, págs. 149–151.

económica se configura como un derecho y un deber de contribuir de acuerdo con la misma y del cual se desprende el principio de solidaridad tributaria.⁵

Conectado con la capacidad económica se encuentra el concepto de capacidad contributiva que, en una primera lectura, pueden entenderse como conceptos iguales, pero el primer concepto supone la tenencia de una renta o patrimonio que permite afrontar el pago de las obligaciones tributarias⁶ así como a las cargas del propio sujeto pasivo de las mismas y la de los miembros de su familia, algo que BORRERO MORO⁷ considera inherente también al principio de no confiscatoriedad, mientras que el segundo de los conceptos supone la aptitud de afrontar la carga de los gastos públicos⁸, por lo que no se entiende un principio de capacidad contributiva sin el de capacidad económica, ya que sin ésta no podríamos hablar de capacidad contributiva, pudiendo afirmarse que este principio se configura como una exigencia de justicia.⁹ En relación con el contenido de este artículo 31 CE, se establece el artículo 3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁰ (en adelante, LGT) que recoge en su numeral primero que:

“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”.

⁵ VAQUERA GARCÍA, A.: “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”. *Revista jurídica de la Universidad de León*, núm. 4, 2017, págs. 102-105.

⁶ DE VICENTE DE LA CASA, F.: Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos... ob. cit. Págs. 152-153.

⁷ BORRERO MORO, C. J.: “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999, pág. 220.

⁸ NOVOA HERRERA, G.: “El principio de capacidad contributiva”. *Derecho & Sociedad*, núm. 27. 2006, págs. 101-106.

⁹ GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2003, págs. 53-63.

¹⁰BOE núm. 302, de 18 de diciembre 2003.

Como se ha indicado previamente, sobre la base conformada por estos principios generales se constituyen las distintas categorías tributarias y, entre ellas, también el concepto de residencia fiscal, que se configura como el criterio principal de sujeción a un sistema impositivo determinado, así como para la sujeción a la imposición personal y, en el ámbito internacional, para evitar la doble imposición.

La determinación de la residencia fiscal se lleva a cabo a través de diferentes criterios, que son, el criterio de permanencia, el criterio de centro de intereses económicos y el centro de vinculación familiar. El primer criterio determina la residencia en virtud de la permanencia en territorio español por más de 183 días durante el año natural, computando las ausencias esporádicas, salvo acreditación de la residencia del contribuyente en otro país. La figura de las ausencias esporádicas se constituye como la principal problemática de la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas, dando lugar, en ocasiones, a supuestos de doble imposición internacional.

La residencia fiscal también juega un papel fundamental en el ámbito del teletrabajo, puesto que es en estos casos en los que mayor incidencia tiene los supuestos de doble imposición. Esta situación se debe a que, a pesar de existir diversos criterios para la determinación de la residencia tanto en el ámbito nacional como en el internacional, no se esclarece cual es la verdadera residencia del trabajador en remoto. Esta problemática tuvo su mayor incidencia durante la pandemia de la COVID-19, debido a que fue cuando más auge tuvo esta modalidad de trabajo.

La problemática que rodea la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas afecta también al profesional de la abogacía. Son numerables los casos de abogados españoles que ejercen desde el extranjero en territorio español o, por contraparte, abogados extranjeros que ejercen en nuestro territorio. Estos casos presentan una gran complejidad en cuanto a la determinación de la residencia fiscal, en especial en aquellos casos que los abogados españoles acreditan su residencia en el extranjero. En este caso, su complejidad se debe a que no existe unos medios tasados para probar esos cambios de residencia.

Todos estos aspectos serán abordados a lo largo del presente trabajo, teniendo en cuenta especialmente los pronunciamientos de la doctrina y de la jurisprudencia al respecto, a fin de ofrecer una visión completa a de los diferentes elementos que determinan la residencia fiscal de las personas físicas.

2. LAS FUNCIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La prerrogativa para someter a tributación a las personas físicas es un poder que emana de la propia soberanía de los Estados.¹¹ Los principios primordiales que se desprenden de la potestad tributaria de los Estados son, por un lado, el principio de territorialidad y, por otro, el principio de nacionalidad. El primero de ellos se refiere a aquellos en que las leyes tributarias solo se aplicarían a quienes residieran en territorio nacional¹² u obtuvieran en él algún tipo de rendimiento económico, fueran propietarios de algún bien sito en él, etc. En este sentido, GARCÍA PRATS se refiere a este criterio personal como “economic allegiance” frente al segundo que lo denomina “political allegiance” siendo ambos conceptos controvertidos en nuestro país. En la línea del primer concepto, LANASPA SANJUAN determina que a pesar de que la mayoría de los estados basen su imposición en el principio de la fuente o territorialidad, es indiscutido que la residencia fiscal ha supuesto el criterio principal para la sujeción de las personas físicas.¹³

El segundo hace referencia a que las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad española, sea cual sea el lugar donde resida y obtengan rentas.¹⁴ Este criterio es de escasa aplicación, aunque algunos Estados los conservan como puede ser EEUU lo cual conlleva a los detractores de esta postura a

¹¹ ALMUDÍ CID, J., SERRANO ANTÓN, F.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española” *Estudios financieros, Revista de Contabilidad y Tributación* núm.59, 2001, pág. 77.

¹² ALMUDÍ CID, J., SERRANO ANTÓN, F.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española... ob. cit., pág. 77.

¹³ LANASPA SANJUAN, S.: “La prueba de las ausencias esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas” *Crónica Tributaria*, núm. 164. 2017, pág. 137.

¹⁴ ALMUDÍ CID, J., SERRANO ANTÓN, F.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española” ... ob. cit., pág. 78

renunciar a la nacionalidad, postura que principalmente ha sido adoptada por aquellos ciudadanos expatriados.¹⁵

La residencia fiscal ha ganado reconocimiento como el criterio más efectivo para definir la distribución personal de las cargas públicas mediante un impuesto sobre la renta personal. Esto se debe a la consideración de que los vínculos personales evidenciados demuestran una mayor capacidad de contribución en comparación con los derivados del vínculo asociado a la nacionalidad.¹⁶ Así, los sistemas tributarios del mundo se han decantado por establecer el carácter subjetivo de aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas. A partir de esta elección, la residencia fiscal en España se constituye como el criterio general de sujeción de las personas físicas a imposición personal por su renta global.¹⁷

La aplicación de impuestos sobre la renta personal implica la imposición de gravámenes sobre la totalidad de los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo o atribuibles a él según la normativa vigente. En el plano de una economía globalizada, esta tributación sobre la totalidad de los ingresos del contribuyente evoluciona hacia la tributación por la renta mundial o lo que otros autores denominan el principio de “worldwide taxation,” contrastando así con la imposición limitada a los ingresos generados u originados en el Estado de tributación. Especial referencia merece el término utilizado de renta global, pues la imposición sobre la renta global del residente en España puede causar problemas de doble imposición.¹⁸ La doble imposición es definida por BORRÁS RODRÍGUEZ como “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo y por una misma causa”¹⁹. La causa de esta doble tributación fiscal

¹⁵ LANASPA SANJUAN, S.: “La prueba en las ausencias no esporádicas y su aplicación administrativa y jurisprudencial” ... ob.cit., pág. 137

¹⁶ GARCÍA PRATS, F.A.: “La residencia fiscal y el derecho comunitario” *Crónica Tributaria*, núm.146, 2013, págs. 155-160.

¹⁷ GARCÍA PRATS, F.A.: “La residencia fiscal y el derecho comunitario” ...ob.cit., págs. 155-160.

¹⁸ GARCÍA PRATS, F.A.: “La residencia fiscal y el derecho comunitario” ob. cit., págs.153-177.

¹⁹ BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 30.

radica en el gravamen de una misma renta por dos o más países durante un mismo período impositivo y por un mismo hecho imponible. La causa de esta doble tributación fiscal radica en la existencia de dos regímenes fiscales que se yuxtaponen en la esfera transnacional. Esta situación se provoca cuando dos sistemas tributarios utilizan diferentes criterios de sujeción a los tributos.

Por todo ello, el art. 21 de la LGT incluye dos criterios generales de sujeción a los tributos; Por un lado, un criterio de naturaleza personal que determina la sujeción a un tributo por razón de residencia efectiva de los sujetos pasivos; Por otro lado, un criterio de naturaleza real, donde el interés radique en la realización de un hecho imponible en territorio español.

A pesar de que la LGT constituya el texto fundamental en materia tributaria, la residencia fiscal de las personas físicas en España viene determinada por el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio²⁰ (en adelante, LIRPF) y que responde a tres criterios fundamentales que serán desarrollados ampliamente a lo largo del presente trabajo.

En resumen, las funciones que se atribuyen por normas de derecho tributario internacional a la residencia fiscal son significativas, siendo las más destacables el servir como criterio de sujeción a la imposición personal sobre la renta que, a su vez: sirve como criterio para evitar la doble imposición internacional; también para poder aplicar un sistema impositivo diferente a los residentes y no residentes y por último servir como criterio subjetivo en los Convenios de Doble Imposición.²¹

²⁰ BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

²¹ GARCÍA PRATS, F.A.: “La residencia fiscal y el derecho comunitario” ... ob. cit., pág. 156.

3. LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Como antecedente a la LIRPF actual, el Decreto 3358/1967 de 23 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas²² determinaba la residencia de la siguiente manera:

“Las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual dentro del territorio español. Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de seis meses durante un año natural en el territorio de la Nación. Para computar el período de residencia, a estos efectos, no se descontarán las ausencias, cuando por las circunstancias en que se realicen no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente”.

Posteriormente, en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²³, se sustituyó el término “seis meses” que estipulaba el decreto anteriormente mencionado por el término de “183 días” así como en el segundo inciso que se sustituyó el concepto “definitivamente” por “una duración de tres años” quedando la redacción relativa al criterio de permanencia de la siguiente forma:

“Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en el territorio español. Para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años”.

Este segundo criterio, que hacía referencia a la disposición del sujeto pasivo, buscaba impedir que un individuo evadiera su domicilio tributario en España mediante el mero recurso de acumular ausencias temporales sin poseer genuinamente la intención de establecer su residencia fuera del territorio español. Posteriormente en la Ley 18/1991,

²² BOE núm. 67, de 18 de marzo de 1968.

²³ BOE núm. 217, de 11 de septiembre de 1978.

de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ²⁴ se suprimió esta intención del sujeto pasivo a efectos del cómputo de las ausencias esporádicas.

La residencia fiscal posee una considerable importancia económica para el contribuyente, ya que el Estado en el que una persona física tenga su residencia fiscal tributaría sus impuestos sobre la renta, el patrimonio y la herencia a nivel global, sin importar el lugar donde haya sido generada la renta, esté ubicado el patrimonio o exista el caudal relicto.²⁵ La búsqueda por los contribuyentes de territorios con imposición más baja puede plantear conflictos de residencia fiscal entre dos Estados, no pudiendo ser sofocados siempre por el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MCOCDE) por lo que es necesario atenderse otros criterios, como son el criterio de centro de intereses económicos y el centro de vinculación familiar.

En el ámbito internacional, la residencia fiscal acota el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) en concreto, por lo que en un principio se omiten otros criterios, como el de nacionalidad que mencionamos anteriormente, como factor clave que provoca la aplicación del CDI correspondiente.²⁶ Pero dichos Convenios no establecen los criterios de determinación de la residencia si no que remiten a criterios de desempate que los Estados, a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MCOCDE) fijan “ en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Según RAMÍREZ GÓMEZ la utilización de distintos criterios por parte de los Estados puede ocasionar los referidos problemas de doble imposición, puesto que los CDI

²⁴ BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991.

²⁵ ORTIZ CALZADILLA, R.: “Régimen fiscal del residente no domiciliado” *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, núm. 2, 2016.

²⁶ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: "Las rentas de los deportistas en la fiscalidad internacional". *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 181, 2019.

se sientan sobre la base de un Estado de residencia y otro en el que se obtienen las rentas²⁷ y éstos sólo vendrían a determinar reglas de desempate para resolver la doble residencia.

Estos conflictos de doble residencia son causados, entre otras razones, porque en el ámbito del derecho tributario internacional, la potestad tributaria sigue teniendo en cuenta el país de residencia o el país de la renta.²⁸ Además, señala CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁNDEZ que la gran parte de los conflictos de residencia surgen por la falta de armonización internacional a este respecto, ni siquiera en el ámbito de la Unión Europea. Ambos autores destacan y animan a los Estados que, aprovechando la firma del Convenio Multilateral Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, aborden esta situación y establezcan de una vez por todas estrategias tributarias coordinadas.²⁹

Antes de analizar las diferentes circunstancias que dan lugar a la determinación de la residencia fiscal, es necesario señalar que estos criterios no son acumulativos y no tienen que concurrir de forma conjunta, por lo que el cumplimiento de cualquiera de estos supone que el sujeto en cuestión es residente fiscal en nuestro país. De esta forma, dichos criterios no son subsidiarios entre sí³⁰, si no que se puede tener la condición de residente por cualquiera de ellos de forma indistinta. En este sentido, VILCHES DE SANTOS considera que la posibilidad de acudir a cualquiera de los criterios indistintamente no debe ser interpretada como la simple asignación de recursos a la administración tributaria para atraer la residencia fiscal, sino que, ante todo, debe entenderse como un verdadero ejercicio de la soberanía nacional. A través de diversos escenarios en los que la persona física es considerada residente, se logra ampliar el ámbito de aplicación, demostrando una

²⁷ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: "Las rentas de los deportistas en la fiscalidad internacional". ... ob. cit.

²⁸ CUBERO TRUYO, A., TORIBIO BERNÁNDEZ, L.: "Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición". *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, 2019.

²⁹ CUBERO TRUYO, A., TORIBIO BERNÁNDEZ, L.: "Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición". ... ob.cit.

³⁰ DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: "A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los youtubers" *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2021.

ausencia total de cesión de autoridad fiscal en este ámbito.³¹ Asimismo, señala que los conflictos derivados de la aplicación de los criterios contenidos en el art.9 LIRPF serán de naturaleza positiva³² lo cual supone la aparición de supuestos de doble residencia.

3.1. LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA SEGÚN LOS CRITERIOS DEL ART. 9 DE LA LIRPF

El artículo 9 de la LIRPF determina en que situaciones una persona física es considerada residente en España y, por consiguiente, contribuyente del IRPF. Este artículo recoge tres criterios de determinación de la residencia: el de permanencia, el de centro de intereses económicos y otro de vinculación familiar, estableciéndose este último como una presunción *iuris tantum*.

En este sentido, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en la Consulta Vinculante V5257-16, de 13 de diciembre de 2016, determina que, en la medida que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el sujeto será considerado contribuyente del IRPF y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas.³³ En consecuencia, una persona física podrá ser considerada residente fiscal en España en un determinado período impositivo si concurre en ella alguna de las circunstancias señaladas.

³¹ VILCHES DE SANTOS, D: “Conflictos de doble residencia fiscal”, en, LUCAS DURÁN, M, DE BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), GARCÍA MARTÍNEZ A. (Coord.): *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: Reflexiones y propuestas de futuro*. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3, 2018, pág. 55.

³² VILCHES DE SANTOS, D: “Conflictos de doble residencia fiscal” ... ob.cit, pág. 60.

³³ Consulta Vinculante, V5257-16 de 13 de diciembre de 2016.

3.1.1. CRITERIO DE PERMANENCIA

El art 9.1 a) de la LIRPF indica que: “*Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*”

a) *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.”*

Este criterio, también llamado principio de residencia efectiva, es el criterio general para la determinación de la residencia fiscal en España y consiste en que el contribuyente que tenga su residencia en territorio español quedará supeditado al poder tributario del Estado por obligación personal, será gravado por todo su patrimonio y por la integridad de su renta.³⁴ Sin embargo, a este criterio se le añade el concepto jurídico indeterminado de ausencias esporádicas lo que supone el añadido de un matiz subjetivo ciertamente relevante al no descontarse del transcurso de los citados 183 días, las ausencias del territorio español de carácter esporádico, con la salvedad de que se acredite la residencia fiscal en otro país. Este criterio introduce de soslayo un elemento volitivo de permanencia³⁵ demostrable únicamente a través de pruebas indiciarias sobre las que existe una gran confusión en la práctica administrativa. Hay que matizar que los procedimientos de residencia fiscal han de ir precedidos por un análisis fáctico por parte

³⁴ ALMONACID LARENA, D.: “La residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales” *Documentos de trabajo de la Universidad de Alcalá de Henares*, núm. 116, 2018, págs. 6-8.

³⁵ SIMÓN ACOSTA, E.: “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, 2016.

de la Administración, lo cual expropia a la norma de un excesivo automatismo en su aplicación³⁶

A. LOS MEDIOS DE PRUEBA DE LA PERMANENCIA

Como regla general, el sujeto puede probar su residencia fiscal en otro país a través de certificado expedido por las Autoridades Tributarias extranjeras. En este sentido, la DGT en la Consulta General 083-98, de 26 de mayo de 1998, considera que la residencia habitual de una persona se considera desde el punto de vista fiscal, por lo que la acreditación de residencia debe tener carácter fiscal, lo cual quiere decir que en un principio no puede darse validez a otros certificados de residencia, puesto que una persona puede tener el permiso de residencia en otro país sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en dicho Estado. Del mismo modo, tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento, ni con recibos de suministros, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas ni los recibos de suministros suponen que hayan sido realizados por el titular.

Por lo tanto, se considera que una persona es residente fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal por su renta mundial. En definitiva, para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado sólo puede hacerse a través de un certificado expedido por la autoridad fiscal competente de dicho Estado en el que se hagan constar su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo. Con dicho certificado podrá acreditarse que una persona ha permanecido por más de 183 días durante del año en dicho país.

En contraposición a este criterio sostenido por la DGT, nos encontramos con la Consulta V3473-15, de 12 de noviembre de 2015, en la que se plantea la posibilidad de acreditar la residencia fiscal en Reino Unido a través de la presentación de sus nóminas cobradas en dicho país, así como el certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del Reino Unido en el año 2015. La Subdirección General (en

³⁶ LANASPA SANJUAN, S.: “La prueba en las ausencias no esporádicas y su aplicación administrativa y jurisprudencial”, en “La prueba de las ausencias esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas” *Crónica Tributaria*, núm. 164, 2017, pág. 144.

adelante, SG de Fiscalidad Internacional advierte a la consultante de que, en tanto no se acredite la residencia fiscal en España, dicha ausencia del territorio nacional será considerada como esporádica debiendo tributar en concepto de IRPF por su renta mundial. Tal consideración puede acreditarse mediante la aportación del certificado de residencia fiscal que la Autoridad Tributaria de Reino Unido le expidió en el año 2015. Debido a la imposibilidad de obtener dicho certificado para el ejercicio impositivo del año 2014, la SG de Fiscalidad Internacional ha considerado que el contribuyente puede acreditar su residencia fiscal en Reino Unido para dicho periodo impositivo empleando cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Esto supone una novedad respecto al criterio que sostenía la doctrina en este sentido que sólo permitía acreditar la residencia fiscal a través de certificado de la autoridad fiscal competente únicamente.

Por último, señala la SG de Fiscalidad Internacional que si conforme a los criterios del artículo 9.1 de la LIRPF, pudiera considerarse a un sujeto como residente fiscal en España al mismo tiempo que en el Reino Unido, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados.³⁷ Este conflicto sería resuelto por el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión de impuestos sobre la renta y el patrimonio, el cual establece en su art. 4 apartado 2 que, si una persona sea residente en ambos estados contratantes, su situación se resolverá considerando que es exclusivamente residente en el Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición y, si la tuviera en ambos Estados, donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.

En definitiva, lo que tiene verdaderamente importancia, al hilo de lo que estamos tratando, es que la DGT se ha abierto admitir otros medios de prueba que no sea exclusivamente el certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad Tributaria Competente.

En el mismo sentido, el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia núm. 3244/2014 de 16 de septiembre que trata sobre un sujeto cuya residencia fiscal radica en Irlanda pero la Administración Tributaria no le reconoce dicha condición por lo que le

³⁷ Consulta Vinculante V3473-15 de 12 de noviembre de 2015.

obliga al pago del IRPF del ejercicio impositivo del año 2005. En su procedimiento contra el TEAR se consideró que el recurrente tenía su domicilio fiscal en España y no en Irlanda por unos rendimientos de capital obtenidos a cuenta del alquiler de un inmueble sito en España, por lo que se desestimó la pretensión del recurrente y se determinó que era residente en España. La Administración Tributaria y el TEAR descargaron en el recurrente la carga de la prueba³⁸ de sus alegaciones. Este último presentó ante el TSJ de la Comunidad Valenciana un documento expedido por la Oficina de Inspectores de Hacienda de Dublín, según el cual el recurrente era residente en el periodo impositivo de 2005 en la República de Irlanda. Los requisitos que el artículo 323 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil³⁹ (en adelante, LEC) recoge para darle el carácter de público a un documento expedido por una Administración extranjera son entre otros que en el otorgamiento del mismo se respeten los requisitos exigidos en el país correspondiente para que el documento haga prueba plena en juicio o que el documento contenga legalización o apostilla.

El recurrente presentó dicho documento de la oficina de inspectores de hacienda de Dublín sin estar apostillado por lo que, en un principio, no concurrirían los requisitos legales del art. 323 LEC para darle la eficacia de un documento español. La Sección Tercera del TSJ de la Comunidad Valenciana consideró que, al no adolecer de indicios ni protestas de falsedad al menos puede ser tenido en cuenta como documento privado, lo que establece una presunción de veracidad contenido en él. Además, este Tribunal precisó que el traslado de la carga de la prueba al contribuyente carecía de todo sentido puesto que, en palabras del Tribunal “no se precisa apuntalar su declaración con otros documentos justificativos” debido a que los datos consignados en las autoliquidaciones no pueden verse rechazados por simples negaciones o conjeturas de la Administración Tributaria. Esto último supone un gran avance en el criterio doctrinal puesto que evidencia que la Administración Tributaria debe de probar y razonar los actos administrativos, no sólo en cuanto a los actos de consideración de residente de un

³⁸ STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 3244/2014 de 16 de Septiembre de 2014 FJ 2.

³⁹ BOE núm. 7, de 08 de enero de 2000.

contribuyente, si no todos aquellos actos que se dirigen frente a éstos. En definitiva, lo que supone la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Comunidad Valenciana es el inicio del camino hacia la flexibilización de la prueba respecto a la residencia fiscal y, porque no decirlo, el inicio del control por parte de los tribunales a los actos emitidos por la Administración Tributaria.

El criterio de la permanencia, presenta dificultades significativas en la realidad ⁴⁰ debido a la libre circulación de las personas y a la eliminación de los controles fronterizos, lo que complica considerablemente la verificación de la estancia de una persona en distintas jurisdicciones. Aunque la presencia física en España es un hecho objetivo, demostrarlo puede ser una tarea ardua, especialmente en el caso de individuos que se desplazan con frecuencia. La dificultad radica en la falta de documentación verificable que evidencie con precisión el número de ingresos y salidas de estas personas en nuestro territorio.

La Ley trata de paliar estas carencias a través del cómputo de las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. La LIRPF no define el concepto de ausencias esporádicas, y tampoco fija un límite de duración de las mismas para que dejen de ser consideradas como tal y se pueda hablar de un cambio de residencia definitiva. En este sentido para acreditar la residencia no es suficiente el cómputo de los días de presencia física en España, si no que para que sea suficiente es necesario que la Administración Tributaria certifique la presencia física por más de 183 días.⁴¹ Pero, aun así, podría debatirse si una persona es residente, teniendo en cuenta que la eliminación de las ausencias esporádicas podría aplicarse en el sentido inverso y proceder a la eliminación de las presencias esporádicas.⁴²

⁴⁰ MOLINER PRIETO, P.: “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes” *Cuadernos de formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 17, 2017, pág. 244.

⁴¹ SIMÓN ACOSTA, E.: “El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág.127.

⁴² SIMÓN ACOSTA, E.: “El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” ... ob. cit., pág. 127.

En conclusión, este término se trata de un concepto jurídico debatible que está en constante matización por nuestra doctrina, tal y como expondremos a continuación.

B. LAS AUSENCIAS ESPORÁDICAS

La figura de las ausencias esporádicas ha sido utilizada en el artículo 9.1 a) de la LIRPF que indica que las mismas se computarán dentro del criterio de permanencia, en este sentido los elementos del mismo son dos, por un lado, el concepto de la ausencia esporádica y, por otro, el cómputo de ésta con el objetivo de completar el periodo de permanencia.⁴³

Para calcular estas ausencias es de vital importancia tener en cuenta el número total de días pasados en territorio español, sin ser necesario que éstos sean consecutivos. A estos efectos es necesario definir esos “183 días”, dicho de otra manera, si el concepto “día” supone un día completo o simplemente basta con haber permanecido unas horas en territorio español.⁴⁴ En este sentido, los comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE señalan que se tendrá en consideración una parte del día como el día de llegada o el día de salida, entre otros.⁴⁵ Estos Comentarios indican que el método exclusivo y válido para calcular el período de 183 días es el método de "días de presencia física". Con este enfoque se determina si una persona está presente o ausente en un país, y resulta relativamente sencillo para el contribuyente proporcionar pruebas de su presencia cuando así lo requieren las autoridades fiscales.⁴⁶ En esto, como ya ha sido indicado, se deben de incluir en el cálculo el día del viaje, el de llegada, el de regreso y

⁴³ GARCÍA CARRETERO B.: “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF”. *Revista quincena Fiscal*, núm. 10, 2018.

⁴⁴ GIL GARCÍA, E.: “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación ubicuidad y deslocalización” *Revista española de derecho financiero*, núm., 193, 2022.

⁴⁵ GIL GARCÍA, E.: “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación ubicuidad y deslocalización” ... ob. cit.

⁴⁶ MEDINA CEPERO, J. R. “La residencia fiscal de las personas físicas” *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 9, 2002.

todos los días en los que se permanecen en territorio del Estado en que se ejerce la actividad (vacaciones, festivos, etc.)⁴⁷

Sin embargo, de la redacción del artículo 9 de la LIRPF no se desprende el cómputo de suma de días por lo que deberá basarse en la acumulación de días en la que exista una clara permanencia en territorio español.

En base a ello, la DGT en su Consulta Vinculante V0002-14, de 3 de enero de 2014, relativa al traslado de un trabajador español a una filial en Colombia de la empresa a la que prestaba servicios sostenía que, la Administración Tributaria consideraría las ausencias del territorio español como ocasionales, a menos que el contribuyente acreditase la residencia en otro Estado. Dicho en otras palabras, el Estado establecía una presunción de residencia en territorio español frente a la cual cabía prueba en contrario. Esta acreditación supone en ciertos Estados una complicación para el contribuyente, puesto que el residente en otro Estado no podrá aportar certificación expedida por la autoridad tributaria hasta que no concluya el periodo impositivo correspondiente, algo que conlleva al no residente sufrir indebidas retenciones.⁴⁸

Por su parte el Tribunal Supremo en su sentencia núm. 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 dilucidó, por un lado, si una ausencia del territorio español superior a 183 días podía considerarse como una ausencia esporádica y por otro, si se debería tener en cuenta la intención de la persona física de establecer su residencia fuera del territorio español.⁴⁹ El Alto Tribunal determinó que la ausencia del territorio nacional por un periodo superior a 183 días no puede ser esporádica al considerar que “en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo”.⁵⁰

⁴⁷ MEDINA CEPERO, J. R. “La residencia fiscal de las personas físicas” ... ob. cit.

⁴⁸ MEDINA CEPERO, J. R. “La residencia fiscal de las personas físicas” ... ob. cit.

⁴⁹ GIL GARCÍA, E.: “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación ubicuidad y deslocalización” ... ob. cit.

⁵⁰ STS 1850/2017 de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017. FJ 3. 3º.

Ello provocó el cambio de criterio de la DGT en las siguientes Consultas Vinculantes que le fueron formuladas como las de 19 de Junio de 2020 (V2030-20) o la de 17 de Enero de 2020 (V0103-20).

Respecto al elemento volitivo analizado en la sentencia de 28 de diciembre de 2017, el TS considera que el cómputo de las ausencias esporádicas no puede dejarse en manos de la voluntad del contribuyente puesto que por un lado, podría computar tales ausencias como tiempo efectivo en territorio español y ser así considerado como contribuyente, y por otro todo lo contrario, ampararse a la salvedad del art. 9.1 LIRPF para excluir la operatividad de las ausencias esporádicas⁵¹ a través de probar su residencia fiscal en otro Estado. Señala además el Alto Tribunal que no podría ser esporádica una ausencia mayor a la de 183 días en un año natural por más que la intención del contribuyente sea la de instalarse en otro Estado de manera ocasional con intención de regresar al territorio español. Esto provocaría una congelación normativa⁵² por tiempo indefinido del término de residencia habitual, excluyendo el requisito de permanencia en España lo que claramente entra en conflicto con el art. 9 de la LIRPF. Del mismo modo, sería cuasi imposible probar la voluntad del contribuyente de computar o no las estancias en el extranjero como ausencias esporádicas.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera el término de ausencias esporádicas como un elemento fáctico, desechando la vertiente volitiva “atendiendo únicamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la residencia fuera del territorio español”.

En relación con este elemento volitivo, destacar que SIMÓN ACOSTA considera que en las ausencias lo importante no es la duración si no la voluntad del sujeto de permanecer ausente, pues señala que, “la duración solo es un indicio de la intención del ausente”.⁵³

⁵¹ STS 1850/2017 de 28 de noviembre de 2017... ob. cit. FJ 5.4º.

⁵² STS 1850/2017 de 28 de noviembre de 2017... ob. cit. FJ 5.5º.

⁵³ SIMÓN ACOSTA, E.: “El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”... ob.cit., pág. 126.

Mención especial merece las situaciones excepcionales que tuvieron lugar durante la pandemia de la COVID-19 al existir grandes restricciones de movimiento. En este punto es necesario traer a colación la Consulta Vinculante, de 17 de junio de 2020 (V1983-20), que trata de un matrimonio de residentes fiscales en el Líbano que como consecuencia de la pandemia y, por consiguiente, del estado de alarma no pueden regresar a la República Libanesa hasta que este finalice y plantean la cuestión ante la DGT de que si los días pasados en España durante el estado de alarma no se computan a efectos de determinar la residencia fiscal en España. La DGT formula contestación advirtiendo, antes de entrar al fondo, que la República Libanesa es considerada por el Estado español como paraíso fiscal en virtud del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (en adelante RD 1080/1991).

A continuación, la DGT determina que en la legislación española la residencia fiscal de las personas físicas se recoge en el art.9.1 de la LIRPF el cual establece que se considerará contribuyente a la persona física que reside en territorio español más de 183 días durante el año natural y, por tanto, en la medida que se de cualquiera de las circunstancias previstas en el citado artículo será considerada contribuyente a efectos de tributación del IRPF. En relación con el artículo citado advierte a los consultantes que en caso de que permanezcan más de 183 días en territorio español en el año 2020 durante la duración del estado de alarma estarán sujetos a la tributación por IRPF y, una vez puedan regresar al Líbano podrán certificar ante la autoridad tributaria su no residencia en España.

En consecuencia, la DGT no hizo excepción en la aplicación del criterio de la permanencia a pesar del estado de alarma, no porque no estuviese dispuesto a ello, sino porque no se había planteado normativa alguna para dejar este tipo de situaciones en suspenso y no tener que obligar a no residentes tributar por el IRPF.

Sin embargo, el TSJ de la Región de Murcia, en su sentencia 615/2018 de 24 de septiembre de 2018, no consideró como residente a una persona física residente en Tailandia que permaneció por más de 183 días en territorio español a causa de una

enfermedad que padecía su madre, posterior fallecimiento y procedimiento de testamentaria e incapacitación de su padre. El recurrente entre los años 2008 y 2012 estuvo un total de 636 días en territorio español, únicamente superando el umbral de 183 días en el año 2010 durante el cual estuvo 250 días en territorio español. Respecto a este periodo impositivo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) reconoció al recurrente su no residencia con ocasión de la comprobación de una de las declaraciones del IRNR, por lo tanto, estimó que el recurrente fue residente fiscal en Tailandia durante los ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, al acreditar éste mediante certificación de la Autoridad Tributaria Tailandesa su residencia en dicho país. Lo controvertido del caso era dilucidar la cuestión de si el recurrente era residente fiscal en España y por lo tanto sujeto pasivo del IRPF o, por el contrario, si era residente fiscal en Tailandia y consecuentemente, sujeto pasivo del IRNR. Determina la Sección segunda del TSJ de Murcia que la residencia fiscal supone una cuestión de hecho que no puede estar sujeta al interés ni del contribuyente ni de la Administración, ya que el Derecho Tributario es un Derecho Público y, por ende, indisponible.⁵⁴

El Tribunal consideró que, en vista de las pruebas aportadas por la parte actora, efectivamente el actor tenía su residencia fiscal en Tailandia a pesar de que en España permaneció más de 183 días y en aquél únicamente 144 días en el año 2010, además la Administración Tributaria española estimó correcta en su momento las autoliquidaciones presentadas por el recurrente en concepto de IRNR por lo que en cierta parte esta situación fue reconocida anteriormente por la AEAT.

En relación con el presente caso, es necesario traer a colación la Consulta Vinculante V0320-00, de 23 de febrero del 2000, en la que los consultantes, residentes fiscalmente en Nicaragua, pretenden trasladar su residencia fiscal a España durante el año 1999, presuponiendo que en dicho año no vayan a permanecer más de 183 días en territorio español, puesto que, como consecuencia del traslado de sus intereses económicos, realizarán diversos viajes al extranjero. Además, advierten su intención de enajenar su vivienda habitual, sita en Managua, que presenta severos daños como

⁵⁴ STSJ de la Región de Murcia de 24 de septiembre de 2018, F.J. 1.7º.

consecuencia del huracán Mitch, así como que son propietarios de diversas sociedades sitas en países de la Unión Europea.

La DGT, en virtud del artículo 9 de la LIRPF, deduce que los viajes al extranjero que los consultantes van a realizar para resolver el traslado de sus intereses económicos van a realizarse en su mayor parte desde España, país donde tienen intención de establecer su residencia fiscal y que, vistos los antecedentes de los que dispone la DGT, esos viajes deben de computarse como ausencias temporales, de modo que si en el periodo de días entre el primero de estancia en el país y el último de su ausencia, no se acredita residencia fiscal en otro país, se considerarán residentes en España y por ende sujetos a tributación por IRPF en el periodo impositivo del año 1999.

Para GARCÍA CARRETERO con el fin de evitar la problemática que supone el cómputo de las ausencias esporádicas propone, con carácter general, la reformulación de los criterios que determinan la residencia fiscal unificando los tres criterios actuales en lo que denomina el centro permanente de intereses.⁵⁵ Este criterio vendría exigiendo estancia física y arraigo personal y económico lo que se aproximaría más a lo dispuesto en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE que dispone que:

“2. Cuando (...) una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more; c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional; d)

⁵⁵ GARCÍA CARRETERO, B.: “Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF” *Revista Quincena Fiscal* núm. 8, 2020.

si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo”.

Como se puede observar, en este artículo no solo se está regulando los criterios para determinación de la residencia si no también unas reglas de desempate o *tie-break rules* en caso de que sus reglas precedentes no esclarezcan la residencia fiscal de la persona física, por lo que puede ser una buena opción para evitar los problemas que plantea la aplicación del criterio de permanencia.

C. EL CRITERIO DE LA PERMANENCIA EN EL DERECHO COMPARADO

Como ya se ha advertido, la residencia en España se determina por la permanencia en territorio español por más de 183 días, sin embargo, no es así en el caso de otros países europeos.

Por ejemplo, en los países nórdicos, Finlandia mantiene la residencia fiscal de la persona física durante los tres años siguientes a la salida y Suecia establece la presunción de que sus nacionales y quienes hayan residido en su territorio por más de 10 años, seguirán siendo residentes durante cinco años, salvo que demuestren que ya no tienen vínculos con el país. Incluso mantienen la residencia más allá de los 5 años, pero, en este caso la carga de la prueba corresponde a la Autoridad Tributaria sueca.⁵⁶

En Hungría mantienen el gravamen a sus ciudadanos, aunque dejen de residir en su territorio, salvo que adquieran nacionalidad o residencia en algún país con los que el Estado húngaro mantenga convenio de doble imposición.

Por otro lado, en el Reino Unido, la situación es algo más compleja que en los países precedentes. El Reino Unido establece que para perder la condición de residente es necesario acreditar que se ha abandonado el país, lo cual generalmente implica permanecer fuera del territorio británico durante al menos un periodo de 365 días ininterrumpidos, de los cuales 91 días pueden ser disfrutados en el país. En este sentido, las ganancias obtenidas por los no residentes en el país se gravarán si el activo se obtuvo en el periodo que era considerado como residente y no han transcurrido cinco años desde

⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, R. “Las ausencias esporádicas y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días” *Revista Quincena Fiscal*, núm.7, 2018.

que trasladó su residencia.⁵⁷ FALCÓN Y TELLA considera que esto se debe que lo que el Reino Unido pretende evitar es la evasión del impuesto al asegurar que las ganancias se manifiesten durante un breve periodo de no residencia.

En cambio, su vecino Irlanda considera residente a quien ha tenido su residencia en territorio irlandés durante tres años consecutivos.⁵⁸ Una vez transcurrido este lapso, el residente denominado “ordinary resident” seguirá tributando pese a abandonar el país nuevamente por un periodo de tres años consecutivos. Por lo que Irlanda ha apostado por una regla palíndroma en la que se adquiere la condición de residente de la misma manera en que se pierde dicha condición.

3.1.2 CRITERIO DE INTERESES ECONÓMICOS

La LIRPF actual introdujo por primera vez el criterio de intereses económicos, pretendiendo acotar aún más la residencia fiscal del sujeto pasivo del IRPF. Dicho criterio se recoge de la siguiente manera:

“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.

Este criterio consiste en determinar cuál es el lugar donde se concentra la mayor parte de las inversiones, rendimientos, así como dónde se sitúa la sede y administración de la actividad profesional. Se refiere a un criterio independiente, lo que implica que un individuo pasivo podría no estar físicamente presente en territorio español, lo que le impediría cumplir con el criterio de permanencia en España. Sin embargo, si el centro de sus actividades o el núcleo de sus intereses se sitúa en dicho territorio, sería considerado

⁵⁷ FALCÓN Y TELLA, R. “Las ausencias esporádicas y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días” ...ob.cit.

⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R. “Las ausencias esporádicas y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días” ...ob.cit.

residente fiscal en España según la normativa aplicable. Como resultado, estaría sujeto a las obligaciones fiscales correspondientes al IRPF.⁵⁹

El término "centro de intereses económicos" se presenta como un concepto jurídico indeterminado, no aclarado ni esclarecido en la normativa. En líneas generales, tanto la DGT como la jurisprudencia de los tribunales concuerdan en que la determinación del centro de intereses económicos debe basarse en hechos concretos, vinculados a la ubicación en España de la principal fuente de ingresos de la persona física. Esto también incluye el criterio de que la mayor parte del patrimonio del individuo se encuentre en territorio español, es decir, cuando se ejerce una actividad profesional o empresarial en España o, en su caso, cuando este territorio es desde donde se gestiona el patrimonio del sujeto en cuestión.

En relación con este principio, el TEAC, en su Resolución 4574/2015 de 18 de septiembre de 2018, señala que la intención de aparentar la residencia fiscal en otro país (en el caso de la citada resolución, Suiza) teniendo el sujeto pasivo numerosas inversiones monetarias en el extranjero, no supone criterio suficiente para someterlo al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, más aún cuando la Administración Tributaria española ha averiguado que el sujeto pasivo posee importantes bienes inmuebles en territorio español. En este sentido, la citada resolución dice lo siguiente:

“(...) La circunstancia de “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos” debe ser considerado desde una valoración conjunta de las circunstancias que rodean al obligado tributario, y no elemento por elemento”.

“(...) Cabe plantearse, por tanto, si es aceptable que el objetivo de su planificación, la ocultación de sus ingresos en Suiza y la meta conseguida de no pagar por las rentas obtenidas ni por las que se generan dichos capitales, pueda utilizarse como elemento determinante de su deslocalización. El ingreso de sus rentas donde no las va a poder localizar la Hacienda Pública española sirve, a la vez, para demostrar a esa

⁵⁹ BATUECAS BAEZAS, A.: “La residencia fiscal en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia” Cuadernos de formación de Instituto de Estudios Fiscales, vol. 26., 2020, págs. 14-15.

Hacienda Pública que, como es mucho, más que todo o que se posee en España, que, en aplicación del criterio de intereses económicos, queda demostrado no reside en España”.

El criterio de intereses económicos no se configura como una presunción *iuris et de iure* si no como una presunción *iuris tantum*, en la que el Estado en casos controvertidos, como el que presenta la resolución mencionada, analiza individualmente, entrando a valorar si el centro de intereses económicos realmente se ubica en España o es solamente una simulación para evitar la sujeción al IRPF.

En la resolución mencionada se hace referencia al concepto de centro de intereses vitales como concepto asimilado al de intereses económicos. Dicho concepto es utilizado en Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE:

“(…) se entiende que el “centro de intereses vitales” se encuentra en el Estado con que se mantienen relaciones económicas y personales más estrechas. (...) sostiene que para determinar cuál sea el centro de intereses vitales, deberán tomarse en consideración las relaciones familiares y sociales del sujeto pasivo; sus ocupaciones; sus actividades culturales o de otro tipo; la localización de sus negocios; la sede de administración de su patrimonio; etc. Lo esencial es determinar donde se localiza la base o núcleo principal de sus actividades e intereses económicos. Debiendo analizarse dichas circunstancias en su conjunto y valorando cada caso concreto”.

La STSJ de la Región de Murcia núm. 615/2018 de 24 de septiembre ya comentada en el apartado precedente, señala que la existencia de intereses económicos en España no significa que el recurrente tenga su residencia fiscal en virtud del centro de intereses vitales. En primer lugar, porque el hecho de poseer inmuebles en territorio español se debe a que nuestro país ha sido su sede de residencia hasta el año 2008; en segundo lugar porque la cotización al régimen de autónomos de la Seguridad Social tampoco justifican su centro de intereses en España, ya que son pagos que el tribunal considera como residuales sin el ejercicio de actividad económica alguna que los

justifique; en tercer lugar porque la adquisición de vehículos tampoco justifica que nuestro país sea centro de sus intereses económicos.⁶⁰

Esta sentencia supone en todos sus términos un dique de contención contra el criterio general de la Administración Tributaria Española, puesto que hasta el momento era tendente a considerar residente fiscal a cualquier persona física que tuviese una mínima relación económica con nuestro país, por lo que, al abrir el abanico del régimen impositivo del IRPF dejaba fuera de aplicación el IRNR, que es el régimen en el que el recurrente estimaba estar sometido y, por ende, solicitaba las devoluciones de los importes retenidos en concepto del primero.

3.1.3 CRITERIO DE VINCULACIÓN FAMILIAR

En tercer lugar, el art. 9 LIRPF nos presenta otro criterio para determinar que una persona es residente fiscal en España, que es el criterio de **vinculación familiar**. Este criterio se recoge dicho artículo de la siguiente manera:

“Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Este criterio se configura como una presunción frente a la cual cabe prueba en contrario por parte del contribuyente que deberá acreditar su residencia fuera del territorio español, además debiendo el Estado español comprobar posibles convenios con el país de origen de la persona física para evitar la doble imposición.⁶¹ Además, se trata de un criterio complementario que únicamente opera en caso de no ser posible la determinación de la residencia en virtud de los criterios anteriores, por lo tanto, esta presunción entra en

⁶⁰ STSJ de la Región de Murcia núm. 165/2018 de 24 de septiembre. FJ2.

⁶¹ JAIMEZ RUBIO, M.: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF” *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 15, 2019, págs. 317-319.

juego únicamente cuando la Administración tributaria no puede demostrar que el contribuyente ha pasado más de 183 días en España o que tiene sus intereses económicos centrales en nuestro territorio. Es en este contexto en el que cobra sentido la aplicación de la presunción de residencia. Como una presunción *iuris tantum*, que permite presentar pruebas que contradigan y demuestren la residencia efectiva en otro Estado. En este caso, la carga de proporcionar dicha prueba recae sobre el contribuyente.⁶²

Es fundamental señalar que es requisito indispensable que tanto el cónyuge no separado como todos los hijos menores del contribuyente tengan residencia en España. Por lo tanto, si alguno de los integrantes de la unidad familiar no reside en España, no es posible utilizar el vínculo familiar para atribuir la residencia fiscal al contribuyente.⁶³

En relación con los métodos para desvirtuar esta presunción, se considera que, para demostrar la residencia fiscal en otro país a través de un certificado emitido por la autoridad tributaria correspondiente, será adecuado únicamente si dicho país no está clasificado normativamente como paraíso fiscal. En caso contrario, será necesario respaldar la afirmación de no residencia con otras pruebas adicionales.⁶⁴

En este sentido, la STSJ de la Comunidad de Madrid núm. 167/2021, de 24 de marzo de 2021, consideró residente fiscal en España a un ciudadano peruano que tenía su domicilio habitual con su pareja en nuestro territorio. Dicho sujeto se trasladó a su país a trabajar como actor durante un periodo superior a 183 días, alegando que su pareja de hecho se trasladó con él, aunque no pudo presentar acreditación de la Administración Tributaria peruana porque la misma, no las emite en favor de países con los cuales no suscribe CDI. De la prueba practicada se desprende que su pareja de hecho no se trasladó con carácter definitivo si no que su traslado tuvo carácter de visita, por lo que seguía

⁶² ALMONACID LARENA, D.: “La residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales” ... ob.cit., págs. 21-22.

⁶³ ALMONACID LARENA, D.: “La residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales” ... ob. cit., págs. 22-23.

⁶⁴ MARTOS, J.J.: “Criterio de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: residencia fiscal y doble imposición internacional” *Revista Iberoamericana de Relaciones Laborales*, vol.11, 2002, págs. 180-182.

residiendo en España. La Sección Quinta del TSJ de la Comunidad de Madrid falló en el sentido de que el sujeto será considerado residente fiscal en España en virtud del criterio de vinculación familiar del art. 9.1 b) de la LIRPF, al residir su pareja de hecho en territorio español.

3.2. LA CLÁUSULA ANTIABUSO DEL ARTÍCULO 8.2 LIRPF

La cláusula contenida en el art.8.2 de la LIRPF llamada “cláusula antiabuso”⁶⁵ que FALCÓN Y TELLA la denominaba una extensión forzosa de la residencia. Esta cláusula viene a señalar que la Administración Tributaria española mantendrá la residencia fiscal en territorio español a aquellas personas que trasladen su residencia habitual a un país considerado como paraíso fiscal durante el año que se produzca y los cuatro posteriores. El legislador introdujo dicha cláusula con el fin de perseguir el fraude fiscal y la evasión de impuestos, e este sentido el Tribunal Constitucional en el FJ 3 apartado segundo de la sentencia 110/1984 de 26 de noviembre establece que “parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

Respecto a este concepto, un sector de la doctrina se ha pronunciado en cuanto a su naturaleza jurídica y considera que esta cláusula antiabuso supone una presunción *iuris et de iure*. A este respecto, CHICO DE LA CÁMARA considera criticable que se establezca una presunción de fraude cuando se produce un cambio de residencia a un paraíso fiscal, llegando a considerar que dicho aspecto de la norma pueda adolecer de un vicio de inconstitucionalidad⁶⁶. FALCÓN Y TELLA se muestra crítico con esta regla de

⁶⁵ GONZÁLEZ APARICIO, M.: “*Régimen fiscal de la abogacía*”, 1ª edición, Laborum, Murcia, 2023, pág. 213.

⁶⁶ CHICO DE LA CÁMARA P. “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 29. 2010, pág. 7.

mantener la condición de residente fiscal al que se traslada a un paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa⁶⁷, denominándola “Cuarentena Fiscal”.

En cuanto a la aplicación de cláusulas similares en países de nuestro entorno, Portugal mantiene la presunción de residencia durante el año de traslado al paraíso fiscal y durante cuatro años más. España tiene una normativa semejante al respecto recogida en el artículo 8.2 de la LIRPF, con la salvedad de que no se trata de una presunción si no una “extensión automática de la residencia, que se aplica sólo a las personas de nacionalidad española cuando trasladan su residencia desde España a un paraíso fiscal”. Asimismo, señala el apartado 2 del mencionado artículo que se aplicará esta regla “en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes”.

⁶⁷ CÁMARA BARROSO M.C.: “Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, en, ROMERO FLOR, L.M.(Dir.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 1ªEd., Madrid, 2021, pág. 173.

4. LA RESIDENCIA FISCAL Y EL TELETRABAJO

Ante la situación de la COVID-19, que tuvo sus inicios en marzo del año 2020, el Estado puso en marcha gran producción normativa a causa de la restricción de movilidad de las personas, así como otras restricciones de derechos como consecuencia de la situación del estado de alarma. En el ámbito fiscal tuvo lugar la aprobación de 5 Decretos Leyes para contrarrestar los perjuicios económicos que la pandemia dejaba a su paso, sin embargo, en ninguno de estos Decretos Leyes se abordó la situación de la residencia fiscal de las personas físicas, lo cual acarreó serios problemas de residencia fiscal sobre todo en los supuestos de no residentes que quedaron, en cierta medida, atrapados en territorio español y que a su vez provocó conflictos de residencia entre dos jurisdicciones tributarias.⁶⁸ En el supuesto de un trabajador español no residente, que pasó el confinamiento en territorio español, es palpable que el conflicto surgirá entorno al criterio de permanencia que regula el art. 9.1 de la LIRPF⁶⁹ frente al criterio de permanencia que establezca el país donde ejerce su actividad profesional. La OCDE en su Modelo de Convenio establece que, a efectos de una situación de doble imposición, una persona física solo puede ser residente fiscal en un país⁷⁰ por lo que habrá que atenerse a las *tie-break rules* que contiene el art. 4.2 del MCOCDE.

En este sentido la OCDE advierte de aquellos países que, en su legislación, vinculen a los contribuyentes mediante el criterio de permanencia deben de suspender temporalmente las disposiciones sobre residencia fiscal basadas en el principio de territorialidad en contexto de los CDI con el objetivo de minimizar en la medida de lo

⁶⁸ BENÍTEZ PÉREZ, M: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2020.

⁶⁹ BENÍTEZ PÉREZ, M: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” ... ob.cit.

⁷⁰BENÍTEZ PÉREZ, M: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” ... ob.cit.

posible los conflictos de residencia fiscal que, al resolverse mediante estos criterios de desempate o *tie-break rules*, podrían dar lugar a situaciones de injusticia material.⁷¹

Estas recomendaciones e indicaciones que durante la pandemia fue realizando la Secretaría General de la OCDE, para CALDERÓN CARRERO supone una coordinación fiscal de baja intensidad⁷², puesto que la evasión de la consideración forzosa de residente fiscal solo podía lograrse en los países con los que España tiene CDI. En la misma línea sugiere que España debió seguir la línea de países como Irlanda, Reino Unido o Australia en los que se aplicó una regla de *disregard*⁷³ que consiste en que la presencia física de una persona física en su territorio como consecuencia de la situación excepcional de la COVID-19 no computaba para ser considerado residente fiscal.

En relación con los mencionados CDI, es necesario traer a colación la Consulta vinculante V2516-15 de 5 de agosto de 2015, en la cual la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas estudió el caso de un ciudadano británico residente en la Isla de Man que se traslada a España por vacaciones. Una vez en territorio español, sufre un cuadro médico grave que le incapacita mental y físicamente siendo esto ratificado por la Corte Suprema de la Isla de Man en sentencia de 3 de agosto de 2012. Su patrimonio y sus rentas, que son obtenidas en territorio británico, son gestionadas por una entidad profesional, no teniendo además el ciudadano británico ninguna clase de relación o vínculo en España, profesional o familiar, por lo que surge la duda de si esa permanencia forzosa en nuestro territorio provoca el reconocimiento de dicha persona como residente fiscal en España.

La SG de IRPF de la DGT destaca el papel de los CDI no solo para evitar la doble imposición, si no de cara al reconocimiento o no de un país como paraíso fiscal. La consideración de paraíso fiscal se pierde cuando el Estado suscribe uno de estos CDI con

⁷¹ BENÍTEZ PÉREZ, M: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” ... ob.cit.

⁷² CALDERÓN CARRERO, J.M.: “COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE”. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 446, págs. 109-111.

⁷³ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE” ... ob.cit., págs. 111-113.

dicho territorio. La Isla de Man y el Reino de España no tienen suscrito ningún CDI por lo que la SG de IRPF, en el caso que nos atañe, considera residente fiscal en España al ciudadano británico en virtud del art. 2, 5 y 9 de la LIRPF y como consecuencia de la inexistencia de CDI, España exige la presencia física por más de 183 días en aquellos territorios considerados como paraíso fiscal.

En este sentido, BENITEZ PEREZ sostiene que la situación de fuerza mayor que suponía la situación de la COVID-19 no debería poder servir al Estado como premisa para forzar la residencia fiscal del contribuyente, sin embargo, la doctrina y la jurisprudencia al respecto por el momento era clara: si el individuo ha permanecido en España durante un tiempo superior a los 183 días que marca la ley, no cabe más que concluir que ha adquirido su residencia fiscal en nuestro país.⁷⁴ Sostiene asimismo que de dicha premisa pueden deslindarse dos situaciones: Por un lado, que la residencia habitual del contribuyente esté en un país considerado como paraíso fiscal y, por otro, que la residencia real del contribuyente esté en un país con el que España tenga firmado un CDI.

Respecto al primero de los supuestos, continúa BENITEZ PEREZ considerando que, según la tesis objetivista, que el contribuyente quedará sujeto a la imposición en España sin tener opción a rebatir esta situación ya que no hay constancia de una norma de conflicto internacional que fuera capaz de resolver esta situación en favor de un territorio diferente a España.⁷⁵ Respecto al segundo supuesto, considera que España deberá atenerse a las *tie break rules* del art. 4.2 MCOCDE.

⁷⁴ BENÍTEZ PÉREZ, M.: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” ... ob.cit.

⁷⁵ BENÍTEZ PÉREZ, M.: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” ... ob. cit.

4.1. EL IMPACTO DE LA COVID-19 EN LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TELETRABAJADORES

Desde la situación de emergencia que supuso la pandemia de la COVID- 19 el teletrabajo transfronterizo se ha configurado cada vez más como una de las modalidades laborales más atractivas para las personas, aunque esta modalidad plantea severos problemas de fiscalidad internacional⁷⁶ sobre todo en la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas. El teletrabajador, a la hora de establecer su residencia habitual se basará en el criterio de intereses económicos puesto que en España el lugar de trabajo no supone un factor relevante en la determinación de la residencia fiscal.⁷⁷ Sin embargo, el problema radica en si el trabajador presta sus servicios durante un periodo considerable de días laborables en su país de residencia o en un país distinto al del lugar de actividad habitual.⁷⁸

Con el objetivo de aclarar la situación fiscal de los trabajadores transfronterizos, la OCDE emitió una Nota el 3 de abril de 2020. En dicho documento, se abordaron los desafíos generados por los desplazamientos de personas físicas, los cuales a menudo resultaron en la creación de establecimientos permanentes. La Nota se centró en dos aspectos principales: en primer lugar, brindó recomendaciones a las Administraciones Tributarias a nivel nacional, instándolas a adoptar medidas que eviten considerar a una persona como residente fiscal debido a la coyuntura sanitaria; en segundo lugar, abordó la normativa convencional, adoptando una postura de negación con respecto a la posibilidad de considerar a individuos como residentes fiscales debido a la situación de la COVID-19, algo que previamente no se habría contemplado.⁷⁹ En el primero de los aspectos que trata la OCDE en la Nota, se aprecia de soslayo una inclinación a negar de

⁷⁶ SERRANO ANTÓN, F.: “La fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores” *Revista Aranzadi Unión Europea. Parte crónica sobre la fiscalidad de la UE*, núm. 10, 2022.

⁷⁷ MARTOS, J.J.: “Criterio de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: residencia fiscal y doble imposición internacional” ... ob.cit., pág. 171.

⁷⁸ SERRANO ANTÓN, F.: “La fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores” ... ob.cit.

⁷⁹ BÁEZ MORENO, A., LÓPEZ LÓPEZ, H.: “reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020”, Madrid, 2020, pág. 4

forma casi absoluta la aparición de nuevos establecimientos permanentes en aquellos casos que pueda resultar de aplicación un CDI.⁸⁰ Esta recomendación en ocasiones es difícil de cumplir en España puesto que el concepto de establecimiento permanente deriva del art 13.1 de la LIRNR provocando que para nuestra Administración sea jurídicamente imposible no considerar residente a una persona física a pesar de que su estancia en territorio español se deba a las restricciones sanitarias derivadas de la pandemia.⁸¹

A la luz de lo acontecido, la Nota de la OCDE no consiguió evitar estos problemas de establecimientos permanentes como consecuencia de la pandemia, sino que lo único que realmente ha conseguido es difundir la idea a las personas físicas de que los estados no iban a considerarles residentes al tratarse de una situación excepcional.

4.2. LAS EXENCIONES DERIVADAS DEL TELETRABAJO INTERNACIONAL

Como es sabido, los trabajadores que prestan servicios en España a empresas extranjeras tributan por el IRPF siendo residentes a efectos fiscales en nuestro país. El hecho de esta prestación de servicio a distancia no impide que dicho trabajador tenga residencia fiscal en España, por lo que, si tienen dicha condición y en virtud de lo dispuesto en el art. 9 LIRPF, el teletrabajador tributará por su renta mundial por el IRPF.

Esta tributación, señalan PUERTA RUIZ DE AZÚA y MORALES GIL puede alcanzar hasta el 54% del tipo impositivo en función de la Comunidad Autónoma de residencia, asimismo señala que los teletrabajadores que presten servicio en el extranjero podrán aplicar una exención por estos trabajos hasta un importe total de 60.100 euros anuales.⁸²

⁸⁰ BÁEZ MORENO, A., LÓPEZ LÓPEZ, H.: “Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020” ... ob.cit., pág.4.

⁸¹ BÁEZ MORENO, A., LÓPEZ LÓPEZ, H.: “Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020” ... ob.cit., pág.5-6.

⁸² PUERTA RUIZ DE AZÚA, C., MORALES GIL, T.: “Tributación en España del teletrabajo transfronterizo” *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2, 2023.

La DGT se ha pronunciado en diversas ocasiones acerca de estas exenciones fiscales que como presupuesto exige un desplazamiento de un trabajador a territorio extranjero, como en la Consulta Vinculante V2616-14 de 6 de octubre de 2014, en la que la consultante, con residencia efectiva en Londres, sujeta a imposición en el Reino Unido y sujeta al Régimen de Seguridad Social en dicho país, como consecuencia del teletrabajo solicitó a la empresa poder realizar su trabajo desde su domicilio en España comprometiéndose a acudir a reuniones de empresa en Londres entre tres y cinco días al mes.

La consultante precisaba saber su residencia fiscal a partir del año 2014, si podría aplicarse las exenciones mencionadas contenidas en el artículo 7 de la LIRPF, si las cuotas de Seguridad Social británica era un gasto deducible, entre otras consultas. Como respuesta, la SG del IRPF de la DGT se remitió al contenido del art.9 de la LIRPF en cuanto a su consulta de la residencia fiscal y en la medida en que se cumpla cualquiera de los requisitos mencionados en dicho precepto la consultante será considerará residente fiscal en España, como así se desprende de sus declaraciones al trasladar su residencia permanente a su vivienda sita en nuestro país. A la consulta relativa a las posibles exenciones contenidas en el artículo 7 LIRPF, el órgano citado determinó que, al tratarse de una relación laboral entre una empresa no residente en España y una trabajadora con residencia fiscal en España la cual ya tributa en Reino Unido por un impuesto análogo al IRPF, las rentas obtenidas por la consultante están exentas en el IRPF con el límite de 60.100 euros anuales.

En el mismo sentido, la Consulta Vinculante V1162-22 de 26 de mayo de 2022, en la que la consultante solicita información sobre cómo tributar sus nóminas generadas en el Reino Unido y si en caso de tributar por el IRPF en España como hay que proceder para eliminar la doble imposición que el contribuyente sufre con el sistema tributario británico, así como si son deducibles los gastos de Seguridad Social pagados al Reino Unido. Hay que matizar que la diferencia con el caso anteriormente analizado la consultante tiene residencia habitual en territorio español. La SG de la IRPF hace referencia al art. 15 del MCOCDE en cuanto al teletrabajo o trabajo realizado en España “en remoto” en relación con el art. 16 del CDI hispano-británico el cual establece que:

“(…) El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado”.

La consultante realiza el trabajo desde su domicilio privado en España siendo los frutos de dicho trabajo para una empresa con residencia en el Reino Unido. Por tanto, al obtener rentas del trabajo en remoto desde su domicilio en España, se entenderá que realiza su trabajo en España lo que dichas rentas, en un principio, deberían tributar en España.⁸³ Continúa la SG del IRPF, señalando que, en cuanto a la tributación por el IRPF en España de los rendimientos que percibe de la empresa sita en el Reino Unido, hay que examinar si cabe aplicar las exenciones reguladas en el art.7 de la LIRPF. Este artículo señala en su numeral 2 que la exenciones se aplicarán a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

Además, en estos supuestos las exenciones exigen que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa no residente en España por lo que para entender que el trabajo se haya realizado efectivamente en territorio extranjero, se requiere que se produzca un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español. El problema surge en los supuestos de teletrabajo pues hay que destacar que, en el presente caso, la consultante tiene residencia habitual en España prestando sus servicios “en remoto”. Como señala la DGT en la presente resolución, el primero de los criterios mencionados para la aplicación de las exenciones del artículo 7 de la LIRPF podría entenderse cumplido, asimismo podría entenderse cumplido el segundo de los criterios puesto que la SG del IRPF deduce del escrito presentado por la consultante que viaja esporádicamente a territorio británico por lo que efectivamente se realizan los trabajos en el extranjero. Sin embargo, el periodo en el que permanezca en territorio español no podrá

⁸³ Consulta Vinculante, V1162-22 de 26 de mayo de 2022.

considerarse como trabajo realizado en el extranjero y, por ende, no está sujeto a exención alguna.

En esta línea, las rentas exentas solo serán los rendimientos del trabajo percibidos por prestación de servicios efectivamente realizados en el extranjero, a tenor de lo establecido en el art. 7 de la LIRPF. Sin embargo, antes de analizar los requisitos que establece dicho artículo, es necesario precisar el término “rendimientos del trabajo” que hemos venido utilizando con anterioridad. El art. 17 de la LIRPF define a los rendimientos del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su naturaleza, dinerarias o en especie que deriven directa o indirectamente del trabajo personal siempre y cuando no tenga consideración de rendimientos de actividades económicas”. En torno a este concepto han surgido opiniones diversas que difieren en cuanto a la necesidad de que exista una relación laboral entre el trabajador desplazado y la empresa extranjera para la cual presta sus servicios. ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO confrontan dicha divergencia en la doctrina y señalan que, por un lado, se defiende la idea de la aplicación de la exención a todos los rendimientos recogidos en el art. 17 LIRPF, sean fruto o no de una relación laboral, siempre y cuando se cumplan los requisitos mencionados en el art. 7 LIRPF para aplicar las exenciones. Frente a esta opinión, se encuentra la postura que mantiene que no hay que distinguir donde la ley no lo hace ⁸⁴ teniendo en cuenta que en ninguno de los casos la LIRPF exige que se requiera un “segundo contrato” entre el empleado y la empresa.

A la vista de esta división, ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO consideran que la exención es únicamente aplicable a aquellos rendimientos del trabajo derivadas de una relación laboral, lo cual se sujeta a lo recogido en el art. 17 LIRPF. En el mismo sentido la DGT en su Consulta Vinculante V1944-05 de 30 de septiembre ha venido a matizar el término “trabajos” y señala que debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo contenidos en el apartado 1 del art. 17 LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo frutos de una relación laboral, descartando así la postura defendida por un sector de la doctrina que sostenía que no era necesaria una relación

⁸⁴ ÁLVAREZ BARBEITO, P., CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, Netbiblo, La Coruña. 2010, págs. 121-122.

laboral. Con esta consulta la DGT ha venido sentando doctrina en otras contestaciones en las que se le habían planteado otros supuestos en los que podría dudarse el encaje en el art. 7 LIRPF⁸⁵.

⁸⁵ Vid. CV2223-22, de 25 de octubre, CV3794-16, de 9 de septiembre; CV 0686-15, de 3 de marzo; CV0976-14, de 7 de abril; CV3286-17; CV0597-20, de 16 de marzo; V0194-21, de 8 de febrero; CV1162-22, de 26 de mayo; CV0937-22, de 29 de abril y CV1265-22, de 6 de junio; CV1305-15, de 28 de abril; CV0906-17, de 11 de abril.

5. PROBLEMÁTICA EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL A LOS PROFESIONALES DE LA ABOGACÍA

Como hemos venido insistiendo a lo largo del presente trabajo, el IRPF grava las rentas obtenidas por las personas físicas que tienen su residencia fiscal en España. La determinación de la residencia fiscal en el art.9 de la LIRPF plantea serios problemas en un mundo en el que la libertad de movimiento es cada vez más amplia. En este sentido, todas las situaciones que plantean problemas en la determinación de la residencia fiscal como son las ausencias esporádicas o los establecimientos permanentes, puede afectar también al profesional de la abogacía.⁸⁶

Para GONZALEZ APARICIO todas estas situaciones revisten de gran importancia para los abogados que se trasladan con frecuencia a territorio extranjero, ya sean profesionales por cuenta ajena o por cuenta propia ya que, como hemos mencionado en otros apartados del presente trabajo, pueden ser considerados como residentes fiscales en dos Estados diferentes debiendo atenerse a las famosas *tie-break rules* de los CDI. Como señala el art.9 LIRPF es necesario acreditar la residencia en otro país habiendo tenido previamente la residencia en territorio español. En el caso que nos atañe, el abogado debe acreditar la residencia fiscal en otro país a través de la presentación de la declaración del IRNR⁸⁷ así como con una certificación de la Autoridad Tributaria del país en el que resida.

5.1. CASUÍSTICA

La Consulta Vinculante V0596-18, de 6 de marzo de 2018, en su contestación a una persona física que traslada su residencia al Reino Unido al ejercer como abogado para un despacho en nuestro país, determinó, en virtud del art.9 de la LIRPF, que el mero traslado no supone un cambio de residencia fiscal puesto que en observancia del apartado b) del citado precepto, puede considerársele residente en España si se observa que mantiene su núcleo de intereses económicos en España. El consultante sin embargo

⁸⁶ GONZÁLEZ APARICIO, M.: “*Régimen fiscal de la abogacía*”, 1ª edición, Laborum, Murcia, 2023, pág. 211.

⁸⁷ GONZÁLEZ APARICIO M, “*Régimen fiscal de la abogacía*” ...ob.cit., pág. 214.

advirtió su intención de acreditar su residencia fiscal en el Reino Unido a través de un certificado expedido por la Administración Tributaria británica.

A la vista de lo manifestado por ambas partes, en caso de que se considere residente en España al consultante y a su vez preste sus servicios profesionales y sean gravados en territorio británico, habrá que acudir a las *tie-break rules* o criterios de desempate para dirimir este conflicto de residencia. Por el contrario, si es considerado residente fiscal exclusivamente en el Reino Unido habrá que atenerse a la regulación del Convenio hispano-británico para evitar la doble imposición en cuanto a los establecimientos permanentes se refiere. Destacar que, en ambos casos, las rentas serán gravadas en el Reino Unido conforme al citado Convenio. Señala GONZÁLEZ APARICIO que, si la DGT considera que operó en España mediante un establecimiento permanente, dado que el despacho puede cumplir los requisitos del art. 5 del MCOCDE para ser considerado como núcleo de intereses económicos, lo que los rendimientos obtenidos del mismo puede ser objeto de imposición en España siempre que sean atribuibles a ese establecimiento permanente, tributando por el régimen del IRNR.⁸⁸

Continuando con la residencia fiscal del abogado, la Consulta Vinculante V2332-12, de 10 de diciembre de 2012, el consultante, abogado de profesión, traslada su residencia habitual a Francia, habiendo obtenido el certificado para el ejercicio de la profesión en dicho país, ejerce la profesión allí pero esencialmente en España y desea conocer si es considerado como residente fiscal en España. La DGT se remite al art. 9 de la LIRPF advirtiendo al consultante de que en caso de ser considerado en virtud de este precepto residente fiscal en España pudiendo ser considerado al mismo tiempo residente en Francia, se produciría un conflicto de residencia entre dichos Estados. En el citado caso, habría que atenerse a los criterios de determinación de la residencia del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa para evitar la doble imposición recogidos en el art 4.2. En virtud de este artículo, la DGT advierte al consultante de que en tanto no acredite que posee una vivienda permanente en Francia o en España y no se

⁸⁸ GONZÁLEZ APARICIO, M.: “El régimen fiscal de la abogacía” ... ob. cit., pág. 215.

esclarezca el centro de sus intereses económicos, será considerado residente en España en virtud del principio de nacionalidad.

Por otra parte, es necesario mencionar la Consulta Vinculante V2055-20, de 23 de junio de 2020, en la que se plantea la situación de que el consultante, abogado residente fiscal en Alemania que posee certificado de residencia expedido por las autoridades tributarias alemanas y casado con una alemana residente fiscal en España donde viaja 1 o 2 veces al mes, desea conocer si sería considerado residente fiscal en España. En su contestación, la SG del IRPF advierte al consultante que la acreditación de la residencia fiscal expedida por las autoridades tributarias alemanas únicamente afecta en cuanto a la determinación de la residencia a través del criterio de permanencia, pero se le puede considerar residente en virtud de los otros criterios contenidos del art.9 LIRPF. Si observando dichos criterios puede considerarse residente en España al mismo tiempo que en Alemania habría que acudir al art. 4.2 del CDI hispano-alemán.

En la misma línea, la Consulta Vinculante, V3084-13, de 17 de octubre de 2013, en el que el consultante, abogado de profesión, traslada su residencia a Turquía siendo su esposa turca, que seguirá desarrollando su actividad profesional en España y facturando a empresas españolas y desea conocer cómo debe tramitar el certificado de residencia y cómo será el sistema impositivo aplicable. La SG de Fiscalidad Internacional en su contestación advirtió al consultante que su residencia fiscal, en base al criterio de permanencia contenido en el art. 9 LIRPF no sería la española, sin embargo, como hemos comentado en la resolución anterior, habría que tener en cuenta los otros criterios contenidos en dicho precepto que son el centro de intereses económicos y el de vinculación familiar. De la consulta planteada podrá presumirse que el consultante tiene su residencia fiscal en España en virtud del criterio de intereses económicos, ya que tiene planeado seguir desarrollando su ejercicio en la abogacía en territorio español. Además, si conforme a la normativa fiscal turca es considerado a su vez residente en Turquía habrá que atenerse a las reglas contenidos en el art. 4.2 del CDI hispano-turco. Asimismo, dicho Convenio en su art. 14 establece que “Las rentas obtenidas por una persona física residente de un Estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”. Con carácter independiente se refiere a diversas profesiones, entre otras, la de abogado y

el mencionado precepto en relación con el art. 76 del Reglamento del IRPF determinan que los rendimientos que le satisfagan las empresas españolas derivadas de la prestación de servicios de la persona consultante estarán sometidos a las retenciones a cuenta del IRPF.

Por lo tanto, el consultante debería tributar en concepto de IRPF por todos aquellos rendimientos percibidos a cuenta de su ejercicio profesional y, por ende, tendría su residencia fiscal en España, determinada por el criterio de intereses económicos.

Hasta ahora se ha expuesto el supuesto de profesionales de la abogacía de nacionalidad española, pero no residentes. Sin embargo, no se han tratado aquellos casos en los que se contratan los servicios de un abogado no residente en España. En este sentido, es necesario traer a colación la Consulta Vinculante V0025-07 de 9 de enero de 2007, la cual trata de una entidad residente en España que contrata los servicios de un abogado con nacionalidad y residencia argentina cuyos servicios requeridos no van a ser desarrollados en territorio español no teniendo el abogado ningún tipo de actividad en nuestro territorio. La consulta viene a formularse en torno al régimen fiscal de los pagos a dicho profesional en cuanto al IRNR y el IVA se refieren.

El CDI que España mantiene con la República Argentina en su artículo 14 establece que las rentas obtenidas por un residente de uno de los Estados Contratantes en el territorio del otro pueden someterse a imposición este último pero el impuesto exigible no excederá del 10%. En observancia de la situación que rodea esta consulta, el abogado no estaría sometido a tributación en España por lo que la entidad con residencia en España no estaría obligada a practicar retención alguna a este respecto.

5.2. LOS MEDIOS DE PRUEBA DE LA RESIDENCIA

La ley no prevé unos medios tasados de prueba para acreditar la no residencia. En este sentido, la DGT emitió contestación a la Consulta General 1075-99 de 21 de junio de 1999 en la que se planteaba la cuestión de cuales son los medios de prueba aceptados por la Administración Tributaria. La contestación en cuestión no esclareció nada respecto de lo que establece la Ley puesto que: “a apreciación de las pruebas aportadas habrá de ser efectuada en cada supuesto concreto por la Administración tributaria, sin que puedan enunciarse de modo general y teórico los medios de prueba que sirven para demostrar la permanencia efectiva, ya que procederá analizar caso por caso cada supuesto”.

En la misma línea, la DGT ha venido estableciendo que la acreditación de la no residencia debe probar una residencia tributaria no siendo válidas otras modalidades de residencia como la laboral.⁸⁹ Es el caso de la Consulta General 0893-98 de 26 de mayo de 1998, en la que la DGT determinó que: “Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular”. Además, los certificados de residencia han de ser individuales, no teniendo valor probatorio certificaciones de carácter colectivo.⁹⁰

La ausencia de un criterio uniforme y constante en el ámbito administrativo respecto a la prueba, se pone de manifiesto en la Resolución dictada por el TEAC el 9 de abril de 1997 en el que se trata la situación de una persona física residente en Suiza que aporta certificado de residencia expedido por las Autoridades Suizas pero la Administración Tributaria española en observancia del art 4.2 del CDI hispano-suizo considera también residente en España al recurrente al apreciar que tiene en España “disposición de vivienda permanente” como la localización del “centro de intereses

⁸⁹ RIBES RIBES, A.: “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2005.

⁹⁰ RIBES RIBES, A.: “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes” ... ob. cit.

vitales”. Por otro lado, la Administración Tributaria española considera que dicho certificado no es prueba suficiente para acreditar el haber permanecido fuera de España por más de 183 días, por lo que con arreglo a la normativa suiza solo vendría a demostrar su residencia fiscal en Suiza, pero no la residencia efectiva.

Sin embargo, la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional en sentencia 269/2010, de 4 de febrero de 2010, dilucidó el caso de un matrimonio residente en Suiza cuyos hijos residían en España en una casa de su propiedad y que fueron considerados residentes fiscales en España por la Autoridad Tributaria y así lo confirmó el TEAC en fecha 19 de abril de 2007. Los motivos por los cuales consideraron residentes en España a este matrimonio fueron, entre otros, el haber permanecido en territorio español por más de 183 días, situación que la Autoridad Tributaria deduce como consecuencia de los consumos de suministros en la citada vivienda donde vive el hijo de la recurrente, la cual hizo hincapié en su recurso el hecho de que dichos suministros no construían prueba suficiente para considerarla residente. Asimismo, se le consideró residente fiscal en España por obtener la totalidad de sus ingresos y estar situado todo su patrimonio en nuestro territorio. La Inspección Tributaria, además, consideraba residente fiscal en España al marido de la recurrente puesto que acudía a España de manera ocasional con motivo de las Juntas de los Consejos de Administración de las empresas de las que formaba parte, a pesar de que su presencia no era necesaria ni continuada. La Audiencia Nacional consideró desvirtuadas las pruebas aportadas por la Inspección Tributaria con las pruebas aportadas por la recurrente que eran, entre otras, facturas de suministros de su vivienda permanente en Suiza, declaración ante notario del portero de la vivienda sita en España, el cual declara que en dicha vivienda vive el hijo del matrimonio, así como la presentación de una comunicación de la Comisión de Impuestos del cantón de Suiza en el que residen en la que se hace constar que son sujetos obligados de los impuestos federales, cantonales y comunales desde el año 1985.

En definitiva, queda puesto de manifiesto que los problemas que atañen al profesional de la abogacía en la determinación de la residencia fiscal en España se derivan de la normativa aplicable en estos casos, como de la amplitud en que los medios de prueba de los que pueden valerse las partes en la acreditación de la residencia fiscal.

CONCLUSIONES

I

SOBRE LAS FUNCIONES DE LA RESIDENCIA FISCAL

La residencia fiscal en España se desprende de la soberanía de los Estados, la cual desemboca en los principios de territorialidad y el de nacionalidad. El primero de ellos hace referencia que las leyes tributarias solo se aplicarían a aquellos sujetos que residen en territorio nacional, sin embargo, el segundo supone que dichas leyes tributarias solo se aplicarían a aquellos ciudadanos que ostenten la nacionalidad española con independencia del lugar donde resida y obtengan sus rentas. La residencia es el criterio más efectivo someter a un sujeto al sistema impositivo de un país configurándose en España como el criterio general de sujeción de las personas físicas por su renta mundial. De una forma más o menos homogénea opera también en la residencia fiscal de las personas jurídicas puesto que el domicilio social de una entidad sirve como premisa para determinar su residencia fiscal y, por tanto, su obligación de tributar en España. El gravamen sobre la totalidad de los ingresos obtenidos supone que el sujeto obligado deberá tributar por su renta mundial, aspecto que la doctrina califica como principio de “worldwide taxation”.

Con el fin de acotar la determinación de la residencia fiscal, se establecieron los criterios de la misma en el art. 9 LIRPF los cuales han servido como criterio de sujeción a la imposición, para evitar la doble imposición internacional y para diferenciar entre residentes y no residentes.

II

SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

PRIMERA. - La residencia fiscal ha sufrido constantes evoluciones a lo largo del tiempo siendo el primer cuerpo legal que recogía la determinación de la residencia fiscal el Decreto 3358/1967 de 23 de diciembre que prueba la LIGRPF que determinaba la residencia fiscal en España en base al criterio de permanecer en territorio español durante más de seis meses. Posteriormente, en la LIRPF del año 1978 se sustituyeron esos seis meses por los 183 días actuales. La residencia fiscal también juega un papel fundamental en la fiscalidad internacional pues supone una delimitación del ámbito subjetivo de los CDI. Los criterios de los Estados para determinar la residencia fiscal provocan en ocasiones los problemas de doble residencia, aunque también juega un papel importante la falta de armonización normativa internacional a este respecto.

SEGUNDA. – El criterio de permanencia es el más utilizado en la determinación de la residencia fiscal, cuya problemática principal es la consideración de las ausencias esporádicas. Se recoge en el art. 9.1 de la LIRPF que establece que será residente en España las personas físicas que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Por su parte, el criterio de intereses económicos, aunque presenta un carácter indeterminado, consiste en determinar cuál es el lugar donde se concentra la mayor parte de las inversiones, rendimientos y así como donde se sitúa la sede y administración de la actividad profesional.

Por último, el criterio de vinculación familiar consiste en un criterio complementario que únicamente opera en caso de no ser posible la determinación de la residencia en virtud de los criterios anteriores. Es fundamental señalar que para determinar la residencia en virtud de este principio es requisito indispensable que tanto el

cónyuge no separado como todos los hijos menores del contribuyente tengan residencia en España.

III

SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL Y EL TELETRABAJO

Ante la situación de la COVID-19 que tuvo sus inicios en marzo del año 2020, el Estado puso en marcha gran producción normativa a causa de la restricción de movilidad de las personas, así como otras restricciones de derechos como consecuencia de la situación del estado de alarma.

El teletrabajo transfronterizo se ha configurado cada vez más como una de las modalidades laborales más atractivas para las personas, aunque esta modalidad plantea severos problemas en materia de fiscalidad internacional, sobre todo en la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas. Lo controvertido del teletrabajo internacional radica en si el trabajador presta sus servicios durante un periodo considerable de días laborables en su país de residencia o en un país distinto al del lugar de actividad habitual. En lo que a la UE respecta, es posible que estos trabajos a distancia sean objeto de doble imposición, situación que debe ser paliada por los CDI.

Los trabajadores que residen en España que prestan sus servicios a empresas que residen fuera del territorio nacional tributarán en concepto de IRPF por los rendimientos del trabajo obtenidos, aunque habrá que atender siempre a las situaciones individuales de cada trabajador. En estos casos de doble imposición, los CDI juegan un papel fundamental para dilucidar los problemas de doble residencia y como salvoconducto general a todos ellos se configura el criterio de nacionalidad.

IV

SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DEL ABOGADO

La residencia fiscal, como a cualquier persona física, afecta al profesional de la abogacía. El IRPF grava las rentas obtenidas por abogados que tienen su residencia fiscal en España. La determinación de la residencia fiscal, especialmente para profesionales como los abogados con movilidad internacional, plantea desafíos significativos. Situaciones como las ausencias esporádicas o los establecimientos permanentes pueden afectar a los abogados que se trasladan con frecuencia al extranjero.

Respecto a los medios de prueba, la ley no especifica medios tasados de prueba para demostrar la no residencia. La DGT ha afirmado que la acreditación de la no residencia debe probar una residencia tributaria, descartando otras modalidades como la laboral. Ejemplos incluyen certificados de empadronamiento y recibos de servicios públicos, que no son válidos para demostrar la residencia fiscal. Por lo que, los desafíos para los abogados en la determinación de la residencia fiscal en España provienen de la normativa y la variedad de medios de prueba disponibles.

En vista de lo anterior, parece cuanto menos difícil probar la no residencia en España, aunque nuestra doctrina y jurisprudencia en sendas resoluciones nos indican que la residencia puede probarse con cualquier medio de prueba válido en derecho, aspecto que posteriormente nuestra Administración no siempre aplica, dejando en una situación de inseguridad jurídica la residencia fiscal del abogado.

BIBLIOGRAFÍA

ALMONACID LARENA, D.: “La residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales” *Documentos de trabajo de la Universidad de Alcalá de Henares*, núm. 116, 2018.

ALMUDÍ CID, J., SERRANO ANTÓN, F.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española” *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.59, 2001.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, Netbiblo, La Coruña. 2010.

BÁEZ MORENO, A., LÓPEZ LÓPEZ, H.: “Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020” Madrid, 2020.

BATUECAS BAEZAS, A.: “La residencia fiscal en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia” *Cuadernos de formación de Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 26., 2020.

BENÍTEZ PÉREZ, M.: “Análisis del impacto de la covid-19 sobre la residencia fiscal de las personas físicas” *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2020.

BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales" Madrid, 1974.

BORRERO MORO, C. J.: «La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: “COVID-19 y fiscalidad internacional. Las primeras recomendaciones de la OCDE”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 446, 2020.

CÁMARA BARROSO M.C.: “Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, en, ROMERO FLOR, L.M.(Dir.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª Ed., Madrid, 2021.

CASTILLO SOLSONA, M.M.: “La tributación de las personas físicas o residentes en España en la imposición sobre la renta: Fundamento, evolución histórica y modelo vigente”. Tesis doctoral de la Universidad de Lleida. 2001.

CHICO DE LA CÁMARA P.: “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 29. 2010.

CUBERO TRUYO, A., TORIBIO BERNÁNDEZ, L.: “Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, 2019.

DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: “A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los youtubers” *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2021.

DE VICENTE DE LA CASA, F.: Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. *Crónica Tributaria*, 2012.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Las ausencias esporádicas y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días” *Quincena Fiscal*, núm.7, 2018.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid, 1993.

GARCÍA CARRETERO, B.: “Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF” *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2020.

GARCÍA DORADO, F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2003.

GARCÍA PRATS, F.A.: “La residencia fiscal y el derecho comunitario” *Crónica Tributaria*, núm. 146, 2013.

GIL GARCÍA, E.: “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación ubicuidad y deslocalización” *Revista española de derecho financiero*, núm., 193, 2022.

GONZÁLEZ APARICIO, M.: “Régimen fiscal de la abogacía”, 1a ed, Laborum, Murcia, 2023.

JAIMEZ RUBIO, M.: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF” *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 15, 2019.

LANASPA SANJUAN, S.: “La prueba de las ausencias esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas” *Crónica Tributaria*, núm. 164, 2017.

LARREY BARTOLOMÉ, C.: “La residencia fiscal en España según el criterio de permanencia. El problema de las ausencias esporádicas y su interpretación por el Tribunal Supremo”. *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios fiscales*, vol. 25, 2019.

MARTOS, J.J.: “Criterio de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: residencia fiscal y doble imposición internacional” *Revista Iberoamericana de Relaciones Laborales*, vol.11, 2002.

MEDINA CEPERO, J. R.: “La residencia fiscal de las personas físicas” *Boletín Aranzadi Fiscal*, núm. 9, 2002.

MOLINER PRIETO, P.: “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes” *Cuadernos de formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 17, 2017.

NOVOA HERRERA, G.: “El principio de capacidad contributiva”. *Derecho & Sociedad*, núm. 27, 2006.

ORTIZ CALZADILLA, R.: “Régimen fiscal del residente no domiciliado” *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, núm. 2, 2016.

PUERTA RUIZ DE AZÚA, C., MORALES GIL, T.: “Tributación en España del teletrabajo transfronterizo” *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2, 2023.

RIBES RIBES, A.: “La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, 2005.

SERRANO ANTÓN, F.: “La fiscalidad de los teletrabajadores transfronterizos y sus empleadores” *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 10, 2022.

SIMÓN ACOSTA, E.: “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*. núm. 917, 2016.

SIMÓN ACOSTA, E.: “El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Aranzadi, Pamplona, 1999.

VAQUERA GARCÍA, A.: “El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre las plusvalías”. *Revista jurídica de la Universidad de León*, núm. 4, 2017.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

Sentencias del Tribunal Supremo.

- STS 1850/2027 de 28 de noviembre de 2017.

Sentencias del Tribunal Constitucional.

- STC 110/1984 de 26 de noviembre de 1984.

Sentencias de la Audiencia Nacional.

- SAN 269/2010 de 4 de febrero de 2010.

Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia.

- STSJ de la Comunidad Valenciana. 3244/2014 de 16 de septiembre de 2014.
- STSJ de la Región de Murcia. 615/2018 de 24 de septiembre de 2018.
- STSJ de la Comunidad de Madrid 167/2021 de 24 de marzo de 2021.

ANEXO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo.

- Resolución TEAC 9 de abril de 1997.
- Resolución del TEAC 19 de abril de 2007.
- Resolución TEAC 4574/2015 de 18 de septiembre de 2018.

Resoluciones de la Dirección General de Tributos.

- Consulta General 083-98 de 26 de mayo de 1998.
- Consulta General 1075-99 de 21 de junio de 1999.
- Consulta vinculante V0320-00 de 23 de febrero del 2000.
- Consulta Vinculante V1944-05 de 30 de septiembre de 2005.
- Consulta Vinculante V0025-07 de 9 de enero de 2007.
- Consulta Vinculante V2332-12 de 10 de diciembre de 2012.
- Consulta Vinculante V3084-13 de 17 de octubre de 2013.
- Consulta Vinculante V0002-14 de 3 de enero de 2014.
- Consulta Vinculante V0976-14 de 7 de abril de 2014.
- Consulta Vinculante V2616-14 de 6 de octubre de 2014.
- Consulta Vinculante V0686-15 de 3 de marzo de 2015.
- Consulta Vinculante V1305-15, de 28 de abril de 2015.
- Consulta Vinculante V2516-15 de 5 de agosto de 2015.

- Consulta Vinculante V3473-15 de 12 de noviembre de 2015.
- Consulta Vinculante V3794-16 de 9 de septiembre de 2016.
- Consulta Vinculante V5257-16 de 13 de diciembre de 2016.
- Consulta Vinculante V0906-17, de 11 de abril de 2017.
- Consulta Vinculante v3286-17 de 27 de diciembre de 2017.
- Consulta Vinculante V0596-18 de 6 de marzo de 2018.
- Consulta Vinculante V0103-20 la de 17 de enero de 2020.
- Consulta Vinculante V0597-20 de 16 de marzo de 2020.
- Consulta Vinculante V1983-20 de 17 de junio de 2020.
- Consulta Vinculante V2030-20 19 de junio de 2020.
- Consulta Vinculante V2055-20 de 23 de junio de 2020.
- Consulta Vinculante V0194-21 de 8 de febrero de 2021.
- Consulta Vinculante V0937-22, de 29 de abril de 2022.
- Consulta Vinculante V1162-22 de 26 de mayo de 2022.
- Consulta Vinculante V1162-22 de 26 de mayo de 2022.
- Consulta Vinculante V1265-22 de 6 de junio de 2022.
- Consulta Vinculante V2223-22 de 25 de octubre de 2022.

