



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL CONCEPTO DE RESIDENCIA
FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS
EN LA NORMATIVA, LA DOCTRINA
Y LA JURISPRUDENCIA
ESPAÑOLAS**

Autor: Maite Vadillo Beitia

Curso, E-3 C

Derecho Tributario

Tutor: Eduardo Abad Valdenebro

Madrid

Abril 2023

Resumen:

El análisis llevado a cabo en el presente Trabajo de Fin de Grado tiene como objeto el estudio de la residencia fiscal de las personas físicas. Cuando un sujeto es considerado residente fiscal en España, será obligado tributario del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. En los últimos años, la cuestión ha recobrado relevancia con la implantación de nuevos métodos de trabajo. Además, surgen multitud de litigios en relación con este concepto. Existen individuos que tratan de simular su residencia en terceros estados, donde la tributación es menor. El objetivo, tanto del legislador como de los órganos jurisdiccionales, es determinar los indicios que permitan establecer de forma precisa la residencia fiscal. En este informe se estudiarán los diferentes criterios establecidos, tanto por la legislación nacional como internacional. La normativa recoge una serie de indicios basados en conceptos jurídicos indeterminados. Para encontrar una solución a la cuestión, se atenderá a la jurisprudencia sobre la materia. Estos casos permiten comprender que la resolución de estas cuestiones se basa en llevar a cabo un estudio completo de los indicios tanto económicos como personales del investigado.

Palabras clave: residencia fiscal, obligado tributario, ausencia esporádica, paraíso fiscal, centro de intereses vitales, certificado de residencia.

Abstract:

The purpose of the analysis carried out in this Final Degree Project is to study the tax residence of individuals. When a subject is considered a tax resident in Spain, he/she will be obliged to pay Personal Income Tax. In recent years, the issue has regained relevance with the implementation of new working methods. In addition, a multitude of litigation has arisen in relation to this concept. Some individuals try to simulate their residence in third countries, where taxation is lower. The objective of both the legislator and the courts is to determine the indications that make it possible to accurately establish tax residence. This report will study the different criteria established by both national and international legislation. The regulations include a series of indicators based on indeterminate legal concepts. In order to find a solution to the question, the jurisprudence on the matter will be considered. These cases allow us to understand that the resolution of these questions is based on carrying out a complete study of the economic and personal evidence of the investigated person.

Key words: tax residence, tax obligor, sporadic absence, tax haven, center of vital interests, certificate of residence.

Índice

1.	<i>INTRODUCCIÓN</i>	7
1.1.	Objetivo del trabajo.....	7
1.2.	Metodología	8
2.	<i>ESTADO DE LA CUESTIÓN</i>	10
3.	<i>EL ARTÍCULO 9 DE LA LEY DE IMPUESTO DE LAS PERSONAS FÍSICAS</i>	13
3.1.	Factor de residencia	14
3.1.1.	<i>Introducción, permanencia en España más de 183 días</i>	14
3.1.2.	<i>El certificado de residencia</i>	15
3.1.3.	<i>El concepto de ausencia esporádica</i>	17
3.1.4.	<i>El concepto de paraíso fiscal y la presunción de residencia</i>	22
3.2.	Factor familiar.....	23
3.3.	Factor económico	24
3.3.1.	<i>Donde se encuentre el mayor volumen de bienes</i>	25
3.3.2.	<i>Lugar donde obtiene su mayor fuente de rentas</i>	28
3.3.3.	<i>Lugar donde tiene sus vínculos más estrechos</i>	30
3.4.	Excepción al criterio de residencia habitual.....	32
4.	<i>CONCEPTOS RELATIVOS A LA RESIDENCIA FISCAL EN LA LEGISLACIÓN INTERNACIONAL</i>	34
4.1.	Regulación de la residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE y los Convenios de Doble imposición	34
4.1.1.	<i>Criterios establecidos para resolver los conflictos de doble residencia</i>	35
a.	Vivienda permanente	35
b.	Concepto de centro de intereses vitales	38
c.	Concepto de presencia habitual.....	40
d.	Nacionalidad y común acuerdo.....	41
5.	<i>CONCLUSIONES Y PROPUESTA</i>	43
6.	<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	46

Índice de abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AN: Audiencia Nacional

Art.: Artículo

CDI: Convenio de Doble Imposición

Cendoj: Centro de Documentación Judicial

DGT: Dirección General de Tributos

FJ: Fundamento Jurídico

ICEX: Instituto Español de Comercio Exterior

INE: Instituto Nacional de Estadística

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

JT: Jurisdicción Tributaria

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

MCOUDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

Ref.: Referencia

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional

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

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Objetivo del trabajo

La reciente pandemia del COVID-19, acompañada por el proceso de globalización actual, ha dado lugar a nuevas formas de trabajo. Este fenómeno ha vuelto a convertir al concepto de residencia fiscal de la persona física en materia de debate, sin que muchos de los problemas que ya suscitaba hubieran quedado definitivamente resueltos. Personas físicas que antes debían residir en el lugar en el que se encontraba su centro de trabajo se han visto con la libertad de elegir dónde establecer su residencia. De ahí la importancia de contar con una normativa clara y conforme con el principio de seguridad jurídica, con el fin de evitar conflictos entre contribuyentes y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT).

Una vez que cualquier Estado ha optado por utilizar un criterio de tributación personal para recaudar sus tributos (especialmente aquellos que recaen sobre las personas físicas), es esencial establecer claramente los criterios por los que un individuo se considera residente fiscal en dicho Estado. En nuestro caso, son los artículos 8 y 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹ los que establecen el concepto de residencia fiscal. Además, aclaran cuáles son los criterios para considerar a una persona física como contribuyente del impuesto en cuestión.

Parece una cuestión sencilla, pero la normativa contiene conceptos como el de “ausencia esporádica” o “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos” que son indeterminados. Especialmente el segundo, ya que en la legislación internacional² sobre la materia, se refiere más bien al “centro de intereses vitales”. Uno de los objetivos del trabajo es conseguir una mejor comprensión de estas ideas. Cuando se habla de “centro de intereses vitales” o de “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos”: ¿Se debe priorizar las relaciones personales del individuo? ¿O será más relevante estudiar sus actividades económicas? Si se opta por el segundo criterio: ¿Se debe estudiar de dónde provienen sus principales fuentes de capital? ¿O el estado donde tenga la mayor parte de su patrimonio?

¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

² Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017.

A través de un análisis de la jurisprudencia, se tratará de resolver estas cuestiones. Asimismo, se propondrán ideas de los posibles cambios que se deberían llevar a cabo en la normativa vigente y se enunciarán los elementos que se deben observar para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas. El objetivo de este trabajo es realizar un estudio sobre la materia y proponer una normativa que respete los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica.

1.2 Metodología

Con el fin de llegar a los objetivos marcados en el apartado anterior, se ha seguido una metodología de investigación compuesta por las siguientes etapas.

El primer paso consistió en elegir el área y el tema al que debía responder el Trabajo de Fin de Grado. Teniendo ya el tema decidido, comienza la fase de búsqueda de información. En este punto el objetivo fundamental es encontrar toda la documentación relevante en relación con el tema. Gracias a esto, se obtiene una mejor comprensión de la situación actual. Además, se asimilan los principales conceptos, las cuestiones discutidas sobre la materia, etc. Para ello recurrimos a tanto a fuentes primarias como secundarias.

La normativa (en nuestro caso la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF³) es esencial para entender los presupuestos básicos en materia de residencia fiscal de las personas físicas. Por otro lado, los documentos de investigación de la doctrina también son relevantes. Estos permiten ampliar los conceptos relacionados con la materia y comprender las cuestiones litigiosas de el tema.

Gracias a todo este estudio, se elaboró la estructura del Trabajo de Fin de Grado que se basaría en dos grandes bloques:

- El primer bloque consistiría en un análisis exhaustivo del artículo 9 LIRPF. Se recogen los requisitos para la consideración de una persona física como residente fiscal en territorio español. Se establecen diferentes criterios que, como ya hemos mencionado, contienen conceptos jurídicos indeterminados y que en ocasiones pueden dar lugar a conflicto.

³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

- En segundo lugar, se lleva a cabo un análisis de la legislación internacional, concretamente el Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos⁴ (OCDE en adelante). Se trata del convenio de referencia empleado por los estados a la hora de elaborar un Convenio de Doble imposición. De hecho, los Convenios de Doble Imposición suscritos por España suelen replicar el contenido del modelo de convenio. Se estudia su alcance y los criterios establecidos dentro de este documento para la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas.

Lo anterior será complementado con un estudio de la jurisprudencia sobre esta materia.

⁴ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017.

2. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Cuando se habla de residencia fiscal en el ámbito de las personas físicas, estamos ante el criterio de carácter personal empleado por la legislación española para determinar si un individuo tiene la obligación de tributar en nuestro territorio por obligación personal. El artículo 9 LIRPF⁵ establece el concepto de residencia fiscal. En otras palabras, determina las tres circunstancias por las que se establece que una persona física es residente en España a efectos de este impuesto.

En este artículo se encuentra un primer punto en el que se establece que la persona que permanezca más de 183 días en España tendrá la obligación de tributar en dicho territorio por obligación personal. Se trata de un criterio cuantitativo que, desde una perspectiva teórica, no parece generar dudas.

Sin embargo, el segundo apartado anuncia que será considerado contribuyente en territorio español, el sujeto que tenga “en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”⁶. En los CDIs firmados entre España y terceros países encontramos conceptos como “centro de intereses vitales” o “centro de intereses económicos”. Se trata de unos conceptos jurídicos indeterminados que pueden dar lugar a numerosos conflictos y que por tanto serán objeto de estudio en este Trabajo de Fin de Grado.

La residencia fiscal es actualmente el criterio imperante en la mayoría de las legislaciones a la hora de determinar la sujeción subjetiva a los tributos. La nacionalidad es otro de los indicios empleados en su momento en algunos estados, pero hoy en día la residencia fiscal se ha establecido como criterio de base.

En cualquier caso, es importante aclarar dos principios que son esenciales a la hora de analizar esta materia: el principio de territorialidad y el principio de personalidad (o de renta mundial).

Cuando se habla del principio de personalidad, se grava toda la renta obtenida por la persona física, independientemente de dónde se haya obtenido. Es lo que se conoce como *worldwide income* (renta mundial). La persona física que sea considerada residente fiscal

⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁶ Artículo 9.1.b), Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

en nuestro país tributará, en consecuencia, por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar en el que las perciba.

En cambio, cuando se habla del principio de territorialidad, solo se grava la renta originada en el territorio del estado concreto. Al observar nuestra legislación y la de terceros estados, podemos ver que se emplea de forma mayoritaria el criterio de renta mundial. Solo una lista cerrada de estados utiliza exclusivamente el criterio de territorialidad a la hora de determinar si la persona física debe ser considerada como residente fiscal en dicho territorio. De hecho, en España, el criterio de territorialidad es aplicado a los no residentes. Aquel que no entre dentro del concepto de residente, tendrá la obligación de tributar como no residente y deberá responder por las rentas obtenidas en el estado español.

En los últimos tiempos, los medios de comunicación han destacado múltiples casos de “celebridades” que han sido llevadas a juicio por la AEAT cuestionando su residencia fiscal fuera de España. La Agencia argumentaba que aquellos empleaban medios ilícitos con el fin de conseguir una tributación inferior. Ejemplos de esto son los casos de Arantxa Sánchez Vicario, Jorge Lorenzo (piloto de moto GP) o el procedimiento que se está desarrollando actualmente de la cantante colombiana Shakira. La consideración de estos individuos como residentes fiscales en territorio español era la cuestión que se discutía en estos procedimientos.

Con una normativa más precisa y en la que se salvaguarden principios como el de seguridad jurídica, el número de litigios sobre estas cuestiones se vería reducido. Se conseguiría un sistema donde los posibles fraudes a la Hacienda pública serían detectados de forma más rápida y efectiva. Para ello, podrían ser útiles, por ejemplo, herramientas tecnológicas de geolocalización que permitan probar al contribuyente de manera indubitada su residencia fiscal en el territorio que corresponda.

Paralelamente al régimen mencionado, se encuentran regímenes especiales que se establecen con el fin de atraer talento a nuestro territorio. Este tipo de regímenes se han incluido en las legislaciones tributarias de multitud de otros estados. Cuando se habla de residencia fiscal, se trata de un criterio de competencia fiscal que muchos estados emplean para atraer talento y capital (científicos, profesionales cualificados, etc.). Un ejemplo reciente es el de los *youtubers* que decidieron trasladar su residencia a Andorra. El objetivo de estos profesionales era aprovechar la legislación más beneficiosa de este

estado. Se trata de una práctica que no es ilegal, pero que ha dado lugar a comentarios sobre la solidaridad de los ciudadanos de un mismo país.

Sin embargo, no nos debemos quedar en este ejemplo tan anecdótico. La legislación en materia tributaria, y especialmente cuando hablamos de IRPF, es relevante en la sociedad que vivimos. Como ya se ha mencionado, desde la pandemia del COVID-19, han aparecido métodos de trabajo que han permitido a muchos individuos gozar de facilidades para trabajar a distancia. El trabajo en remoto les permite cambiar su residencia fiscal y establecerse en estados con los que quizás tienen una vinculación limitada. Estas personas son conocidas actualmente como “nómadas digitales” y conforman un segmento importante a tener en cuenta a la hora en la elaboración del trabajo. Ante una posible reforma de la norma, el legislador y los órganos jurisdiccionales deberán tener en cuenta a estos individuos y fijar criterios más precisos con el fin de evitar el fraude fiscal.

En este contexto, se considera que el legislador español debería tener en cuenta todo lo expuesto y buscar soluciones con el fin de no solo de limitar el fraude fiscal, sino también incentivar y continuar reteniendo talento en el territorio español.

3. EL ARTÍCULO 9 DE LA LEY DE IMPUESTO DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 9 de la LIRPF⁷ recoge las circunstancias por las que se considera a una persona física como contribuyente de IRPF por obligación personal. Toda persona física que no cumpla con ninguno de los tres requisitos recogidos en el artículo mencionado será considerada como no residente y, en su caso, solo estará sujeto a tributación en España por la renta que obtenga de dicho territorio (según recoge en el artículo 5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes o TRLIRNR⁸).

Asimismo, siempre se deberá tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente.

Los criterios de este artículo son considerados como no cumulativos, con que uno de ellos encaje con la situación del individuo, será residente a efectos fiscales en España. De hecho, un contribuyente puede encajar en varios de estos supuestos a la vez.

Debemos apuntar que los conceptos de residencia fiscal a nivel internacional no son confluyentes, por lo que un individuo puede ser considerado residente fiscal en territorio español y además serlo en otro estado. Se trata de una cuestión relevante que se desarrollará posteriormente. La relevancia de este concepto proviene de la situación económica actual de muchas personas que, por motivos laborales, deben pasar periodos de tiempo en diferentes estados, lo que puede dar lugar a conflictos entre administraciones.

Antes de analizar el contenido detallado del artículo 9 LIRPF, es conveniente mencionar que el artículo 8.1 de esta misma ley recoge el sometimiento al IRPF por obligación personal a:

“1. Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.”⁹

⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁸ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

⁹ Artículo 8.1, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

Cuando se habla de residencia habitual, se trata de cualquiera de los tres factores recogidos en el artículo 9 LIRPF y en cuanto al segundo apartado¹⁰ estamos ante la excepción del criterio de residencia habitual que se desarrollará más adelante.

En este apartado, se estudia de forma separada cada uno de los criterios establecidos por el artículo ya mencionado. Además, se lleva a cabo un análisis las cuestiones más relevantes de cada uno de los criterios con el apoyo de la jurisprudencia. Se trata una herramienta fundamental, ya que permite comprender y analizar cuáles son los elementos de prueba que los tribunales consideran como más relevantes a la hora de resolver estos conflictos.

3.1. Factor de residencia

3.1.1. Introducción, permanencia en España más de 183 días

El primero de los criterios que el legislador ha establecido con el fin de determinar si una persona física es residente en territorio español está recogido en el artículo 9.1.a) LIRPF, que señala lo siguiente:

“1. 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.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.”¹¹

¹⁰ Artículo 9.2, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

¹¹ Artículo 9.1.a), Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

Se trata de un apartado en el que hay mucha información y que debe ser estudiado por partes. Primero, el criterio de permanencia se establece de forma objetiva, se trata de un criterio cuantitativo, quien haya pasado más de 183 días dentro de un año natural en España deberá tributar como residente.

La determinación los medios de prueba empleados para demostrar el número de días que una persona pasó en territorio español puede ser compleja. Teniendo en cuenta que España pertenece al espacio Shenghen, no existe realmente ningún tipo de control fronterizo que permita probar que el individuo ha permanecido es España o en otro estado de este espacio. En otras palabras, resulta complicado probar a través de documentación oficial que la persona física ha entrado o salido de nuestro territorio.

El cómputo de los 183 días es otra de las cuestiones por las que surgen muchos litigios en materia de tributación de personas físicas. En el cálculo se incluirán lo que definen como “ausencias esporádicas”. Sin embargo, esta idea se encuentra indeterminada desde el punto de vista jurídico. ¿Qué alcance tiene este concepto? ¿Cuándo se deja de considerar una ausencia como esporádica?

Además, el legislador añade en el mismo apartado la excepción que conlleva la residencia en un paraíso fiscal. Cuando un individuo tenga residencia en uno de estos estados, la Administración podrá requerirle pruebas para demostrar la residencia efectiva durante más de 183 días en el país en cuestión. Es importante mencionar en cualquier caso que la lista de estados considerados como paraísos fiscales ha sido modificada varias veces y cada vez el número es menor.

En los siguientes apartados, se estudian cada una de estas cuestiones de forma más detallada y separada. Se acompañará nuestro estudio de la jurisprudencia en materia tributaria, que permita esclarecer y obtener una mejor comprensión de todos los puntos anteriormente.

3.1.2. El certificado de residencia

El artículo 9.1.a) LIRPF establece como excepción a la consideración como días de permanencia las ausencias esporádicas la acreditación por parte de la persona física de su residencia en un tercer estado.

La cuestión aquí es la siguiente: ¿Se trata del único medio de prueba que puede entregar una persona con el fin de demostrar su residencia fiscal? ¿O se podrían emplear otros

documentos como certificados de empadronamiento, facturas, certificados del consulado, etc?

La Dirección General de Tributos (en adelante DGT) ha expresado su postura sobre esta cuestión en varias ocasiones, por ejemplo, en la Consulta 0893-98, señalando lo siguiente:

“La residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por renta mundial. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad, etc., 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.

En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo”¹²

Sin embargo, lo anterior choca con la jurisprudencia reciente. Se encuentran multitud de sentencias en las que se emplean como método de prueba documentos como facturas de luz y de agua, seguros médicos, etc. En la sentencia 12955/2016 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ en adelante) de Madrid emplea como indicios para la determinación de la residencia fiscal de la persona física los siguientes hechos: “una Clínica extendió facturas a nombre de D. Florencio por tratamientos odontológicos. La sociedad médica Sanitas hace imputaciones en los años 2006 y 2007 correspondientes a una póliza de la que es tomador el sujeto pasivo. El Club de Campo Villa de Madrid certifica que era abonado de dicha sociedad en los años citados”¹³.

Asimismo, la sentencia 1585/2021 de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña menciona que pueden ser considerados como medio de prueba los recibos de consumo de

¹² Resolución No Vinculante de Dirección General de Tributos, 0893-98 de 26 de Mayo de 1998.

¹³ Sentencia del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229], Fundamento Jurídico segundo. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

energía. Explica: “Los contratos de suministro de luz y agua identifican el uso doméstico (...) Observando el consumo de gas natural de la vivienda de DIRECCION000 NUM005, es 49.145 metros cúbicos traspasados a kilovatios, mientras que el que marca el Instituto Nacional de Estadística (INE) para una vivienda con dos personas es 3.743”¹⁴.

Por otro lado, otro de los problemas es el alcance de este certificado, en función del país que lo expida. Dependiendo del estado, el certificado de residencia puede no ser expedido por una autoridad fiscal o requiere mayores requisitos que la simple residencia en el estado en cuestión.

Ejemplo de esto último es la obtención del certificado de residencia fiscal en Emiratos Árabes Unidos. Atendiendo al contenido del Convenio de Doble imposición entre España y este estado¹⁵, se establece que para ser considerado residente en Emiratos Árabes Unidos es necesario no solo la residencia sino también la nacionalidad emiratí.

Es conveniente mencionar también el caso de los Estados Unidos. En este estado, el certificado se expide por el mero hecho de ser nacional. Así lo demuestra la Sentencia de la Audiencia Nacional 5096/2021, “el hecho de que el recurrente esté formalmente inscrito como residente fiscal en Estados Unidos, no constituye un medio de prueba prevalente sobre el resto de los que se han articulado por la Administración, máxime si tenemos en cuenta que dicho certificado de residencia es expedido a todo nacional estadounidense por el mero hecho de serlo”¹⁶.

Por lo tanto, se considera que, aunque el certificado de residencia sea un indicio relevante a la hora de estudiar la residencia fiscal de la persona física, no puede ser considerado como único medio de prueba. El estudio debe complementarse con otros documentos como los mencionados anteriormente.

3.1.3. El concepto de ausencia esporádica

Cuando se habla de “ausencias esporádicas” se trata de un concepto jurídico indeterminado. La falta de precisión a la hora de establecer esta noción da lugar a

¹⁴ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña número 1585/2021, de 14 de enero [versión electrónica - Cendoj. Ref. 08019330012021100214], Fundamento Jurídico tercero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

¹⁵ Convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006, artículo 4.1.a.

¹⁶ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, de 10 de noviembre. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563], Fundamento jurídico sexto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

confusiones y a extensa jurisprudencia, lo que puede suponer una notable inseguridad jurídica. Por lo tanto, establecer de forma unánime el significado de “ausencia esporádica” es una tarea incierta dentro de esta materia.

Como ya se ha mencionado, cuando una persona física permanece más de 183 días en territorio español, se considera obligado tributario y se deben computar como días de presencia en nuestro territorio las ausencias esporádicas. La única excepción a lo anterior se dará cuando el obligado sea capaz de acreditar su residencia fiscal en otro país. En otras palabras, si un individuo cumple con los requisitos del primer apartado del art. 9 LIRPF¹⁷, no solo se computarán los días de presencia efectiva en España, sino que también se tendrán en cuenta los días que se haya encontrado en el extranjero (ya sea por motivos laborales, personales, etc).

Sin embargo, no todas las ausencias fuera del territorio tienen la misma duración o intencionalidad. Es por ello por lo que los órganos jurisdiccionales y las instituciones han empleado diferentes interpretaciones de la expresión “ausencia esporádica”.

En relación con la reciente jurisprudencia, el Tribunal Supremo (TS en adelante) interpreta este concepto en sentido contrario al empleado por la AEAT y la DGT. Estas dos instituciones hacen una interpretación extensiva de la noción de “ausencia esporádica”.

Sin embargo, el TS afirma que no puede ser esporádica una ausencia de más de 183 días en otro país. Considera que, en este margen de tiempo, la ausencia toma carácter estable y duradero, por lo que perdería su carácter esporádico.

A su vez, La Audiencia Nacional (AN en adelante) establece que la intencionalidad de permanecer en un territorio constituye un elemento esencial a la hora de calificar una ausencia como esporádica. Cuando la fecha de regreso al lugar de residencia sea un hecho cierto, ya sea por unas vacaciones o por motivos laborales, la ausencia debe ser consideradas como esporádica. Así lo expuso, por ejemplo, en la sentencia número 2001/1622 de 20 de septiembre¹⁸.

¹⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

¹⁸ Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional número 2001/1622, de 20 de septiembre [versión electrónica - base de datos Vlex. Ref. 3809116170]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Ejemplo de ello es también la sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017¹⁹. Se trata de un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de 28 de noviembre de 2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ del Principado de Asturias²⁰. Se pronuncian sobre la devolución de retenciones ingresadas a efectos del IRPF. El objeto del litigio es si debería considerarse como esporádica la ausencia de Doña Catalina. Se trata de una beneficiaria de la beca del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX en adelante). Estuvo más de 183 días realizando la beca en la oficina de Nueva York, EE.UU, por lo que consideraba que su ausencia del territorio español tenía carácter estable.

En los ejercicios 2011 y 2012, el propio ICEX practicó dos retenciones a cuenta del impuesto de IRPF. Sin embargo, al no considerarse residente fiscal, en 2015 la investigada solicitó ante la AEAT la devolución de dichas cantidades, al considerar que debería haber tributado por el IRNR.

En primera instancia, las pretensiones ejercidas por la interesada fueron desestimadas. Ante tal resolución, Doña Catalina interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Asturias. Este órgano estimó el recurso y procedió a reconocer el derecho de Doña Catalina a la devolución de dichas cantidades, más sus intereses de demora. La razón de ser de la estimación proviene de que “A juicio de esta Sala, esa residencia en otro país en el que se desarrollaban las actividades propias de la beca obtenida, no puede calificarse de ausencias esporádicas ya que el hecho de la residencia fuera de España, durante más de 183 días, no solo es un hecho cierto, sino que además responde a una circunstancia en absoluto relacionada con algo ocasional, sino que era una ausencia continuada, permanente”²¹.

¹⁹ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017, de 28 de noviembre. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079130022017100444]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

²⁰ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Asturias número 917/2016, recurso número 1050/2015, de 28 de noviembre [versión electrónica - base de datos Iberley. Ref. 33044330012016100902]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

²¹ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Asturias número 917/2016, recurso número 1050/2015, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 33044330012016100902], Fundamento jurídico tercero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Además, este tribunal considera que no solo se debe atender al elemento objetivo. Se debe tener en cuenta que además existe un elemento subjetivo, “no existe ningún elemento del que se pueda desprender la inexistencia de esa intención de residir fuera de España”²².

Otra de las cuestiones que se discute en ese primer recurso es que la recurrente no había acreditado su residencia en otro país, lo que la Administración General del Estado consideraba como un requisito para que la ausencia no fuese considerada como esporádica. Sin embargo, el TSJ de Asturias consideró que “la exigencia de acreditación de la residencia en otro país o la prueba de la tributación en otro Estado no son requisitos exigibles en un supuesto como el enjuiciado, donde la Administración no invoca que el país de destino sea un paraíso fiscal”²³. Por tanto, el argumento anterior fue rechazado.

En el recurso de casación, el abogado del Estado defiende que se han infringido los artículos 8, apartados 1 y 2, y 9.1 LIRPF²⁴, porque no se ha tenido en cuenta el carácter temporal de la beca ni su finalidad. Además, alega que se prescinde de la obligación de acreditar la residencia fiscal, que no se limita a los supuestos en los que el contribuyente se muda a un paraíso fiscal. Por otro lado, añade que existe una falta de prueba en relación con la existencia del elemento objetivo y subjetivo mencionado en el párrafo anterior.

El TS comienza su exposición aclarando que el objeto del litigio no es “definir de un modo abstracto y potencialmente universal conceptos jurídicamente abiertos como el de residencia habitual, permanencia o ausencias esporádicas y establecer en qué medida determinan el acierto o desacierto de la sentencia recurrida, sino de interpretar las normas jurídicas correspondientes en relación con el concreto asunto juzgado por la Sala de Asturias”²⁵. Se añade que las pretensiones ejercidas por la Administración General del Estado son idénticas a las del recurso anterior, por lo que el desarrollo de la sentencia objeto de nuestro estudio es idéntica a la del recurso contencioso administrativo. Por lo

²² Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Asturias número 917/2016, recurso número 1050/2015, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 33044330012016100902], Fundamento jurídico tercero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

²³ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Asturias número 917/2016, recurso número 1050/2015, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 33044330012016100902], Fundamento jurídico tercero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

²⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

²⁵ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079130022017100444], FJ primero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

tanto, el recurso de casación es desestimado, confirmando de nuevo las pretensiones de D. Catalina.

Podemos hacer las siguientes consideraciones de este caso: El TS establece una serie de pautas que permiten determinar si una ausencia es esporádica. Comienza anunciando, “la primera incógnita que hemos de despejar es la de la medida en que las ausencias esporádicas —que debemos precisar y acotar para evitar que una interpretación extensiva del precepto haga inviable toda posible exclusión de la residencia habitual—, juegan para integrar tal concepto de residencia habitual y, dentro de él, el de permanencia temporal”²⁶. Por lo tanto, rechaza la interpretación extensiva llevada a cabo por la DGT y la AEAT.

Una ausencia de más de 183 días no puede ser considerada como esporádica. Para poder hablar de algo esporádico debe haber “acaecido de forma ocasional, lo que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente”²⁷.

El caso anterior ejemplifica el tipo de conflictos que pueden surgir en el cómputo de los 183 días. Sin embargo, la casuística es muy variada, por lo que resulta complejo establecer un concepto puramente teórico que permita resolver cada posible ausencia del territorio. Se debe ir caso por caso y tratar de analizar cada supuesto concreto de forma individual. Para ello, encontramos dos interpretaciones, ambas recogidas en la sentencia anterior, sobre lo que se debe considerar como ausencia esporádica:

- La primera hace referencia a una interpretación cuantitativa, que entiende que será esporádica la ausencia que tenga una duración, dentro del año natural, inferior a la presencia en el estado español.
- Por otro lado, se observa una interpretación cualitativa, donde la duración no es el elemento determinante, sino la vocación de permanencia en España (interpretación mantenida como ya hemos mencionado por la Audiencia Nacional).

En relación con esta cuestión, el TS es claro y establece lo siguiente: “La residencia habitual no puede quedar al albur de la voluntad del contribuyente o en manos de la

²⁶ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079130022017100444], FJ segundo. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

²⁷ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079130022017100444], FJ segundo. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Administración”²⁸. Considera que la interpretación cualitativa carece de seguridad jurídica por lo que los órganos jurisdiccionales deberán otorgar mayor importancia a la intensidad y a la duración de la ausencia.

3.1.4. *El concepto de paraíso fiscal y la presunción de residencia*

A todo lo anterior se debe añadir, de forma separada, un análisis específico de los denominados “paraísos fiscales”, ya que se les resultan de aplicación reglas especiales. La expresión “paraíso fiscal”²⁹ se refiere a una jurisdicción que no colabora en el intercambio de información con las administraciones fiscales de otros países. Además, en estos territorios se suelen aplicar tipos impositivos bajos o inexistentes para los contribuyentes (sean residentes y/o no residentes). Normalmente, estos estados o territorios no han firmado Convenios de Doble Imposición (CDIs en adelante) con otros países en los que se incluya una cláusula de intercambio de información³⁰ en materia tributaria.

Debemos diferenciar los “paraísos fiscales” del término “territorio de baja tributación”. Este último hace referencia a estados que otorgan beneficios desde el punto de vista fiscal. Es importante mencionar que la lista de paraísos fiscales que elabora el Ministerio de Hacienda ha sufrido varias modificaciones en los últimos años.

Pues bien, el legislador español ha decidido que las personas físicas con nacionalidad española que cambien su residencia desde España a un paraíso fiscal sigan teniendo la condición de obligado tributario por el IRPF en virtud del criterio de nacionalidad. En este caso, estamos ante una presunción *iuris et de iure* recogida en el artículo 8.2 LIRPF³¹. Esto aplica al periodo impositivo en el que modifiquen su residencia fiscal y los cuatro siguientes. Es lo que se conoce habitualmente como “cuarentena fiscal” que se impone con el fin de luchar contra el fraude fiscal. Este punto da lugar a litigios contra artistas y deportistas que son llevados ante la justicia acusados de establecer su residencia fiscal en

²⁸ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017, de 28 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079130022017100444], FJ quinto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

²⁹ Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30 de noviembre de 2006)

³⁰ Según el Ministerio de Hacienda y función pública, esta cláusula es la herramienta con la que “se establece un cauce de intercambio de información de carácter tributario entre las Administraciones fiscales de los Estados, que resulta clave en el cumplimiento del objetivo de prevenir el fraude y la evasión fiscal”.

³¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

estos territorios, con el fin de evitar las obligaciones propias de un contribuyente residente en territorio español.

Para la aplicación de este régimen especial será necesario no solo que la nacionalidad del contribuyente sea española. Asimismo, la residencia fiscal anterior al traslado deberá estar radicada en territorio español y el traslado se deberá dar únicamente a un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3.2. Factor familiar

Cuando se trata de determinar si la residencia fiscal de un individuo se encuentra en España, es preciso comprobar también si concurren el factor de permanencia o el económico.

Antes de proceder al análisis del factor económico, es importante destacar que existe un criterio subsidiario en el segundo párrafo del artículo 9.1 b) cuando señala lo siguiente:

“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”³²

En otras palabras, la situación familiar del contribuyente constituye un elemento a analizar en caso de conflicto. Cuando el cónyuge y los hijos menores de edad dependientes residan en España, se considera que la persona tiene su residencia fiscal en territorio español. Se trata de un elemento de prueba a tener en consideración en los casos en los que no se pueda acreditar la residencia fiscal de ningún otro modo.

Sin embargo, lo anterior puede tener una segunda lectura. En los casos en los que el contribuyente no pueda acreditar la residencia en el estado invocado, si su cónyuge y sus hijos menores tienen su residencia permanente en aquel territorio, se considerará que es residente fiscal en esta jurisdicción.

³² Artículo 9.1.b) segundo apartado, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

3.3. Factor económico

El segundo de los criterios establecidos por el legislador para determinar si una persona física es residente fiscal en territorio español es el factor económico. Se considerará a un individuo obligado tributario del IRPF, cuando el centro de sus intereses económicos se encuentre en España. El apartado b) del primer punto del artículo 9 LIRPF establece lo siguiente:

“b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.”³³

Por lo tanto, un individuo puede que no pase la mitad del año en nuestro país, pero que tenga su “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos” en territorio español. En este caso, será considerado residente y por ello contribuyente del IRPF. Se presenta aquí la siguiente cuestión: ¿Qué se debe considerar como “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos”? ¿Trabajar en España? ¿Tener inmuebles en España?

Además, ¿Qué significa que “de forma directa o indirecta”? Sobre el significado de “de forma indirecta” se ha pronunciado la DGT en varias ocasiones. Por ejemplo, en la resolución V1447-17, de 7 de junio que anuncia: “El hecho de estar dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores indica que se trata de una persona que desarrolla en territorio español alguna actividad empresarial o profesional. Este podría ser un elemento a tener en cuenta en cuanto a la apreciación de si se encuentra en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos”³⁴. Se trata de situaciones donde el obligado tributario pretende evitar la obligación de tributar en España a través de sociedades que se encuentran domiciliadas en terceros estados, pero que posean bienes en España.

Ejemplo de lo anterior es la sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015³⁵. Se trata de un supuesto donde el recurrente, con el fin de no ser considerado residente fiscal en España, alega que el hecho

³³ Artículo 9.1.b) primer apartado, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

³⁴ Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1447-17 de 07 de Junio de 2017.

³⁵ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

de ser consejero de varias empresas españolas no constituye un indicio de residencia fiscal en nuestro país. Sin embargo, el órgano jurisdiccional considera “hay que tener en cuenta que la norma exige que en España se encuentre en núcleo principal de sus actividades económicas, de modo directo o indirecto, por ello, aun admitiendo que la asistencia a las juntas de los consejos de administración de las entidades residentes en España, fuera discontinúa o se hiciera por representación o apoderamiento o por personas o sociedades interpuestas serían válidas a estos efectos y el interés económico subsiste”³⁶. En otras palabras, el interés económico en un país determinado no tiene que ir ligado a la presencia de la persona en este.

El objetivo de los siguientes epígrafes es comprender qué elementos debemos analizar para poder determinar si la persona física tiene su “núcleo principal de sus actividades o intereses económicos” en nuestro país.

3.3.1. Donde se encuentre el mayor volumen de bienes

Este criterio corresponde a lo que conocemos como la teoría patrimonialista. Se entiende que el “núcleo principal de sus actividades o intereses económicos” se encontrará donde se encuentren la mayoría de los bienes de la persona física. Es relevante en los casos en los que un individuo no llega a pasar más de 183 días en ningún estado. En estos casos, se estudia dónde se encuentra la mayor parte de su patrimonio con el fin de determinar su residencia fiscal.

Existen supuestos en los que un individuo va a tratar de simular residir en otro estado con una tributación menor, pero sí la mayoría de sus bienes (ya sean inmuebles, vehículos, cuentas bancarias, etc) se encuentran en España, puede tratarse de un indicio de residencia simulada.

La sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso número 3/2018³⁷ refleja lo mencionado. Se trata de un recurso en el que la parte actora, D. Conrado, considera que no debe ser considerado residente en España alegando que ya es residente fiscal en Marruecos. Se le reclaman por ello, el IRPF de los ejercicios

³⁶ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229]. FJ sexto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

³⁷ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso 3/2018, de 10 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

2008, 2009 y 2010, de los que resulta una deuda tributaria a ingresar de 3.615.106,43 euros.

En un primer lugar, el investigado alega que no debe ser considerado residente fiscal en España, ya que no cumple con el primer requisito del artículo 9 LIRPF³⁸, pasa menos de 183 días en nuestro país. Respecto del segundo requisito explicar que “es completamente inverosímil vincular a España con la obtención de renta por parte del Sr. Conrado, cuando en este país no existen medios personales ni materiales para el desarrollo de actividad económica alguna”³⁹. En otras palabras, esta parte alega que, al no llevar a cabo su actividad profesional en España, no se le debería considerar como obligado tributario de IRPF.

Para reforzar lo anterior, la parte actora sostiene que no se cumple el factor económico, ya que “únicamente cuenta en España con un patrimonio de uso vacacional y no figura dado de alta en la Seguridad Social en España, ni ha tenido hasta 2010 permiso de residencia que le habilite para trabajar”⁴⁰.

Sin embargo, la Administración General del Estado apunta lo siguiente. Para empezar, establece que, si bien “el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos” es un concepto indeterminado desde el punto de vista jurídico, hay que remitirse al art. 72 de la LIRPF⁴¹. En este precepto se establecen criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses en la Comunidad Autónoma. El órgano considera que debemos hacer una interpretación extensiva del contenido del artículo. Apunta que se debe atender al lugar donde se obtengan la mayor fuente de rentas o bien donde se tengan la mayor de sus inversiones⁴².

³⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

³⁹ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso 3/2018, de 10 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563], FJ segundo. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁴⁰ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso 3/2018, de 10 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563], FJ segundo. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁴¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁴² Artículo 72.2 LIRPF:

“2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

Tras una inspección, se llega a la conclusión de que el recurrente es residente en España, ya que es el estado donde posee la mayoría de su patrimonio tanto inmobiliario como mobiliario. Esta sentencia elabora una lista de bienes entre los que encontramos:

- “cuatro viviendas en España frente a una en Marruecos (y la alquilada en Francia). Las viviendas sitas en España tienen un valor catastral acumulado que en 2009 y 2010 se aproxima al millón de euros”⁴³
- “seis vehículos en España que cuentan con matrículas históricas, de alto valor económico. Además, ha adquirido vehículos sucesivamente en España, en particular dos en los ejercicios comprobados: Porsche Cayenne, adquirido en marzo 2008, y Hyundai H1 adquirido en agosto 2009.”⁴⁴
- “entre tres y cinco cuentas bancarias en España frente a una en Marruecos. Sólo tomando en consideración la cuenta en España que refleja movimientos más significativos, el total de transferencias e ingresos recibidos en los tres ejercicios comprobados roza los cuatro millones y medio de euros”⁴⁵

Estos bienes permiten al Tribunal afirmar que el centro de intereses vitales del recurrente se encontraba en España, independientemente de dónde lleve a cabo su actividad laboral. El grueso de su patrimonio inmobiliario se encuentra en territorio español, por lo que, aunque no se pueda demostrar que reside en España más de 183 días, podemos decir que el núcleo de sus intereses económicos se encuentra en nuestro país. Por lo tanto, deberá ser considerado como contribuyente de IRPF en los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Conrado contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de 2 de noviembre de 2017.

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.”

⁴³ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso 3/2018, de 10 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563], FJ cuarto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁴⁴ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso 3/2018, de 10 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563], FJ cuarto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁴⁵ Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, recurso 3/2018, de 10 de noviembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563], FJ cuarto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Este es solo uno de los ejemplos que muestra que el patrimonio de la persona física constituye un indicio fundamental a la hora de determinar su residencia fiscal. La actividad laboral del investigado constituye un indicio relevante, pero no el único a tener en cuenta a la hora de analizar el factor económico. Las sentencias que se estudian en los siguientes puntos, aunque añadan otros medios de prueba, siempre analizan el lugar donde se encuentra los diferentes bienes del investigado con el fin de determinar si es residente fiscal en España o en un tercer estado.

3.3.2. Lugar donde obtiene su mayor fuente de rentas

Este punto corresponde a lo que conocemos como “la teoría rentista”. Una persona física será considerada contribuyente de IRPF, cuando la mayor parte de su renta se genere en España. Por lo tanto, un individuo podrá residir en otro estado, pero si la mayor parte de su trabajo se presta en territorio español, entonces se entiende que será considerado residente fiscal y en consecuencia obligado tributario de IRPF.

El concepto de “núcleo principal o base de sus actividades e intereses económicos” es indeterminado. Sin embargo, podemos atender al artículo 72 LIRPF⁴⁶ que hace referencia a los criterios a estudiar a la hora de determinar la residencia habitual en una comunidad autónoma. El primer requisito es cuantitativo, se refiere al lugar donde más días haya pasado la persona física. En cambio, el artículo 72.1.2 a)⁴⁷ establece como indicio el lugar donde se encuentre el centro de trabajo de donde provienen los rendimientos de trabajo.

Ejemplo de esto es la sentencia la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña número 170/2023, recurso número 3207/2021⁴⁸. Se trata de un litigio cuyo objeto es el Impuesto de Patrimonio. Sin embargo, la cuestión de fondo es la misma, se pretende determinar la residencia fiscal de D. Antón. Se establecerá si era o no obligado tributario del impuesto anterior. Estamos ante un caso en el que el investigado es jugador profesional de fútbol. Este ha sido cedido a diferentes clubs (cada uno en un estado diferente). El objeto de esta

⁴⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁴⁷ Artículo 72.1.2º a):

“Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.”

⁴⁸ Sentencia la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña número 170/2023, recurso número 3207/2021, de 12 de enero [versión electrónica - Cendoj. Ref. 08019330012023100088] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

sentencia es analizar una serie de indicios con el fin de determinar en cual de los tres estados deberá tributar por su renta mundial.

Para ello, se emplean los mismos criterios que para el IRPF, es necesario remitirse a los criterios establecidos por el artículo 9 LIRPF⁴⁹, así como a los diferentes CDIs firmados entre España y los estados implicados (Alemania y Reino Unido).

D. Antón considera que es residente en Reino Unido, para ello entrega los correspondientes certificados de residencia del ejercicio 2014. No obstante, el Tribunal considera que no es indicio suficiente, se debe acreditar que tributó por su renta mundial en Reino Unido para poder ser considerado como no residente en España. Como ya se ha explicado, no basta con entregar un certificado de residencia, debe tener carácter fiscal.

Además, añade que, aunque no se pueda probar una vinculación física al territorio (solo se demuestra que estuvo 172 días en España), sí se puede demostrar una vinculación económica ya que su mayor fuente de rentas se encontraba en este estado. Se establece lo siguiente:

“La principal fuente de renta del obligado en 2014 estuvo en España, pues la ubicación de los rendimientos por servicios laborales y deportivos, en contra de lo que parece entender indebidamente el reclamante, no se vincula a la residencia del pagador sino al lugar de prestación de los mismos”⁵⁰

Esto se complementa con el hecho de que en Reino Unido no tiene mayor vinculación que dos cuentas bancarias, por lo que su patrimonio es mucho mayor en España. Es importante comentar que, aunque se analice cada indicio de forma separada, cuantos más medios de prueba se empleen, mayor refuerzo de la conclusión se obtendrá.

Se acredita que el núcleo principal o base de sus actividades e intereses económicos se encontraba en España en 2014. En este tipo de litigios se trata de encontrar indicios en relación con todos los criterios establecidos por el legislador.

A modo de conclusión, se considera que la mejor opción a la hora de estudiar un supuesto como estos es combinar la teoría patrimonialista con la rentista. Realizar el estudio de la

⁴⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁵⁰ Sentencia la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña número 170/2023, recurso número 3207/2021, de 12 de enero [versión electrónica - Cendoj. Ref. 08019330012023100088], FJ primero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

residencia fiscal desde un solo punto de vista es insuficiente. Lo mismo se puede decir a la hora de estudiar los indicios económicos y personales. La solución que garantiza los principios de igualdad y seguridad jurídica es aquella que combina indicios de carácter personal (lugar de residencia de sus hijos, lugar donde va al médico, etc) con los de carácter económico (el origen de sus rentas, de sus inversiones, etc).

3.3.3. *Lugar donde tiene sus vínculos más estrechos*

Este es el último de los criterios que se estudia a la hora de determinar la residencia fiscal de un individuo. Cuando se habla de “vínculos estrechos”, se trata tanto del plano económico como del personal.

Si bien al plano económico se le suele dar mayor importancia en la mayoría de los litigios, la parte personal también es de suma importancia. La razón de ser es que se trata de una prueba de la intencionalidad de una persona física de residir en un estado u otro.

Un ejemplo de esto es la sentencia del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015⁵¹. Se trata de una sentencia donde se discute sobre la obligación de tributar por el Impuesto de Patrimonio, pero a la vez encontramos la cuestión de si D. Florencio es residente fiscal en España o en Suiza. Para la determinación de este punto se emplean los criterios del artículo 9 LIRPF⁵².

El tribunal establece que, aunque no se puede comprobar que el acusado ha pasado más de 183 días en territorio español, sí podemos demostrar que su centro de intereses vitales se encontraba en España durante los ejercicios 2007 y 2008. Aparte de tener una serie de viviendas y otros en nuestro país (algunas a nombre de su esposa), existen otros indicios que refuerzan la idea de que residía de forma efectiva en España y no en Suiza. Estos fueron enunciados por el TEAR de Madrid y posteriormente reiterados por el TSJ de Madrid. Distinguimos los siguientes hechos:

- El primero es una serie de poderes otorgados por sus cuñados. El objeto era la gestión de los respectivos patrimonios mobiliarios. A través de ellos se simulaba la inexistencia de vínculos con España.

⁵¹ Sentencia del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁵² Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

- Por otro lado, D. Florencio es socio de un club de campo en Madrid, acude al dentista en la misma localidad y tiene un seguro contratado con Sanitas.
- Es consejero de 10 sociedades españolas y recibe retribuciones de algunas de estas.
- Participa como socio o accionista de otras dos sociedades españolas.
- Percibe una pensión de la Seguridad Social Española
- Los consumos de las viviendas de las que es propietario demuestran que no puede vivir de forma ocasional en ellos, sino que existe una residencia continuada en estos inmuebles.
- Sus hijos viven en España.

De nuevo, el TSJ de Madrid se limita a confirmar lo que el órgano jurisdiccional anterior enunció. Este considera que “todo ello determina una residen efectiva en España y en Suiza tiene un apartamento alquilado y determinadas cuentas bancarias abiertas en dicho país, sin ningún tipo de interés económico, sin percibir ningún tipo de retribución y sin justificación de consumos a parte de los del apartamento que pudieran interpretarse como indicios de residencia de forma continuada en dicho territorio suya o de su mujer”⁵³. En otras palabras, no solo no puede demostrar que ha residido de forma efectiva en Suiza, sino que existen muchas más vinculaciones con el España que con aquel estado.

Este supuesto también emplea los criterios anteriores para determinar la residencia del individuo investigado. Sin embargo, es relevante analizar los vínculos (tanto personales como económicos), más allá de los bienes y las rentas, ya que permiten determinar la residencia fiscal con mayor seguridad jurídica.

Además, aparte de existir una larga lista de vinculaciones con España, se estudian las vinculaciones que la persona tiene con el país en el que alega residir. Se trata de un análisis relevante, ya que la inexistencia de vínculo con el tercer estado refuerza la vinculación con España. Es lo que encontramos en el supuesto anterior. No solo D. Florencio tiene vinculaciones con España, sino que no se han encontrado ni se ha podido probar ninguna vinculación, ya sea personal o económica, en Suiza, más allá del apartamento alquilado.

⁵³ Sentencia Sala de lo Contencioso del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229], FJ séptimo. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

3.4. Excepción al criterio de residencia habitual

El artículo 10 de la LIRPF⁵⁴ establece un supuesto que, aunque parezca residual, es necesario que sea mencionado en este Trabajo de Fin de Grado. Existen personas que, por razón de su actividad laboral, no residen de forma habitual en territorio español. Sin embargo, a ojos del legislador, deberán ser considerados como contribuyentes.

Se trata de los siguientes contribuyentes:

“a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”⁵⁵

Esta excepción se extiende al cónyuge no separado legalmente y a los hijos menores de edad con residencia habitual en el extranjero.

Además, el último párrafo del artículo 9 establece lo siguiente:

“2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de

⁵⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

⁵⁵ Artículo 10, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”⁵⁶

En otras palabras, los extranjeros que cumplan los requisitos del artículo 10 LIRPF y que además se encuentren en alguno de los tres supuestos establecidos en el artículo 9 LIRPF no serán considerados obligado tributario por IRPF a título de reciprocidad.

⁵⁶ Artículo 9.2, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

4. CONCEPTOS RELATIVOS A LA RESIDENCIA FISCAL EN LA LEGISLACIÓN INTERNACIONAL

4.1. Regulación de la residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE y los Convenios de Doble imposición

Una cuestión relevante en relación con el objeto de este Trabajo de Fin de Grado es el caso de los individuos que poseen la doble residencia. Cuando dos países consideran que una misma persona física es residente fiscal en ambos territorios surge un conflicto que, en la mayoría de los casos, es resuelto por los CDIs. Este tipo de normas son necesarias para resolver conflictos de residencia entre diferentes países, bien de forma bilateral (que es el caso más frecuente) o a través convenios multilaterales.

Por lo tanto, ante un conflicto de residencia, se pueden plantear dos supuestos. El mencionado en el epígrafe anterior, que el conflicto sea resuelto por un CDI, en el que se seguirán las directrices establecidas por el tratado bilateral. A través de las disposiciones de aquella norma se determina en qué estado será considerado residente fiscal. Por otra parte, en el caso de que no exista un CDI firmado entre ambos estados, España aplicará su normativa interna. Se considerará a la persona física en cuestión como residente fiscal en nuestro territorio. En consecuencia, el contribuyente deberá tributar por su renta mundial en nuestro territorio. El segundo estado hará algo similar, aplicando por su parte la normativa correspondiente. Todo esto sin perjuicio de las posibles previsiones establecidas por cada estado con el fin de paliar los efectos de la doble tributación.

En relación con el tema, se debe mencionar al Modelo de Convenio establecido por la OCDE (en adelante, MCOCDE). Como su propio nombre indica, se trata de un modelo que guía a los países miembros de la OCDE a la hora de elaborar un CDI. Se anuncian las líneas principales que siguen la mayoría de los estados. De hecho, cuando se estudian los convenios firmados entre España y otros estados, se observa que en la mayoría de los supuestos se replica de forma casi idéntica el contenido de los artículos del MCOCDE.

El artículo 4 MCOCDE⁵⁷ define el concepto de residencia fiscal y explica que deberá ser recogido en las normas internas de cada Estado contratante. En nuestro caso, España cuenta con 102 tratados y todos ellos siguen, por regla general, el esquema establecido por el organismo de cooperación. La definición de residencia debe ser contenida en la

⁵⁷ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

normativa interna de cada estado no en los CDIs. Lo primero que establece este artículo es lo siguiente:

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión ‘residente de un Estado contratante’ significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.”⁵⁸

Tras este apartado, se hace una breve mención al contribuyente no residente⁵⁹. Se trata de las personas que no entran dentro de los requisitos del artículo 9 LIRPF y que por tanto tributarán por las rentas obtenidas en territorio español por el impuesto de no residentes.

En este sentido, se debe destacar que el contenido del artículo 4 presenta ciertas diferencias al ya mencionado artículo 9 LIRPF. En su segundo apartado, se establecen tres criterios que tienen como objetivo resolver conflictos de doble residencia.

En los próximos sub-aptados se estudia de forma separada cada criterio.

4.1.1. Criterios establecidos para resolver los conflictos de doble residencia

a. Vivienda permanente

El primero de los criterios que establece el legislador para resolver los conflictos de doble residencia en el segundo apartado del artículo 4 MCOUDE es el siguiente:

“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)”⁶⁰

En otras palabras, lo primero que se debe observar es dónde se encuentra la vivienda principal del contribuyente. Sin embargo, existen supuestos en los que, por motivos personales o laborales, la persona tiene varias viviendas. La primera cuestión que

⁵⁸ Artículo 4.1, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

⁵⁹ Artículo 4.1 MCOUDE:

“Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”

⁶⁰ Artículo 4.2.a), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

deberemos investigar es en cuál de estos inmuebles tiene su residencia efectiva. En caso de no poder responder, atenderemos a donde se encuentre el centro de intereses vitales.

Ejemplo de esto es la Sentencia de Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Murcia número 615/2018, de 24 de septiembre⁶¹. Se trata de un supuesto donde D. Constantino, durante el ejercicio 2010, tenía la su vivienda habitual en España además de su centro de intereses económicos. Sin embargo, defiende que era residente en Tailandia, acreditó su residencia en este estado con el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades tailandesas.

En consecuencia, D. Constantino presentó el recurso contencioso administrativo número 195/17, contra la resolución del TEAR de Murcia. Alegaba que el motivo por el que se encontró durante más de la mitad del año en España era el fallecimiento de su madre. Esto continuó con el consiguiente juicio de testamentaria, así como el inicio del procedimiento de incapacitación de su padre. Sin embargo, no solo su familia seguía permaneciendo en su vivienda de Tailandia, sino sus intereses económicos continuaban en este estado.

No obstante, el 21 de marzo de 2014, la AEAT consideraba que el investigado debía tributar como residente en España en el ejercicio 2010, ya que alegaba que los consumos de energía en su vivienda reflejaban que había pasado la mayor parte del año en nuestro país. Además, se considera que existía una fuerte vinculación con el país “reflejada en la propiedad de viviendas, la percepción de arrendamientos, la titularidad de cuentas bancarias, la cotización al régimen de autónomos de la Seguridad Social, la titularidad de fondos de inversión, la adquisición de vehículos, los pagos a Sanitas, la percepción de dividendos y la venta de acciones, nos permite concluir que es residente en España”⁶².

Es importante tener en cuenta que el año anterior esta agencia había aceptado las declaraciones de IRNR del recurrente. La parte recurrente alega las siguientes consideraciones:

- Tailandia justificó y consideró que las ausencias de D. Constantino eran esporádicas, dadas sus circunstancias personales. Por ello expidió el certificado

⁶¹ Sentencia del TSJ de Murcia número 615/2018, de 24 de septiembre. [versión electrónica - base de datos Normacef, Centro de estudios financieros. Ref. NFJ071928] FJ primero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁶² Sentencia del TSJ de Murcia número 615/2018, de 24 de septiembre. [versión electrónica - base de datos Normacef, Centro de estudios financieros. Ref. NFJ071928] FJ primero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

de residencia fiscal correspondiente, con el que acreditaba que el recurrente vivía en Tailandia.

- Además de este certificado, se adjuntan los certificados de los ejercicios anteriores y posteriores al 2010 (hasta 2016), donde se acredita la residencia en territorio tailandés. El fin de estos documentos era mostrar que existe continuidad en el tiempo. No solo comprobamos que existe un criterio cuantitativo, sino también cualitativo.
- Por otro lado, si atendemos al contenido del CDI firmado por ambos estados⁶³, se establece el mismo precepto que el contenido en el MCOCDE. Se atenderá a donde se sitúe la vivienda permanente de la persona física y sino sus relaciones personales o económicas. El recurso indica lo siguiente “Las relaciones ‘personales más estrechas’ de Constantino, no se encuentran en España, sino en Tailandia. Este país es el de nacimiento y residencia de su esposa Elvira y también es el país de residencia de su hija Adela. En el ejercicio fiscal de 2010, esta última permaneció en Tailandia durante 270 días y donde continúa residiendo”⁶⁴.

Atendiendo a las pruebas aportadas por el recurrente, así como a las circunstancias alegadas por el TEAR de Murcia, se estimó el recurso. Se concluyó que el recurrente efectivamente residía en Tailandia y no en España. Por lo tanto, solo debería responder por las rentas obtenidas en territorio español a través del Impuesto de No Residentes.

Este litigio permite llegar a varias conclusiones. Lo primero es que, a la hora de analizar estos supuestos, no se puede reducir el análisis al estudio de las circunstancias económicas del investigado. Este caso refleja que puede haber supuestos donde las circunstancias personales y los vínculos del individuo prevalecen sobre los motivos económicos. Como ya se ha mencionado, es imprescindible hacer un estudio completo de todas las circunstancias, tanto económicas como personales, del investigado con el fin de determinar su situación.

⁶³ Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de evitar la Doble Imposición y de Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997. (“Boletín Oficial del Estado” de 9 de octubre de 1998.)

⁶⁴ Sentencia del TSJ de Murcia número 615/2018, de 24 de septiembre. [versión electrónica - base de datos Normacef, Centro de estudios financieros. Ref. NFJ071928] FJ primero. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

b. Concepto de centro de intereses vitales

Al igual que el término de “núcleo principal o base de sus actividades e intereses económicos” empleado por la legislación española, el “centro de intereses vitales” es un concepto jurídico indeterminado. Sin embargo, existe numerosa jurisprudencia que aporta indicios de los medios de prueba que se deben estudiar con el fin de determinar dónde se encuentra el centro de intereses vitales de una persona física.

Este criterio será empleado en los supuestos en los que el individuo tenga su vivienda permanente en ambos estados. Antes de analizar la jurisprudencia es conveniente mencionar que, aunque se trate de un concepto indeterminado, el artículo 4 MCOCDE apunta que esta idea se refiere a donde la persona física “mantenga relaciones personales y económicas más estrechas”⁶⁵. Por lo tanto, ya sabemos que para resolver esta cuestión se deberán investigar las circunstancias tanto personales como económicas del individuo.

Ejemplo de esto es la sentencia 3440/2014 de la sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional, recurso número 331/2013⁶⁶. Se trata de otro litigio contra un jugador de fútbol profesional. Estos deportistas, por motivos laborales, cambian de forma habitual de residencia cuando son adquiridos o cedidos a otros clubs (que se encuentran en diferentes estados), lo que puede dar lugar a confusión a la hora de determinar su residencia fiscal. En este caso, la cuestión involucra a tres estados: Italia, Francia y España. Por lo tanto, con el fin de esclarecer el tema, se acude a los CDIs firmados entre España y estos dos países.

Lo primero que se establece es que no se puede resolver el conflicto con el criterio de vivienda permanente, ya que el investigado tiene viviendas en los tres estados. El TEAC en la anterior instancia recurrió al criterio de “centro de intereses vitales”.

En relación con este concepto, menciona los siguientes indicios: “el centro de intereses económicos se encontraba en España, pues en el ejercicio 2000 ingreso 1.669.443,49 € en España; 814.370,01 € en Italia y 609.347,6 € en Francia. Y en el ejercicio 2001 3.345.391,35 € en España y 2.732.780,04 € en Italia. Que si bien el recurrente se casó a mediados del año 2000, su familia y la de su esposa residían en España. Y, por último, que el núcleo de sus actividades empresariales y profesionales radican en territorio

⁶⁵ Artículo 4.2.a), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (21 de noviembre de 2017)

⁶⁶ Sentencia de la sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 3440/2014, recurso número 331/2013, de 16 de julio. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042014100272] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

español a través de la Sociedad Publicidad Vima SL, cuya sede, domicilio social y administración se realiza desde España”⁶⁷. Encontramos pruebas de carácter personal y económico que vinculan al individuo a España.

Además, la parte investigada anuncia que no se han presentado declaraciones de IRPF o impuestos similares ni en Francia ni en Italia. Refuerza la idea de que el estado donde tiene mayores vinculaciones es España. Como ya hemos mencionado, en estos casos no solo se debe comprobar la residencia efectiva en España, sino que se debe estudiar la relación que tiene el investigado con los otros estados. La falta de declaraciones de impuestos similares refuerza los indicios de residencia en España.

Para completar su argumentación, la AN hace referencia a los comentarios sobre el MCOCDE donde el Comité de Asuntos Fiscales establece que, para determinar 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”⁶⁸. Por lo tanto, en este criterio entran tantos indicios económicos como personales (al igual que en el “núcleo principal o base de sus actividades e intereses económico” de la LIRPF). Sin embargo, añade que, aunque se deban tener en consideración ambos, “esencial es determinar donde se localiza la base o núcleo principal de sus actividades e intereses económicos”⁶⁹.

Por lo tanto, si bien se debe hacer un estudio integral de las circunstancias de la persona física, la OCDE da prioridad a los elementos económicos o patrimoniales. En otras palabras, tienen más fuerza los indicios objetivos, al igual que en la cuestión de las ausencias esporádicas. Las circunstancias subjetivas y personales tienen importancia, pero suelen ser alegadas como complemento a las pruebas patrimoniales o económicas.

⁶⁷ Sentencia de la sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 3440/2014, recurso número 331/2013, de 16 de julio. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042014100272] FJ cuarto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁶⁸ Sentencia de la sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 3440/2014, recurso número 331/2013, de 16 de julio. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042014100272] FJ cuarto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

⁶⁹ Sentencia de la sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 3440/2014, recurso número 331/2013, de 16 de julio. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042014100272] FJ cuarto. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Todo esto permite a la Audiencia Nacional desestimar el recurso. La sentencia confirma el fallo establecido por el TEAR de Cataluña, D. Augusto era residente fiscal en España en los ejercicios investigados. Deberá por tanto tributar como obligado de IRPF.

c. Concepto de presencia habitual

Cuando no sea posible determinar la vivienda permanente ni el centro de intereses vitales de la persona física, la OCDE ha establecido como criterio la determinación del estado donde la persona tenga su presencia habitual. Este criterio suele ser aplicado a personas que viven en diferentes estados, con varias viviendas o bien que residen en hoteles en diferentes partes del mundo. Se trata de un supuesto residual, no hay mucha jurisprudencia ni doctrina sobre la materia, pero debe ser analizado.

Este concepto, de nuevo, se encuentra indeterminado y por lo tanto debemos estudiarlo con el fin de dar ciertas pautas para obtener una mejor comprensión. El artículo 4 MCOCDE explica:

“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;”⁷⁰

Cuando se habla de “donde more”, ¿Se trata del estado donde más días pase durante el año natural? ¿Se debe analizar de forma cuantitativa? ¿O atender a la intencionalidad de estas estancias?

Los comentarios de la OCDE sobre el artículo 4 MCOCDE aportan indicios sobre los medios de prueba a emplear en caso de litigio. Se trata de una serie de apuntes que complementan el contenido del MCOCDE con el fin de dar luz a las distintas cuestiones recogidas en sus preceptos.

Este segundo criterio aplica a dos supuestos:

- Cuando la persona tenga **dos viviendas permanentes en los Estados contratantes**. Además, no debe ser posible determinar su centro de intereses vitales. En este primer supuesto, la OCDE apunta que se deberá considerar al individuo como residente en el Estado donde esté con “mayor frecuencia”. Hace referencia a un criterio cuantitativo, al estado donde pase más días al año. Es

⁷⁰ Artículo 4.2.b), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

importante apuntar que a la hora de computar los días no hay que limitarse a contabilizar “las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado”⁷¹.

- Cuando la persona física **no posea de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes**. Como ya se ha explicado, un ejemplo de esto sería la persona que reside en hoteles en diferentes estados. De nuevo, no se debe contabilizar de forma separada la estancia en cada hotel, sino que se deben computar los días que se haya pasado en el Estado en cuestión.

En ambas situaciones se debe estudiar el criterio cuantitativo. Sin embargo, a diferencia de los 183 días, el legislador no establece un límite con el cual se puede concluir que la persona tiene su residencia fiscal en el estado en cuestión. El comentario 19 establece que, “No basta con simplemente determinar en cuál de los Dos Estados esa persona ha pasado más días en ese periodo”⁷². El texto continúa explicando que para considerar una estancia como residencia se deberá estudiar “la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que son parte de la rutina habitual de la persona”.⁷³

Aunque sea necesario determinar el número de días que el individuo pasa en el país, se deberá estudiar también la intencionalidad y la razón de ser de estas estancias. De nuevo, se debe combinar tanto criterios objetivos como subjetivos, con el fin de determinar la residencia fiscal. No obstante, la intencionalidad es tenida en cuenta como un elemento complementario al criterio cuantitativo.

d. Nacionalidad y común acuerdo

En última instancia, el artículo 4 MCOCDE trata de resolver una última cuestión, el caso en el que no se pueda determinar la presencia habitual en un Estado, o se demuestre en ambos. Es el último supuesto que contempla este artículo. En este caso, el precepto establece:

“c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

⁷¹ Comentario 17 del artículo 4, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

⁷² Comentario 19 del artículo 4, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

⁷³ Comentario 19.1 del artículo 4, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

d) 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.”⁷⁴

Lo primero que se debe estudiar es la nacionalidad del individuo. Como ya se ha mencionado, el concepto de nacional deberá determinarse en la normativa interna de cada Estado (se establece en el art. 3.2 MCOCDE). En este supuesto pueden surgir diferentes situaciones.

Por último, si no es nacional de ninguno de estos dos estados o lo es de ambos, se deberá llegar a un acuerdo entre los estados contratantes. Para ello, la OCDE hace remisión al artículo 25 del Modelo de Convenio⁷⁵ en el que se establecen las reglas con las que llegar a un acuerdo amistoso.

Se trata de un supuesto residual, ya que la mayoría de los litigios son resueltos a través de la determinación de los criterios mencionados en los apartados superiores.

⁷⁴ Artículo 4.2.c) y d), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. De 21 de noviembre de 2017

⁷⁵ Artículo 25, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTA

Uno de los objetivos de este Trabajo de Fin de Grado es la elaboración de una propuesta sobre las modificaciones que se podrían hacer en la LIRPF para eliminar en alguna medida las incertidumbres que plantea.

Para ello, es interesante realizar una recopilación de los diferentes elementos que los órganos jurisdiccionales emplean con el fin de resolver estas incertidumbres.

En primer lugar, y como reflexión general, la conclusión que se extrae de todas las sentencias estudiadas es la necesidad de llevar a cabo un estudio integral y lo más exhaustivo posible a la hora de determinar la residencia fiscal de una persona física. En otras palabras, aunque no se otorgue la misma fuerza a todos los indicios a la hora de probar la residencia fiscal de un individuo, se debe realizar un estudio completo de sus circunstancias (tanto personales como económicas) para concluir sobre dicha residencia. Y ello porque aporta mayor seguridad jurídica que la simple acreditación de la residencia fiscal a través del certificado de residencia correspondiente.

Al comenzar el trabajo, anticipamos que la DGT, en una de sus consultas, señalaba que el único documento relevante a la hora de determinar la residencia era el certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de cada estado. Sin embargo, el posterior análisis de la jurisprudencia llevaba a la conclusión de que se deben aceptar como medio de prueba todo tipo de documentos o indicios que pueda relacionar a la persona con el territorio español o con terceros estados.

A su vez, es importante no solo estudiar la relación de la persona física con España, sino con el estado o territorio en el que el contribuyente afirma residir. La inexistencia de pruebas que relacionen a la persona con este territorio refuerza la relación de aquel con España. No obstante, el hecho de tener una vivienda u obtener algún tipo de renta que provenga de dicho territorio no prueba de manera definitiva que el investigado sea residente fiscal de aquel.

Otra de las cuestiones relevantes en el análisis de la jurisprudencia es la determinación del concepto de “ausencia esporádica”. Como mencionamos al principio del trabajo, se trata de un elemento al que la jurisprudencia ha tratado de aportar mayor seguridad jurídica. Para empezar, una ausencia de más de 183 días no puede ser considerada como esporádica, por lo que no podrá ser considerada, en general y sin ningún matiz, como tiempo de estancia en el país analizado.

Además, como ya hemos mencionado, a la hora de analizar la ausencia en cuestión, los tribunales dan mayor importancia a la duración de esta (carácter cuantitativo), que a la intención que motive la ausencia.

Esta sería, por tanto, la primera modificación que propondríamos incluir en la normativa actual. Así, en el primer apartado del art. 9 LIRPF cabría añadir lo siguiente: “No se podrá considerar en ningún caso como esporádica una ausencia que supere los 183 días durante el año natural.”

Asimismo, se han expuesto casos (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Murcia número 615/2018, de 24 de septiembre de 2018) en los que la argumentación a la hora de determinar la residencia fiscal de una persona física se basa en las circunstancias subjetivas o personales de la persona física. En otras palabras, si bien existían indicios económicos y patrimoniales que ligaban a la persona a España, no eran suficientes para determinar de forma eficaz la residencia fiscal del investigado. Las circunstancias personales del individuo tenían un peso mayor. Se trata de una consideración que no se recoge expresamente en la norma actual, salvo para establecer una presunción favorable a la residencia cuando “resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel”.

Por lo tanto, propondríamos una segunda modificación que se debería llevar a cabo de la normativa para reemplazar el concepto de “núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos” por el de “centro de intereses vitales, referido al lugar en el que se encuentren los intereses personales y, de forma subsidiaria, económicos de la persona física.”

En otras palabras, cualquier indicio que vincule a la persona física a España es relevante a la hora de determinar su residencia fiscal. Aunque el patrimonio y las principales rentas sean datos relevantes que analizar, circunstancias como el lugar desde el que gestione sus activos, los clubs a los que pertenezca, el lugar donde vaya al médico o el consumo de su vivienda son elementos significativos a la hora de determinar la residencia fiscal.

Por lo tanto, el artículo 9 LIRPF quedaría de la siguiente forma:

“1. 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. **No se podrá considerar en ningún caso como esporádica una ausencia que supere los 183 días dentro del año natural.**

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.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el **centro de intereses vitales**, de forma directa o indirecta, **referido al lugar en el que se encuentren los intereses personales y, de forma subsidiaria, económicos de la persona física.**

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.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”

6. BIBLIOGRAFÍA

6.1. Legislación

Convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006.

Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia a fin de evitar la Doble Imposición y de Prevenir la Evasión y el Fraude Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14 de octubre de 1997. (“Boletín Oficial del Estado” de 9 de octubre de 1998.)

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29 de noviembre de 2006)

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30 de noviembre de 2006)

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, de 21 de noviembre de 2017.

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

6.2. Jurisprudencia

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1447-17 de 07 de Junio de 2017

Resolución No Vinculante de Dirección General de Tributos, 0893-98 de 26 de Mayo de 1998

Sentencia del TSJ de Murcia número 615/2018, de 24 de septiembre. [versión electrónica - base de datos Normacef, Centro de estudios financieros. Ref. NFJ071928]. Fecha de la última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229], Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Madrid número 12955/2016, recurso número 193/2015, de 1 de diciembre [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079330052016101229] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña número 1585/2021, de 14 de enero [versión electrónica - Cendoj. Ref. 08019330012021100214], Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña número 170/2023, recurso número 3207/2021, de 12 de enero [versión electrónica - Cendoj. Ref. 08019330012023100088]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Asturias número 917/2016, recurso número 1050/2015, de 28 de noviembre [versión electrónica - base de datos Iberley. Ref. 33044330012016100902]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 5096/2021, de 10 de noviembre. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042021100563] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional número 2001/1622, de 20 de septiembre [versión electrónica - base de datos Vlex. Ref. 3809116170]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023

Sentencia de la sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional número 3440/2014, recurso número 331/2013, de 16 de julio. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079230042014100272] Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 4433/2017, recurso número 813/2017, de 28 de noviembre. [versión electrónica - Cendoj. Ref. 28079130022017100444]. Fecha de última consulta: 10 de abril de 2023.

6.3. Recursos de internet

Arregui Bravo, J. (2017). Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: Análisis a la luz de las recientes sentencias del tribunal supremo. *Actualidad Jurídica* (1578-956), (47).

<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5662/documento/esp04.pdf?id=7552>

- García Carretero, B. (2020). Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF. *Quincena fiscal*, (8), 4. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7435929>
- De la Fuente Alonso, B. (2021). La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 6 (21). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_06.pdf
- Escudero González, V. M. (2018). La determinación de la residencia fiscal de los deportistas profesionales. http://laboratoire-droit-sport.fr/wp-content/uploads/2021/03/Residencia-fiscal-de-los-deportistas-profesionales_2018.pdf
- Gil García, E. (2022). La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, (193), 123-158. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8369532>
- Jara Merino, I., Vázquez del Rey Villanueva, A., (2018). R. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf
- Larena, D. A. (2018). Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales. *Documentos de Trabajo* (IELAT, Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos), (116), 1-97. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6764273>
- Ministerio de Hacienda y función pública, Acuerdos de intercambio de información (disponible en <https://www.hacienda.gob.es/ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>)
- Prieto Moliner, P. (2014). Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 14(14). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_14.pdf
- Rodríguez Rodríguez, A. (2010). Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos. *Cuadernos de formación, Colaboración*, 11(40/10). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11_16.pdf