

A vueltas con la determinación de la residencia Fiscal



En las últimas semanas hemos tenido conocimiento de dos pronunciamientos relevantes en materia de residencia fiscal de las personas físicas, asociados a cuestiones que, tradicionalmente, han sido objeto de discusión en procedimientos de comprobación e inspección: la eficacia de los certificados que emiten otras administraciones tributarias y la determinación del periodo de permanencia en territorio español.

Validez de los certificados de residencia fiscal

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en su Sentencia 778/2023, de 12 de junio de 2023 (Nº de Recurso: 915/2022), sobre la validez de los certificados de residencia fiscal que emiten otras administraciones tributarias, a los efectos de determinar si un órgano administrativo o judicial puede prescindir del contenido de este tipo de documentos cuando se extienden a los efectos de lo previsto un Convenio para evitar la Doble Imposición (“CDI”), y sobre la forma de tramitar un conflicto de residencia cuando una persona física dispone del mismo.

Pues bien, en opinión del Alto tribunal:

- Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.
- A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente, por haberse suscrito el referido Convenio.
- Las Autoridades españolas no pueden enjuiciar, de forma unilateral, la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas para estos casos en el CDI que resulte aplicación.

Consecuentemente, en presencia de un conflicto de residencia, será necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares.

A estos efectos, debe tenerse en consideración que el concepto de “centro de intereses vitales” al que se refiere la regla de “desempate” prevista en el artículo 4.2 del Convenio para determinar la residencia habitual en un determinado territorio, es más amplio que el concepto de “núcleo de intereses económicos” del artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“LIRPF”), por lo que no resulta equiparable.

En este sentido, el Alto Tribunal reconoce que el concepto de “centro de intereses vitales” -que atiende tanto a las relaciones personales como a las económicas de la persona física- es más amplio que el “núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos” al que alude dicho artículo 9.1.b) para determinar la residencia habitual en territorio español, lo que hace que la regla de “desempate” del artículo 4.2 del CDI consistente en el “centro de intereses vitales” no pueda ser interpretada a la luz de la legislación interna de uno de los Estados firmantes del Convenio, pues supondría una restricción de su concepto a las relaciones económicas de la persona física, con exclusión de sus relaciones personales.

La Sentencia cobra especial relevancia en una materia especialmente compleja, sobre la que advierte que la determinación de la residencia fiscal “no puede ser una noción que se determine de manera unilateral”, sino que se trata de una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada, a cuyos efectos, la existencia de un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que conste que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio, debe desplegar sus efectos.

Sin perjuicio de la relevancia que este fallo del Tribunal Supremo tiene sobre la validez de los certificados de residencia fiscal, y la forma de tramitar un conflicto de residencia cuando se dispone del mismo, interesa destacar en materia de determinación de la residencia fiscal de las personas físicas otro reciente pronunciamiento sobre uno de los supuestos que ocasiona la residencia fiscal en



España según lo previsto en el artículo 9.1 de la LIRPF: la permanencia en territorio español en más de 183 días durante el año natural.

Aplicación del criterio de permanencia

Con fecha 25 de abril de 2023, el Tribunal Económico-Administrativo Central ("TEAC") ha dictado una nueva Resolución (RG 04812/2020) relativa al cómputo de los días de permanencia en territorio español a los efectos de determinar la residencia fiscal en España. En este sentido, conforme a lo señalado en la letra a) del artículo 9.1 de la LIRPF, una persona física tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español.

Pues bien, en opinión del TEAC, la fijación del número de días de permanencia en territorio español debe atender a criterios objetivos, prescindiendo de las posibles voluntades que manifiesten los obligados tributarios, de forma que se fije la residencia fiscal de una persona física cuando se haya verificado previamente que estuvo más de 183 días en territorio español en un año natural concreto, con independencia de si esos días son consecutivos o si se interrumpen por entradas y salidas continuas de nuestro territorio.

A estos efectos, el Tribunal vuelve a recordar (pues ya lo había hecho en términos similares en una Resolución de 28 de marzo de 2023 [RG 4045/2020]) el concepto de permanencia al que se refiere el artículo 9.1.a) de la LIRPF, se integra por el cómputo agregado de tres estadios:

- **La presencia certificada:** se corresponde con la acreditada mediante medio de prueba incuestionable. Acreditada la presencia un día por el pertinente medio de prueba, se computa asépticamente, sin que sea preciso que se pruebe (ni por la Administración ni por el contribuyente) una estancia de varios días seguidos. El día se computa íntegramente, sin que se requiera un número mínimo de horas.

- **Los días presuntos:** son los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas; pese a que no se conoce por prueba certificada que el interesado estuviera en España, al tratarse de un número razonable de días consecutivos y encontrarse entre días de presencia certificada, pueden computarse como días de permanencia del artículo 9.1.a), salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de territorio español.
- **Las ausencias esporádicas:** se trata de un periodo a adicionar a los días de presencia efectiva (integrados por la adición de los días de presencia certificada y los días presuntos) para, así, determinar si la permanencia agregada en España es superior a los 183 días.

Son, en definitiva, un refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero, pero, claro está, no estrictamente imprescindibles cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 183 días.

En opinión del TEAC, el cómputo agregado de estos tres estadios, en función de las circunstancias particulares de cada caso, determinará el posible cumplimiento del requisito de permanencia previsto en el artículo 9.1 de la LIRPF y, consecuentemente, la eventual consideración de la residencia fiscal de la persona física en España.

Para más información, puede contactar con el grupo de especialidad de PCS de Andersen



Borja de Gabriel

Socio responsable del área Fiscal de Andersen

borja.degabriel@es.Andersen.com



Jesús Alemany

Director en Andersen

jesus.alemany@es.Andersen.com