

LA DOCTRINA DEL TEAC SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Abelardo Delgado Pacheco

*Abogado. Profesor Asociado en la UAM
Madrid
(España)*

Resumen

El TEAC ha dictado en los primeros meses de 2023 varias importantes resoluciones en las que por vez primera construye una detallada doctrina sobre la interpretación de los criterios domésticos para la determinación de la residencia fiscal de una persona física. Ciertamente, esta doctrina nace con la limitación de no afrontar todavía la interpretación conjunta de estos criterios domésticos y de los contenidos en el artículo 4 del MCOCDE, en los supuestos de doble residencia. No obstante, la nueva doctrina del TEAC completa la contenida en una resolución anterior de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019) y ofrece un detallado análisis del artículo 9 de la Ley del IRPF.

Palabras clave

Residencia fiscal, IRPF, prueba, centro de intereses económicos

Abstract

The TEAC has issued in the first months of 2023 several important resolutions in which for the first time it builds a detailed doctrine on the interpretation of the domestic criteria for the determination of the tax residence of an individual. Certainly, this doctrine is born with the limitation of not yet facing the joint interpretation of these domestic criteria and those contained in article 4 of the MCOCDE, in cases of double residence. However, the new doctrine of the TEAC completes the one contained in a previous resolution of December 19, 2022 (04837/2019) and offers a detailed analysis of article 9 of the Personal Income Tax Law.

Keywords

Tax residence, IRPF, proof, center of economic interests.

Cómo referenciar: Delgado Pacheco. (2023). La doctrina del TEAC sobre la residencia fiscal de las personas físicas. *Revista Técnica Tributaria* (142), 243-254.

SUMARIO

1. Resoluciones del TEAC y supuestos de hecho
2. Fundamentos de la doctrina del TEAC
3. Conclusiones

1. Resoluciones del TEAC y supuestos de hecho

Sin perjuicio de algunos antecedentes concretos, que luego citaremos y que las resoluciones comentadas invocan, el TEAC no había construido aún una doctrina extensa y detallada sobre la residencia fiscal. De hecho, aun después de las resoluciones que vamos a comentar ahora, carecemos de una doctrina del TEAC sobre la residencia fiscal de las personas jurídicas o entidades y sobre una noción tan crucial como la de sede de dirección efectiva. Sin embargo, en 2023, el TEAC ha dictado siete resoluciones a través de las cuales ha construido una doctrina detallada sobre los dos criterios recogidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF para determinar cuándo una persona física debe tener la consideración de residente fiscal en España: su permanencia en territorio español y la localización en España de su centro de intereses económicos, a los que habría que añadir la llamada presunción familiar. Además, tras estas resoluciones del TEAC nos hemos encontrado con una importante sentencia del Tribunal Supremo, la de 12 de junio de 2023 (recurso de casación núm. 915/2022), en la que el Alto Tribunal aborda sobre todo la interpretación del artículo 4 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (MCOCDE), siempre en relación con la residencia fiscal de una persona física.

Entre las resoluciones dictadas por el TEAC, la mas completa y por ello la más importante es una de las últimas, entre las dictadas en la misma fecha de 25 de abril de 2023, en concreto la resolución con números de referencia 04812/2020 y 01804/2021. En esta resolución se aborda la posible residencia fiscal en España de un deportista profesional que sostenía ser residente en Andorra. Como sucedía en la resolución de 19 de diciembre de 2022, es Andorra la jurisdicción alternativa en periodos en los que no resultaba aún de aplicación el CDI entre ese Estado y España. En esta resolución, el TEAC construye una detallada doctrina tanto sobre el cómputo de los días de permanencia en territorio español como sobre la noción de centro de intereses económicos, en un caso en el cual el núcleo de tales intereses dependía de cuestiones tan específicas como el lugar de las carreras en las que ese deportista participaba o la residencia de las personas que gestionaban sus intereses.

Esta resolución del TEAC se ve precedida y completada por otra de 28 de marzo de 2023 (04045/2020). En esta resolución, el TEAC se enfrenta a una situación peculiar como es la de un reclamante que había solicitado la rectificación de una autoliquidación por el IRNR, por entender que era residente fiscal en España, residencia que la Administración niega, rechazando así la rectificación pretendida. En esta resolución, el TEAC confirma la resolución administrativa, centrándose en el criterio de permanencia en España durante más de la mitad del año natural y en la prueba de los días de esa permanencia.

A las dos resoluciones anteriores de 2023 se unen otras cinco que podemos clasificar en tres grupos:

- a) En primer lugar, encontramos dos resoluciones de la misma fecha, 23 de febrero de 2023 (resoluciones 04129/2020 y 04549/2020), sobre el valor de los certificados de residencia fiscal emitidos por otra Administración para probar la residencia fiscal en esa jurisdicción a los efectos de la aplicación del correspondiente convenio.
- b) Las dos resoluciones anteriores han de ponerse en conexión con otras dos que también comparten fecha, 25 de abril de 2023 (resoluciones 04104/2020 y 03967/2020), y que comparten pues fecha también con la primera de las resoluciones citadas. En estas resoluciones volvemos a encontrar el debate sobre el valor de los certificados de residencia fiscal, pero a los efectos de la prueba o acreditación de la residencia en un Estado de la Unión Europea y con el fin de poder deducir los gastos habidos en España y que tengan una conexión directa con rentas de fuente española obtenidas por esa persona no residente.
- c) Por último, habría que añadir una resolución de 28 de marzo de 2023 (04031/2020), fecha también de la segunda de las resoluciones citadas, en la que el TEAC se pronuncia sobre una cuestión concreta, pero importante, como es la relación entre el centro de intereses económicos y los rendimientos derivados de trabajos efectivamente realizados en otro país, pero con un empleador y pagador residente en España. En esta resolución, el TEAC afirma que esos rendimientos han de entenderse obtenidos fuera de España a los efectos de determinar el núcleo principal de los intereses económicos de una persona. De esta manera, el TEAC reitera la doctrina ya recogida en una resolución anterior de 19 de diciembre de 2022, resolución ésta que comparte fecha con la resolución citada con número 04837/2019, pero que es una resolución diferente con número de procedimiento 03489/2019.

2. Fundamentos de la doctrina del TEAC

A través de todas estas resoluciones, el TEAC construye una doctrina que pretende ser completa sobre la interpretación del artículo 9 de la Ley del IRPF y el significado de los criterios que esa norma recoge para determinar cuándo una persona física es residente fiscalmente en España.

El artículo 9 de la Ley del IRPF establece dos criterios alternativos para decidir la residencia fiscal de una persona física. Esa persona tendrá en España su residencia fiscal si permanece más de 183 días, durante el año natural, en territorio español o bien si, aunque no concorra esa permanencia, radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, es decir, se localiza en España el llamado habitualmente centro de sus intereses económicos. Por lo tanto, estamos ante dos criterios alternativos; pueden concurrir uno o los dos, pero basta la concurrencia de uno de ellos para que esa persona física sea considerada residente a efectos fiscales en España. Este artículo 9 de la Ley del IRPF añade un criterio relativo a la situación personal, pero ese criterio en la ley doméstica aparece únicamente como una presunción, pues se presume la residencia en España de una persona

cuando residen en España su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad.

Estos criterios domésticos conviven con la aplicación de los convenios de doble imposición. Estos convenios no determinan nunca inicialmente la residencia fiscal de una persona, que viene determinada por la ley doméstica de cada jurisdicción, lo que, en el caso de España, conduce al artículo 9 de la Ley del IRPF. Sólo cuando una persona es considerada residente en dos jurisdicciones y entre éstas existe un convenio, deberemos acudir a ese convenio y por ello al artículo 4 del MCOUDE, en el caso de España, para dirimir la residencia fiscal que deba prevalecer. En ausencia de convenio, esa falta de coordinación entre dos jurisdicciones dará lugar a una situación de doble residencia fiscal. Mediando un convenio, éste no armoniza los criterios domésticos de residencia fiscal, sino que interviene para evitar esa doble residencia en su caso.

En las resoluciones comentadas, el TEAC especialmente avanza en la interpretación del criterio de permanencia en territorio español. Una persona física será residente fiscal en España cuando, como ya hemos dicho, permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período 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 paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éstos durante 183 días en el año natural. Para determinar este período de permanencia, 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. En las primeras resoluciones de 28 de marzo y 25 de abril de 2023, el TEAC construye la siguiente doctrina sobre la forma de computar este periodo de permanencia.

- a) El TEAC parte de las dificultades probatorias de esta permanencia y, por este motivo, construye una doctrina basada en la diferenciación entre tres tipos de días de permanencia: los días de permanencia probada, los días comprendidos entre dos días en los que se ha probado la permanencia y los días correspondientes a las llamadas ausencias esporádicas. El TEAC acuña una terminología discutible cuando habla de «días de presencia certificada» y «días presuntos». La expresión «presencia certificada» puede dar lugar a equívocos, pues, en realidad, estamos hablando de días en los que la presencia puede entenderse probada por cualquier medio de prueba válido, sin que esa prueba suponga propiamente certificado alguno.
- b) En segundo lugar, el TEAC interpreta la ley doméstica a la luz de los comentarios al MCOUDE, trayendo a colación los relativos al artículo 15, cuando se refieren a los días de permanencia en el territorio donde se presta el trabajo; esos 183 días de que habla el MCOUDE, transcurridos los cuales el Estado de la fuente, donde se realiza el trabajo, adquiere un derecho de gravamen sobre las rentas de ese trabajador, aunque este conserve su condición de no residente. De acuerdo con este criterio de interpretación, el TEAC entiende que estaremos ante un día de perma-

nencia desde el primer instante de presencia en el territorio español. El computo de ese día no exige que se pernocte en territorio español ni atiende a los motivos de la presencia, bastando ésta en cualquier momento durante ese día para que éste se compute entero como día de permanencia.

- c) Por lo tanto, probada la presencia en territorio español un día, ese día se computa entero como día de permanencia y se presume la permanencia en territorio español de ese contribuyente durante todos los días comprendidos entre ese día de permanencia probada, o certificada, y el día posterior del que exista prueba de la salida del contribuyente del territorio español. Ese último día se computará también completo entre los de permanencia en territorio español, como día de presencia probada en España al probarse que fue en ese día cuando el contribuyente abandonó el territorio español en ese periodo de tiempo de permanencia.
- d) No obstante, como pasa con frecuencia en los casos abordados por el TEAC sobre esta cuestión, las características de la jurisdicción alternativa condicionan la doctrina construida. Como ya hemos advertido, esa jurisdicción es Andorra en la resolución de 25 de abril de 2023, como lo era en la de 19 de diciembre de 2022, es decir, en palabras del TEAC, una jurisdicción fiscal ventajosa, respecto de la que la aplicación de un criterio de pernoctación podría, a juicio del TEAC, distorsionar la realidad. No obstante, la posición del TEAC no puede evitar la ambigüedad cuando afronta la cuestión de los días de tránsito, problema que puede surgir con frecuencia no solo en relación con jurisdicciones más ventajosas sino simplemente en casos de circulación transfronteriza.

Además de la cuestión de la permanencia, el TEAC, en estas resoluciones, aborda también la relativa a la interpretación de la noción de centro de intereses económicos, sobre todo en la resolución de 25 de abril de 2023, en relación con la residencia de un deportista profesional. El TEAC completa la doctrina que ya esbozó en la resolución anterior de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019), considerando que el centro de intereses económicos, como núcleo principal de tales intereses, hace referencia tanto a la renta como al patrimonio de la persona, en una aproximación flexible que tenga en cuenta la índole de los diferentes elementos patrimoniales del contribuyente y comparando los intereses presentes en España sólo con los situados en la jurisdicción alternativa y no en el resto del mundo. Ahora el TEAC completa la doctrina en relación con dos aspectos particulares del caso resuelto.

En primer lugar, la Inspección de los Tributos había sostenido que esa persona tenía en España su centro de intereses económicos, entre otras razones, atendiendo al número de carreras celebradas en España en las que había intervenido como piloto profesional. El TEAC «comparte los recelos del contribuyente» y rechaza que un criterio de esa naturaleza pueda tenerse en cuenta a la hora de construir el centro de intereses económicos de un contribuyente.

Más importancia tiene el otro aspecto que aborda el TEAC. La Inspección de los Tributos había incluido entre los intereses económicos del contribuyente la dirección de la gestión de su actividad vista globalmente. En suma, la Adminis-

tración había tenido en cuenta donde se llevaba a cabo esa dirección atendiendo a la residencia de las personas encargadas de la misma y, en concreto, a la del manager personal del contribuyente y a la de sus asesores fiscales, así como a la de sus preparadores físicos y sus asistentes personales en las carreras. Siendo residentes esas personas en España, cabía considerar que radicaba en territorio español el núcleo de los intereses económicos del contribuyente, planteamiento que el TEAC asume. No obstante, el propio planteamiento conduce a una conclusión parcialmente favorable al contribuyente en la medida en la que el TEAC estima su reclamación y acepta que su centro de intereses económicos no estaba en España en 2017. En este punto, la resolución del TEAC pone de manifiesto una vez más que las cuestiones de residencia fiscal son cuestiones de prueba, cuando la resolución acepta que los indicios en 2017 de presencia del contribuyente se debilitan como lo hace la referencia a la situación de su centro de intereses económicos en la medida en la que esas personas estrechamente vinculadas al contribuyente dejan en su mayoría de tener ya la residencia fiscal en España. De esta manera, el contribuyente en ese caso y por ese año no es considerado residente en España, de acuerdo con la ley doméstica, lo que además evita acudir al artículo 4.2 del convenio entre España y Andorra, en un periodo, 2017, en el que hubiera ya resultado de aplicación.

La doctrina anterior es completada por el TEAC a través de las cinco restantes resoluciones dictadas por el tribunal en 2023. No obstante, estas otras resoluciones tienen un alcance más limitado y, en concreto, abordan dos cuestiones, que ya hemos anticipado: la consideración de los rendimientos de un trabajo desempeñado en el extranjero a los efectos de la determinación del centro de intereses económicos y el valor de los certificados de residencia fiscal expedidos por una autoridad de otro Estado.

La primera de estas dos cuestiones nos obliga a citar tres resoluciones del TEAC: las de 23 de febrero de 2023 (04549/2020) y de 28 de marzo de 2023 (04031/2020), precedidas por otra de 19 de diciembre de 2022 (03489/2019). Nos hallamos ante una cuestión importante, en la medida en la que afecta a trabajadores de empresas españolas desplazados o contratados directamente por tales empresas para realizar trabajos fuera del territorio español. En tal situación, puede resultar crucial saber si nuestra legislación doméstica puede considerar que esa persona tiene su centro de intereses económicos en España porque su pagador principal es residente en territorio español, aunque el trabajo se desarrolle fuera de España.

Por supuesto, las situaciones pueden variar. Así, nos podemos hallar no ante trabajadores dependientes sino ante profesionales que desde fuera de España prestan servicios principalmente para uno o varios clientes con residencia en territorio español. Asimismo, podemos encontrar personas que nunca han sido residentes en España y carecen de vínculos con el territorio español y cuya residencia sólo se sustentaría en ese núcleo principal derivado de un empleador residente en España. En este caso, si mediara un convenio de doble imposición, su artículo 4 atribuiría normalmente la residencia al otro Estado, único donde el contribuyente tiene una vivienda a su disposición y donde se encuentra su centro de intereses vitales. Pero en ausencia de convenio surgiría una doble residencia de hecho. Y las dudas surgirían también cuando estemos ante un

trabajador español desplazado al extranjero que conserva un núcleo familiar en España, su vivienda aquí, así como sus inversiones y ahorro anteriores.

Este último caso es el afrontado por el TEAC. En una resolución de 23 de febrero de 2023 (04549/2020), el TEAC afirma que la residencia en España del pagador de un rendimiento puede ser tenida en cuenta para establecer donde debe situarse el núcleo principal de sus intereses económicos. El TEAC cita como antecedentes propios dos resoluciones, una primera de 22 de febrero de 2021 (02008/2019) y otra posterior de 23 de marzo de 2022 (06331/2019), en las que ya se tuvo en cuenta la localización en España de la principal fuente de renta de una persona, bien fuese la empresa que satisfacía sus rendimientos del trabajo o bien la pensión pública cobrada de un ente español. Por lo tanto, el TEAC acepta que la residencia del pagador supone que esa renta deba considerarse de fuente española a estos efectos, aunque advierte que ese hecho no puede conducir sin más a situar en España el centro de intereses económicos, pues éste exige una aproximación flexible que pondere todas las circunstancias. Pero en el caso resuelto, esa fuente española, unida a la titularidad de un inmueble en España y a otros indicios, lleva a la conclusión de situar en España el centro de intereses económicos de un contribuyente y por este motivo, su residencia fiscal sin aplicar convenio alguno ante la falta de una residencia fiscal alternativa.

Esta resolución del TEAC nos sitúa ante una situación compleja por varios motivos. En primer lugar, esta resolución forma pareja con otra de la misma fecha y cuyo criterio técnicamente reitera. Pero esta otra resolución no reitera en realidad este criterio que ahora nos ocupa, sino otro compartido por ambas resoluciones y sobre el que volveremos de inmediato, como es la necesidad de acreditar mediante un certificado de residencia fiscal específico la residencia en otro Estado a los efectos de que sea de aplicación el convenio entre España y ese Estado. Y, por otro lado, el criterio en cuanto al núcleo principal de intereses económicos no es compartido por la otra resolución del TEAC mencionada, la de 28 de marzo de 2023 (4031/2020), que, a su vez, reitera la doctrina iniciada en la otra resolución de 19 de diciembre de 2022 (03489/2019).

En la resolución de 28 de marzo de 2023, el TEAC analiza una resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que rechazó la solicitud de una persona que considerándose no residente pidió la devolución de las retenciones que le practicó su empleador español. La ONGT entendió que las retenciones eran correctas porque en realidad esa persona era residente en España por tener en España su centro de intereses económicos al ser residente en España el pagador de su principal renta. El TEAC rechaza ahora este planteamiento y considera que cuando la retribución satisfecha no deriva de una actividad personal o de un trabajo desarrollado en territorio español, esos rendimientos deben ser considerados rentas procedentes de otro país, no siendo pues rentas de fuente española a la hora de situar el centro de intereses económicos de una persona. Criterio que el TEAC extendía a los rendimientos derivados de una actividad profesional independiente en la resolución de 19 de diciembre de 2022. Además, en la ponderación de los intereses económicos del contribuyente, el TEAC da preferencia a esa renta de fuente extranjera sobre el inmueble y los ahorros en España, recordando que siendo no residente ese trabajador, sus

rendimientos del trabajo no estarán sujetos a tributación por el IRNR dada la redacción del artículo 13.1.c) del TRIRNR, salvo que se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

Y debemos pasar ahora a la última cuestión de las abordadas por estas resoluciones, cuestión que es, como decíamos, la validez y el significado de los certificados de residencia fiscal. El TEAC ha dedicado en 2023 dos parejas de resoluciones a esta cuestión, dos resoluciones de 23 de febrero de 2023 ya mencionadas (04129/2020 y 04549/2020) y otras dos con la misma doctrina de 25 de abril de 2023 (03967/2020 y 04104/2020). Las dos primeras se refieren a los certificados de residencia fiscal a los efectos de la aplicación de un convenio; y las dos siguientes, a los certificados necesarios para acreditar la residencia fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea, a los efectos de la deducción de los gastos necesarios para la obtención de unos rendimientos de fuente española.

En estas resoluciones, el TEAC es consciente de las dificultades que rodean la construcción de una base legal clara para la obligación de aportar certificados de residencia fiscal, como suele exigirse en la práctica administrativa española. El TEAC sitúa esa base legal en la Orden EHA 3316/2010, de 17 de diciembre, dictada en desarrollo del TRIRNR. Por supuesto, el TEAC no puede cuestionar el rango de esta norma y se limita a extraer tres consecuencias. La prueba de la residencia fiscal en otro país no exige taxativamente como medio de prueba la aportación de un certificado de residencia fiscal en esa jurisdicción. Ahora bien, la situación cambia cuando se trata de los dos supuestos contemplado en esa Orden de 2010. La aportación de un certificado de residencia fiscal sí será imprescindible como medio de prueba tasado, cuando se pretenda la aplicación de un convenio de doble imposición o ejercer el derecho a la deducción de gastos, por un residente en la Unión Europea, de acuerdo con el artículo 24.6 del TRIRNR. Y se trata de dos tipos distintos de certificados. En un caso, la autoridad competente deberá certificar que esa persona es residente en el otro Estado a los efectos de la aplicación del convenio de doble imposición entre ese Estado y España. En el caso de los gastos deducibles a tenor del artículo 24.6 del TRIRNR, el certificado deberá acreditar sólo la residencia fiscal de esa persona en ese Estado de la Unión Europea.

Y, para terminar, la cuestión de los certificados de residencia fiscal nos conduce a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023. El Alto Tribunal casa y anula una sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021 (recurso núm. 3/2018), en un caso peculiar en el que el recurrente era una persona física de nacionalidad norteamericana, con una posible residencia fiscal alternativa en Marruecos y al que la Administración española reputó residente fiscal en España por tener en territorio español su centro de intereses económicos, por sus inmuebles e inversiones localizados en territorio español. A lo largo de los procedimientos administrativos y del proceso ante la Sala de instancia, el recurrente apuntó a su residencia en Marruecos primero, pero finalmente aportó un certificado de residencia fiscal en los Estados Unidos. Sobre este certificado planeó la idea de que se había expedido sólo por la nacionalidad del interesado, pues en los Estados Unidos un ciudadano queda sujeto a imposición con independencia de su residencia efectiva en el sentido tradicional. En

todo caso, la Audiencia Nacional ignoró ese certificado y tal vez confundió la posibilidad de considerar a esa persona residente también en España con la validez y efectos de un certificado que obligaba a razonar de manera distinta, a la luz del artículo 4.2. del convenio entre España y los Estados Unidos.

Esta última postura es la que confirma el Tribunal Supremo. La sentencia dictada en casación, en el debate sobre la residencia fiscal de una persona física, aporta dos ideas importantes. En primer lugar, ni la Administración ni los tribunales españoles pueden ignorar o negar la validez de un certificado de residencia fiscal expedido por otro Estado, con el que España tiene un convenio de doble imposición. Ese certificado dará lugar en su caso a un conflicto de residencia que deberá resolverse de acuerdo con ese convenio. Y al resolver ese conflicto, aplicando el artículo 4.2 del convenio, no es posible reducir la noción de centro de intereses vitales a la más estrecha de centro intereses económicos. Por lo demás, el Tribunal Supremo en esta sentencia cita también la Orden EHA 3316/2010 sobre el valor de los certificados de residencia fiscal y recuerda, como lo ha hecho el TEAC, que la residencia fiscal no puede determinarse de manera unilateral, sino que ha de ser probada y acreditada de acuerdo con los criterios jurídicos de aplicación¹.

3. Conclusiones

Sin duda, nos hallamos ante una doctrina importante que puede tener un gran valor en el futuro, aunque también puede evolucionar. Ahora bien, como esta misma doctrina resalta, no debemos olvidar que determinar la residencia fiscal de una persona física es ante todo una cuestión de prueba. Más allá de discusiones técnicas sobre el significado de los criterios de permanencia o de configuración del centro de intereses económicos, esa permanencia o ese núcleo principal de intereses económicos deben probarse, en una distribución de la carga de la prueba entre la Administración y el contribuyente en cada caso. Y esta prueba puede ser compleja y de resultado incierto siendo posible que nos hallemos ante un problema creciente, el de las dificultades inherentes a la determinación de la residencia fiscal de un número cada vez mayor de personas físicas. Las reglas para señalar la residencia fiscal se construyeron en un mundo en el que las personas se movían poco y lentamente. Hoy las personas cambian con frecuencia de residencia a lo largo de la vida y sobre todo pueden vivir a caballo o entre diferentes jurisdicciones, lo que dificulta la determinación de esa residencia fiscal y, en última instancia, cuestiona el propio principio de que una persona debe tributar por su renta mundial en una única jurisdicción que es la de su residencia fiscal.

¹ Todo ello, en espera de que el Tribunal Supremo resuelva el recurso de casación ya admitido por auto de 10 de mayo de 2023 (recurso de casación núm. 7744/2022), en el que deberá abordar los efectos de un certificado de residencia fiscal en el Reino Unido para determinar si un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, por el hecho de que en ese país no tribute por sus rentas mundiales al estar sometida a un régimen fiscal que, aunque se aplica a residentes, limita la imposición a las rentas obtenidas en ese Estado.

La nueva doctrina del TEAC resalta esta dimensión probatoria aludiendo a la validez de cualquier medio de prueba como los aceptados a esos efectos en diferentes resoluciones de la jurisdicción penal, con cita de las sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 12 de abril de 2021 (recurso 76/2014) y de 6 de mayo de 2021 (recurso 85/2019). En particular, en la resolución de 28 de marzo de 2023 (04045/2020) el TEAC afirma que la llamada presencia certificada puede probarse por cualquier medio de prueba, aceptándose los movimientos de tarjetas, utilización de medios de transporte, visitas médicas y sanitarias, pagos con Vía-T, firmas de escrituras o contratos, asistencia a cursos,... Sin embargo, estos medios de prueba podrían ser cuestionados, en realidad, tanto desde la perspectiva de la base legal de una investigación previa dirigida a una persona concreta, antes de cualquier procedimiento de comprobación, como desde la propia del derecho a la intimidad propio o de terceros. Y, por otra parte, el propio TEAC duda del alcance de algunas de estas pruebas cuando plantea el posible uso de tarjetas de transporte o medios de pago por terceros.

Sobre la permanencia y la prueba de la presencia en territorio español, el TEAC construye una doctrina razonable, pues razonable es presumir que una persona se encuentra en ese territorio entre un día de llegada al mismo y el día en el que lo abandona. Esa presunción parece conforme con el artículo 108.2 de la LGT y el artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Cuestión distinta es la relativa a los días derivados de tránsitos o escalas, donde entendemos que el propio TEAC deja la cuestión más abierta para decidir a la luz de las circunstancias de cada caso.

Sobre el centro de intereses económicos, las resoluciones de 2023 siguen el camino de la resolución de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019). Ese núcleo de intereses exige una aproximación flexible y ponderada teniendo en cuenta tanto las fuentes de renta como los elementos patrimoniales y la naturaleza y características de cada uno de ellos. Por supuesto, una doctrina de esta naturaleza rodea de incertidumbre la conclusión en cada caso a la vista de la complejidad de este. Así sucede, cuando se ha tratado de ponderar los elementos determinantes del centro de intereses económicos de un deportista profesional. El TEAC mantiene que esta ponderación debe hacerse comparando los elementos de renta o patrimonio situados en España con los situados en la jurisdicción alternativa, sin tener en cuenta los ubicados en el resto del mundo. Así es tradicionalmente, pero habrá que ver a que conclusiones lleva este criterio en ciertos casos, como ya señalábamos al comentar en estas mismas páginas la anterior resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2022².

En relación con esta determinación del centro de intereses económicos, el TEAC afronta de forma poco clara la cuestión del significado de la residencia en España del pagador de rentas por trabajos o servicios realizados fuera del territorio español. EL TEAC introduce una cierta incertidumbre por la falta de unidad en su propia doctrina, pero parece optar por considerar que esa renta no es de fuente española ni forma parte del núcleo de intereses situados en territorio español, postura que estimamos correcta y coherente con la política fiscal

2 Delgado Pacheco, A. (2023). La noción de centro de intereses económicos en la determinación de la residencia fiscal: R TEAC de 19 de diciembre de 2022, RG 00/04837/2019. *Revista Técnica Tributaria* (141), 169-177.

española, como pone de manifiesto el artículo 13.1.c) del TRIRNR, en un terreno que puede tener especial trascendencia en el futuro.

Poco cabe añadir sobre la doctrina del TEAC en cuanto a los certificados de residencia fiscal, salvo insistir sobre la base legal en la que se apoya, la orden EHA 3316/2010, y la necesidad de asumir que la práctica administrativa de los diferentes Estados varía y es con frecuencia dubitativa a la hora de redactar estos certificados, como en última instancia ocurre también con la práctica administrativa española.

Sin duda, para terminar, la gran cuestión pendiente es aquella a la que aboca la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de junio de 2023. Mediando un certificado de residencia fiscal estaremos ante un conflicto de residencia que debe resolverse aplicando un precepto distinto como es el artículo 4.2 del convenio que proceda en cada caso. Y en este terreno nos enfrentaremos a un concepto más amplio y diferente como es el de centro de intereses vitales, sobre el que poco se dice en la última sentencia del Tribunal Supremo y respecto del que seguimos teniendo únicamente la anterior sentencia del Alto Tribunal de 4 de julio de 2006 (recurso 3400/2001).