

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADE

Trabajo Fin de Grado



LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Una aproximación doctrinal y práctica a la legislación y jurisprudencia interna al Modelo de Convenio de la OCDE y a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

Autor: Elena Almudena Écija Cubertoret
Tutor: José Javier Galán Ruiz

Madrid, diciembre de 2018

ÍNDICE

1. Introducción.....	4
2. Configuración de los sistemas tributarios.....	5
2.1 Principios generales	5
2.2 Criterios de sujeción.....	5
3 Residencia fiscal: legislación española, análisis y jurisprudencia.....	6
4 Requisito de permanencia de 183 días. Doctrina y jurisprudencia.....	11
4.1 Discusión doctrinal anterior a la STS 4306/2017 de 28 de noviembre	11
4.2 Análisis de la STC 4306/2017 de 28 de noviembre.....	15
4.3 Análisis de la reacción doctrinal a la STC 4306/2017 de 28 de noviembre.....	24
5 Centro de intereses económicos, presunción familiar y centro de intereses vitales.....	29
5.1 Criterio del centro de intereses económicos.....	29
5.2 Presunción familiar.....	31
5.3 Centro de intereses vitales: nexo con el modelo de la OCDE.....	31
6 Análisis del Modelo de la OCDE para la doble imposición internacional y de sus comentarios.....	31
6.1 Personas comprendidas (Art.1). Impuestos comprendidos (Art.2).....	32
6.2 Concepto de residente (Art.4).....	34
6.3 Estudiantes (Art.20): comentarios relativos a las posibles consecuencias de la STS 4306/2017 de 28 de noviembre.....	37
7. Resoluciones europeas relevantes a efectos de la residencia fiscal.....	37
7.1 Casos Schumacker y Casos Wielockx y Gilly.....	37
7.2 Casos Asscher y Caso Gerritse.....	40
7.3 Sentencia del TJCE de 6 de Octubre de 2009.....	41
7.4 Resolución del TEAC que reconoce la STJC de 6 de octubre de 2009.....	42
7.5 Sentencia del TJUE, de 17 de septiembre de 2015.....	42
7.6 Resolución del TEAC que reconoce la STJUE de 17 de septiembre de 2015.....	43
8. Conclusiones.....	44
9. Bibliografía.....	49
9.1 Trabajos en línea.....	49
9.2 Revistas y libros.....	49

10. Jurisprudencia y doctrina administrativa.....	50
10.1 Jurisprudencia.....	50
10.2 Doctrina administrativa.....	51
11. Legislación.....	52
12. Índice de Siglas.....	54

1. INTRODUCCIÓN.

En un mundo globalizado, con la posibilidad de cruzar océanos y continentes en cuestión de horas, donde no es tan extraño empezar el día con una reunión en Londres y acabarlo con otra en Madrid y en unos tiempos donde cada vez más nos consideramos ciudadanos del mundo, aun es vital saber dónde está aquello que llamamos hogar... al menos, a efectos tributarios.

A lo largo de las siguientes páginas vamos a analizar los criterios de sujeción contenidos en el art.9 LIRPF así como la jurisprudencia del TEAC, del TS y del TJUE acerca de la casuística derivada de su interpretación a fin de entender cuándo se puede considerar a un individuo residente fiscal en España, los criterios que priman en el ámbito internacional recogidos en el modelo de la OCDE y la relación entre la política fiscal de los Estados Miembros de la UE y las libertades que configuran esta última.

Hoy, la residencia fiscal es la base, como en el pasado lo fue la nacionalidad, sobre la cual se sustenta todo el *imperium* que un Estado tiene sobre sus habitantes a la hora de hacerles tributar por obligación personal. Fomentar una buena cooperación internacional beneficia tanto a las HPs como a los contribuyentes al evitar que haya tanto un conflicto positivo como uno negativo por un mismo sujeto entre dos Administraciones Tributarias. Tan injusto es que un sujeto logre evitar cualquier carga impositiva como lo es que tenga que hacer frente a más de lo que dicte el principio de capacidad económica que debe regir en todas las obligaciones tributarias.

De la vocación de estudiar, clarificar y entender el papel que el concepto de residencia fiscal tiene a la hora de determinar la tributación de aquellos individuos que tengan un elemento internacional significativo en su vida nace este TFG. Al término del mismo, se espera haber podido plasmar una imagen clara del papel que juega la residencia fiscal en el sistema tributario a la luz de la interpretación jurisprudencial de la misma. Se pretende, asimismo, contar con un buen punto de partida que permita entender el papel de los CDIs en las problemáticas de la doble imposición y en la no tributación. Finalmente, se espera estar en posición de entender las limitaciones impuestas por el Derecho comunitario tanto a la capacidad legislativa en el ámbito de los impuestos directos como a su aplicación.

2. CONFIGURACIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.

2.1 PRINCIPIOS GENERALES

En primer lugar, y antes de pasar a examinar la legislación nacional e internacional, así como su interpretación jurisprudencial relevante a efectos de determinar la residencia fiscal de un determinado sujeto, es recomendable, como explica García Carretero (2006, 42) hacer una breve mención a los dos grandes principios configuradores de los criterios por los que un Estado puede optar para gravar las rentas de sus residentes y no residentes:

- Principio personal: la vinculación entre el Estado y el hecho imponible se encuentra en el elemento subjetivo.
- Principio de territorialidad: la vinculación entre el Estado y el hecho imponible se encuentra tanto en el elemento subjetivo como en el aspecto material del hecho objetivo.

2.2 CRITERIOS DE SUJECCIÓN.

Existen diferentes clasificaciones de los posibles criterios para sujetar a un sujeto o una renta a un determinado Estado. Siguiendo a García Carretero (2006, 43-45), he aquí una recapitulación de las más relevantes:

- En primer lugar, puede distinguirse entre:
 - Criterio subjetivo: la vinculación entre Estado y hecho imponible viene dada por el elemento subjetivo. Aquí encontramos los criterios de nacionalidad y residencia.
 - Criterio objetivo: la vinculación entre Estado y hecho imponible es dada por el aspecto material del elemento objetivo. Aquí encontramos el criterio de territorialidad¹ que solo tiene en cuenta el lugar de realización del hecho imponible.
- Atendiendo a las consecuencias, existe una clasificación paralela a la anterior:
 - Criterios personales, que originan la obligación personal, ilimitada: criterio de la renta mundial. Tanto la nacionalidad (como es el caso de EE.UU.)² como la residencia (criterio elegido por el legislador español en el IRPF) se encuadran aquí.

¹ No confundir principio de territorialidad, que es un principio configurador, con el criterio que simplemente es una forma de vinculación entre una renta o sujeto y un determinado Estado.

² Aclárese que en el sistema estadounidense se grava la renta mundial tanto de sus nacionales como de sus residentes y, como en el caso de España, también las rentas obtenidas en su territorio por los no residentes.

- Criterios reales: dan lugar a la obligación real o limitada. Aquí encontramos el criterio de territorialidad. Es el elegido por el legislador español para gravar las rentas de los no residentes (IRNR).
- Partiendo de estas clasificaciones, de gran utilidad pedagógica, se configura una tercera, pacífica entre la doctrina, para exponer las tres opciones que un Estado tiene a la hora de determinar el alcance de su capacidad impositiva:
 - Criterio de la nacionalidad
 - Criterio de la residencia
 - Criterio de la fuente o de la territorialidad

De una forma algo menos limpia, sin distinguir nítidamente entre principios y criterios, muchos autores llegan a esta última clasificación. Chico de la Cámara (2004, 93-94) hace una clasificación inicial entre el principio de personalidad o nacionalidad que define como un criterio cada vez más residual en el Derecho comparado y el principio de territorialidad que define como criterio de la fuente para añadir, a la luz de la realidad de muchos Estados, el criterio de la residencia que, al igual que el de nacionalidad, lleva a tributar por renta mundial. En una disquisición prácticamente idéntica, se expresan Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 77-78).

3. RESIDENCIA FISCAL: LEGISLACIÓN ESPAÑOLA, ANÁLISIS Y JURISPRUDENCIA.

Con las diferentes opciones que tiene un legislador para configurar su sistema tributario ya explicadas, es hora de, en primer lugar, descender a la legislación nacional. Es en la Ley 25/2006 de 28 de noviembre³ donde se encuentra regulado el impuesto, de carácter personal y directo como expone en su primer artículo, de la renta de las personas físicas mientras que el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo aprueba el texto

³ España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 29 noviembre de 2006, (285), 41734-41810.

refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁴, tributo de carácter real.

En el art. 2 de la LIRPF 35/2006, de 28 noviembre, se explicita la vocación del impuesto de gravar la renta universal de todo aquel contribuyente que, de acuerdo con las disposiciones de la ley, sea sujeto pasivo del mismo.

En su art. 5, se muestra el respeto a los CDIs y demás compromisos internacionales que pueda asumir España. Cabe ya adelantar que destaca, por su importancia, la ratificación de España del Modelo de la OCDE⁵ para evitar la doble imposición internacional.

El art.6 regula el hecho imponible, es decir, el objeto de gravamen del impuesto.

En el art.8 ya se aborda la problemática principal de este TFG. En su primer apartado, establece quién será sujeto pasivo del Impuesto: “*Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*” Así como “*Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley*”. Este segundo caso, que no será objeto de mayor profundización, hace referencia al principio de cortesía internacional por el cual los funcionarios españoles ejerciendo en el extranjero, tales como los miembros de misiones diplomáticas o consulares, seguirán siendo considerados residentes de su país de origen.

El art. 9 de la LIRPF 35/2006, de 28 noviembre, contiene los criterios por los que el legislador español opta a la hora de determinar si un individuo será o no sujeto pasivo del IRPF, reproduciendo el antiguo art.9.1 de la LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre⁶. Se establecen tres criterios para considerar a un sujeto determinado como residente fiscal en España y, por tanto, hacerle tributar en nuestro territorio por su renta mundial:

⁴ España. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. *Boletín Oficial del Estado*, 12 de marzo de 2004, (62), 11176-11192

⁵ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

⁶ España. Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. . *Boletín Oficial del Estado*, 10 abril de 1998, (295), 40730-40771.

- En primer lugar, el criterio de permanencia. Cualquier sujeto que pase 183 días en nuestro territorio será considerado residente. Aquí la polémica, que será analizada en profundidad más adelante, surge respecto del cómputo de lo que la ley denomina ausencias esporádicas⁷ así como de todo lo relativo a la prueba en contrario cuando el presunto residente fiscal en España pretenda alegar que lo es en otro Estado.
- En segundo lugar, el criterio del núcleo de intereses económicos, criterio objetivo que pretende hacer tributar como residentes a aquellos sujetos que, independientemente de donde se encuentren físicamente⁸, tengan su principal fuente de ingresos en España. Aquí el criterio para valorar cuándo se reputa España como centro de intereses económicos parece ser compartido por todos los autores y la Administración Tributaria. Según, entre otros muchos, García Carretero (2006, 151), Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 94) o Chico de la Cámara (2004, 118), la comparativa para determinar si las rentas obtenidas en España convierten a dicho Estado en su centro de intereses económicos o no, debe ser realizada entre el valor de dichas rentas y el valor de las rentas obtenidas en otros Estados, de forma individual. Es decir, para que no sea residente fiscal en España, el contribuyente debe probar que hay un Estado en el que los ingresos obtenidos superan los percibidos en España; no basta con que, a nivel mundial, las rentas obtenidas en el resto del mundo sean superiores a las obtenidas en España.
- En tercer lugar, existe la presunción *iuris tantum* de que un sujeto es residente fiscal cuando el cónyuge del que no se encuentre separado legalmente y sus hijos menores de edad que de él dependen sean residentes fiscales en España. Aquí la principal controversia obedece a la interpretación de qué se entiende por “dependencia”. Por un lado, podría entenderse como dependencia económica y, por otro lado, en términos de Derecho de familia, sometimiento o no de los menores a la *patria potestad* del presunto residente fiscal. Es por esta última por la que la doctrina parece inclinarse, entre otros: García Carretero (2006, 168), Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 95) y Chico de la Cámara (2004, 119).
- En cuarto lugar, y volviendo al artículo 8 de esta misma ley, cabe destacar que se introduce una cuarentena fiscal mediante una presunción *iuris et de iure* y por la cual

⁷ Las antiguas ausencias temporales de la Ley 18/1991 de 6 de junio.

⁸ Esto se discutirá más adelante a la luz de la jurisprudencia más reciente del TS.

un sujeto con nacionalidad española que haya sido residente fiscal en España, lo seguirá siendo tanto en el ejercicio en el que cambia residencia como en los cuatro consecutivos al mismo cuando el Estado de dicha residencia sea considerado un paraíso fiscal según el RD 1080/1991 de 5 de julio⁹. Se suscitan dudas acerca de la constitucionalidad y proporcionalidad o no de esta forma de configurar la carga de la prueba en tanto que priva al contribuyente de probar su residencia efectiva en el paraíso fiscal, dando por hecho que el cambio de residencia va a ser siempre y en cualquier caso fraudulento.

En cuanto a su constitucionalidad, la CE en su art.24¹⁰ garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva en su apartado primero y “*a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa*”. Desde este punto de vista, García Carretero (2006, 199) cita la STC 30/86 de 20 de febrero¹¹ por la cual el TC hace hincapié en la importancia que tiene que el art.24 recoja expresamente el derecho del ciudadano a usar todos los medios de prueba pertinentes en cualquier proceso en que se vea involucrado y Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 103) rescata la STC 194/2000 de 19 de julio¹² que declara nula la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas argumentando que no basta que el fin sea constitucionalmente legítimo sino que los medios deben serlo también. Parece haber acuerdo entre la doctrina que la constitucionalidad de esta presunción *iuris et de iure* es, cuanto menos, cuestionable en tanto que supone una clara violación del derecho fundamental de libertad de prueba (como lo constata esta última sentencia del TC). Mucho más razonable habría sido configurarla como una presunción *iuris tantum*, donde la carga de la prueba se trasladase al presunto evasor fiscal (y lo expreso en estos términos en congruencia con las acciones del legislador que, al redactar el apartado segundo del art.8 LIRPF de la forma en que lo hizo, no hace otra cosa que dar por hecho que el cambio de residencia obedece a un deseo defraudatorio y que supone un fraude de ley que el legislador juzga y condena ex ante y en todos los casos al imponer la cuarentena fiscal sin tan siquiera considerar que un sujeto puede desear el cambio de residencia por motivos

⁹ España. Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. . *Boletín Oficial del Estado*, 13 de julio de 1991, (167) 23371-23371.

¹⁰ España. Constitución Española. Boletín oficial el Estado, 29 de diciembre de 1978, (311), 29313-29424.

¹¹ España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 30/86 de 20 de febrero.

¹² España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 194/2000 de 19 de julio.

tan legítimos como un traslado laboral o cuestiones familiares) pero dándole, al menos, la posibilidad de demostrar sus legítimas (y legales) motivaciones.

En cuanto a la proporcionalidad de las medidas, Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 103) cita la STC 76/1990 de 26 de abril¹³ y, al igual que García Carretero (2006, 197), la STC 141/1988 de 12 de julio para destacar que el Alto Tribunal ya ha manifestado la constitucionalidad de la creación legal de una presunción *iuris et de iure* siempre y cuando se cumpla con el principio de proporcionalidad. Como explica esta última sentencia, cuando se restringen derechos fundamentales, esto debe hacerse de una manera razonable y proporcionada al objeto pretendido.

Si bien la presunción del art.8 es idónea para evitar el fraude fiscal y esto es un objetivo fundamental para cualquier Estado, no es, ni por asomo, la forma menos onerosa de llegar a exactamente el mismo resultado que, sin necesidad de privar al ciudadano de ejercer su derecho constitucional de practicar la prueba que convenga a su defensa, ofrece la ya sugerida inversión de la carga de la prueba: esta sería suficiente para evitar un cambio de residencia fraudulento y cumpliría escrupulosamente con los principios constitucionales.

Chico de la Cámara (2004, 115-116), sin estar muy de acuerdo en la opción por la que se inclinó el legislador, hace mayor énfasis en ampliar la norma también a los residentes no nacionales. Con relación a esta discriminación negativa para con nuestros nacionales, podría cuestionarse si acaso no es contraria a los principios comunitarios. No obstante, este análisis se reserva para cuando se estudie el Caso Gilly¹⁴.

Por último, creo que sería una novedosa aportación y otro argumento en contra de que regular una presunción *iuris et de iure* considerar que, en ciertos casos, esta configuración viola otro principio constitucional: la presunción de inocencia del art.24.2 CE. Recuérdese que de acuerdo con el art.120 del Código Penal¹⁵, se considera delito la defraudación fiscal superior a 120.000€. Por tanto, cuando las rentas anuales sean lo suficientemente elevadas como para que el monto en teoría defraudado supere esta cifra,

¹³ España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril.

¹⁴ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Gilly de 12 de mayo de 1998.

¹⁵ España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín oficial el Estado*, de 24 de noviembre de 1995, (281), 33987-34058.

se estaría presuponiendo, con la redacción actual, su culpabilidad en un delito. El legislador prejuzga, en base a una sola circunstancia (el cambio de residencia a un territorio clasificado como paraíso fiscal por una norma, recálquese, de rango reglamentario) el *animus fraudulentus* del contribuyente y, en consecuencia, le “condena” a la cuarentena fiscal, sin darle posibilidad de defensa alguna en una situación en que, en coherencia con las disposiciones legislativas, el contribuyente estaría cometiendo un delito de defraudación puesto que si se traslada ficticiamente a un paraíso fiscal para no tributar en España, ello constituye un delito; al no admitir prueba en contrario, se estaría presumiendo la comisión de dicho delito. Que no haya tan siquiera una acusación penal en su contra (se resuelve todo haciéndole tributar directamente como residente en España) no impide que, en teoría, sí subsista un delito y la ausencia de procedimiento no es una justificación para alegar que no se puede violar la presunción de inocencia si no hay proceso penal en el que hacerlo; más bien, es lo contrario. Se le está privando a un presunto delincuente (así lo es de acuerdo con la redacción de la ley fiscal) de su derecho al debido proceso, donde podría defenderse con, como protege la CE, todos los medios de prueba a su alcance. Conceptualmente, esta presunción *iuris et de iure* presume culpable a todo aquel que se traslade a un paraíso fiscal y, cuando se superan las cifras exigidas por el CP para que ello sea delito, se está presuponiendo una culpabilidad penal.

4. REQUISITO DE PERMANENCIA DE 183 DÍAS. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.

4.1 DISCUSIÓN DOCTRINAL ANTERIOR A LA STS 4306/2017 DE 28 DE NOVIEMBRE ¹⁶

Anteriormente a esta sentencia, que dio un giro de ciento ochenta grados a la interpretación del cómputo de las ausencias esporádicas, la doctrina, si bien no contaba con una opinión tan contundente como la mantenida con el criterio de centro de intereses económicos (hay consenso en comparar las rentas obtenidas en España con las obtenidas en cada uno de los Estados en los que se obtenían rentas de forma individualizada), consideraba, con matices que a continuación se detallarán y de acuerdo con el criterio de la Administración, que toda ausencia de territorio español era, por defecto, esporádica y, por tanto, computable como días efectivamente transcurridos en España, aproximando

¹⁶ España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª). Sentencia nº 4306/2017 de 28 de noviembre.

considerablemente la forma de comparar el número de días pasados en España con el número de días transcurridos en otros Estados a la fórmula de cálculo para el criterio del centro de intereses económicos.

Valga de ejemplo ilustrativo la Resolución: 00/4694/2002 del TEAC¹⁷ donde un sujeto que alegaba ser residente fiscal en otro Estado vio cómo la Administración se negó a reconocerle como no residente argumentando que no había sido capaz de probar su residencia en el otro país, no bastándole los documentos administrativos expedidos por dicho Estado (un paraíso fiscal). Pero lo más interesante de la resolución a la hora de entender la interpretación de las ausencias esporádicas fijada por la Hacienda Pública española hasta la resolución del TS se encuentra en el siguiente extracto:

“únicamente en 152 días al año no se tiene constancia del lugar donde está, y, en el hipotético e inverosímil caso de que en "todos" ellos se encontrase en país B, no alcanzaría los 183 días necesarios para que las ausencias temporales no se computen como tiempo de residencia en España”.

Como se puede inferir, Hacienda solo permitía a un supuesto residente fiscal en España no serlo en el caso en el que pudiese demostrar una estancia de más de 183 días en otro país. Ni siquiera bastaría que demostrase que había estado fuera de España más de 183 días porque, en ese caso, entraba en juego el conteo de las ausencias temporales como días pasados en territorio español y, por tanto, cumpliéndose con el supuesto de hecho descrito en el art.9.1.a) que lo convertía en residente fiscal.

No obstante, la doctrina consideraba que, en ciertas circunstancias, no debía bastar a la Administración con alegar el cómputo de las ausencias esporádicas para retener a un determinado contribuyente, sino que debía atender a todos los elementos probatorios aportados por el contribuyente para determinar dónde se encontraba realmente su residencia fiscal. Téngase en cuenta que, cuando un sujeto demuestra su residencia fiscal en otro Estado, el juego de presunciones establecido por la ley mediante las ausencias esporádicas deja de ser válido. Así, Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 91) entendían que, si bien es lógica la negativa de la Administración a aceptar como prueba de la residencia fiscal documentos tales como recibos de consumos, meros certificados de

¹⁷ España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 00/4694/2002 de 1 de julio.

empadronamiento o de residencia, etc., no es menos cierto que deben ser considerados en conjunto para determinar cuál es la realidad del contribuyente. Asimismo, juzgan que Hacienda no puede limitarse a negar su eficacia probatoria, sino que debe ella también recabar y aportar prueba que apoye su decisión de considerar al sujeto en cuestión residente fiscal en nuestro país. Por tanto, si el contribuyente aportase un certificado de residencia fiscal expedido por el otro Estado o prueba suficiente para desvirtuar la presunción creada por el sistema de ausencias esporádicas, debería ser libre de declararse residente fiscal en ese otro Estado y sería la HP la que tendría aportar contraprueba.

En una línea similar se expresa Chico de la Cámara (2004, 112-114) que se muestra favorable a la libertad de prueba del contribuyente para demostrar su residencia fiscal en otro Estado, pero muy cauto con los certificados de residencia fiscal emitidos por paraísos fiscales. Por el contrario, considera que, si se aporta un certificado fiscal de residencia emitido por un Estado no calificado como paraíso fiscal, debe ser la Administración la que pruebe su insuficiencia probatoria.

Por último, y en relación con la normativa conforme a la cual debe expedirse el certificado, García Carretero (2006, 140) considera que el certificado fiscal de residencia debe ser expedido por el Estado en el cual el contribuyente pretende ser reputado residente conforme a sus criterios internos, siendo la doctrina pacífica al respecto. Quedan justificados, como queda patente, los recelos expresados por Chico de la Cámara respecto de los certificados expedidos por los territorios considerados paraísos fiscales.

Es muy ilustrativa, a modo de resumen de todo lo expuesto anteriormente, la Resolución 00/1685/2004 de 14 de septiembre del TEAC¹⁸. En concreto, dos extractos de sus Fundamentos de Derecho plasman la línea anterior tanto de la Administración como de la doctrina:

“En consecuencia, como medio para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado 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. Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un período superior a 183 días durante un determinado ejercicio en ese país,

¹⁸ España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 00/1685/2004 de 14 de septiembre.

razón por la cual no puede ser considerado residente fiscalmente en España...”

Admite que un certificado expedido por una Autoridad Fiscal (el país en cuestión no es un paraíso fiscal; es Perú) es prueba suficiente para probar la residencia fiscal en dicho Estado a la par que expone el por qué lo considera suficiente: asimila dicho certificado a la prueba de que el sujeto estuvo en suelo de dicho Estado 183 días. La clave conceptual para Hacienda sigue siendo la misma: que el presunto contribuyente pruebe su estadía en otro Estado de más de 183 días. El certificado expedido por la Autoridad Fiscal no es más que un medio de prueba para demostrar dicha estancia física.

A raíz de lo anterior, destaca la importancia del siguiente fragmento:

*“El recurrente manifestó, [...], que **no pudo obtener el mencionado certificado de las autoridades fiscales peruanas, adjuntando en su lugar otros documentos distintos de los requeridos, por lo que procede declarar conforme a derecho la Resolución recurrida. Esta doctrina ha sido mantenida por este Tribunal Económico Administrativo Central en numerosos y continuos Acuerdos...”***

Aquí, destacando que no es nueva, reafirma su posición: solo le sirve el certificado de residencia expedido por una Autoridad Fiscal para probar la residencia fiscal en otro país, rechazando las otras pruebas y contraviniendo a la parte crítica con esta praxis de la doctrina ya expuesta en este trabajo. Bien podría haberse recurrido, en la vía de la jurisdicción ordinaria e, incluso, ante el TC, la inconstitucionalidad de esta cuestionable, no justificada y reiterada negativa de la Administración a reconocer la libertad de prueba del contribuyente.

4.2 ANÁLISIS DE LA STC 4306/2017 DE 28 DE NOVIEMBRE.

Esta sentencia supone un cambio radical respecto a cómo la Administración Tributaria venía interpretando el art.9.1.a). A raíz de la misma, un residente fiscal en España podrá dejar de serlo si demuestra que ha pasado más de 183 días fuera de nuestro territorio en otro Estado. El Alto Tribunal revisa en esta sentencia el concepto de ausencia esporádica

y el criterio para poder considerar (o no) las ausencias de nuestro territorio como esporádicas y, por tanto, que estas puedan ser usadas (o no) por Hacienda para el cómputo total de días transcurridos en nuestro Estado.

En el fundamento de Derecho segundo ya anticipa su deseo de restringir el ámbito de aplicación de la presunción que considere una ausencia como esporádica para evitar un uso abusivo de la misma:

*“[...]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.”*

En el fundamento de Derecho tercero, apartado 1, el TS explica cuál debe ser, a su entender, la función y el uso que debe darse a las ausencias esporádicas:

*“la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y **finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal**, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.”*

Como queda patente, el TS concibe esta llamada legal de forma restrictiva y, en esta línea, sigue en el apartado 2, haciendo una apelación al tenor literal de la norma:

*“según el Diccionario de la Real Academia Española -DRAE-, la voz esporádico significa “...dicho de una cosa: ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consiguientes”. Por tanto, desde la perspectiva, ahora, de la interpretación gramatical de la norma (artículo 3.1 del Código Civil¹⁹) **una ausencia esporádica sería sólo la acaecida de forma ocasional, la que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente.**”*

¹⁹España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Boletín oficial el Estado*, de 25/07/1889, (206), 249-259.

Conviene aquí, y dado la importancia que el TS da al término esporádico, analizar brevemente el cambio de terminología acaecido en 1998 con el cambio de ley. En la Ley 18/1991 de 6 de junio²⁰, dichas ausencias eran denominadas temporales. Merece la pena recordar la opinión que Chico de la Cámara (2004, 112) ofrece al respecto. Resalta que el término ocasional hace referencia a algo breve, ocasional y con intención de retorno, intuyendo que el legislador pretende hacer hincapié en la intención del contribuyente de seguir vinculado a nuestro país. Sin embargo, temporal se limita a hacer referencia a la duración. La diferencia, pues, sería una cuestión de matiz, sin ser intención del legislador introducir ningún cambio sustancial con el cambio de denominación.

No obstante, más adelante en el análisis se comprobará que la nueva interpretación del TS nace con la vocación de prescindir de los elementos subjetivos a la hora de considerar a un contribuyente residente fiscal en España. Con anterioridad a esta sentencia, sin embargo, sí había sido frecuente por parte de Hacienda apoyar sus decisiones en la supuesta intencionalidad del contribuyente de regresar a España en el futuro o de mantener la conexión con nuestro país. A estos argumentos subjetivos pone fin la presente sentencia, fijando tan solo un criterio objetivo.

Así lo demuestra en los apartados 3, 4, 5 y 6 del fundamento de Derecho tercero, donde se empieza a atisbar la dirección que iba a toma el fallo del Alto Tribunal:

*“es claro que **una ausencia esporádica**, atendiendo al sentido propio de las palabras, **no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo** y, de hecho, **superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días)**, como **tampoco podría absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo**, pues en tal caso **lo ocasional o esporádico dejaría de serlo** y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo.”*

*“Llevadas tales consideraciones al caso examinado, **no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por periodo superior a 183 días**, ya que de aceptar que ello fuera así, el concepto*

²⁰ España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín oficial el Estado*, de 7 de junio de 1991, (136), 18665-18691.

de residencia habitual, sustentado a su vez en el de la permanencia en España, quedaría completamente privado de sentido y razón”

“En la estructura del artículo 9.1.a) de la LIRPF , la permanencia, con los requisitos y duración que la ley prefigura, es lo principal y las ausencias esporádicas son lo accesorio o adjetivo, en tanto concebidas para el mantenimiento de aquélla, no obstante sus pérdidas o salidas ocasionales [...]Sin presencia física, aun corregida razonablemente con el factor de las ausencias esporádicas, no hay permanencia en el sentido del artículo 9.1.a) LIRPF y, por ende, tampoco habría residencia habitual.”

“Si no concurre el requisito de la permanencia al que se refiere el artículo 9.1.a) LIRPF, como concepto objetivo o material, son indiferentes para completarla las eventuales ausencias esporádicas, en tanto pierden por completo la referencia legal que les da sentido, esto es, dejan de ser esporádicas por definición.”

“Tal sucede en el caso analizado en esta casación, donde la ausencia temporal de la interesada [...] rebasa ampliamente el plazo de 183 días de permanencia durante 2011 y 2012, siendo así que las circunstancias son justamente las inversas a las determinantes de la residencia legal en España,”

Reiteradamente, en este fundamento de Derecho tercero, el TS pone el énfasis en el hecho de que una ausencia (recálquese el uso del singular) que supere los 183 días no puede, por definición, ser esporádica. Esto será la clave para resolver este caso.

En el fundamento de Derecho cuarto, encontramos la razón por la que admitió el recurso, y es interesante que sea esto sobre lo que el Alto Tribunal desea pronunciarse:

“Ha de precisarse que el núcleo de la cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia, cual es la exégesis de la noción de ausencias esporádicas dentro del esquema del artículo 9.1.a) de la LIRPF, viene referido a una particular situación de hecho, la del demandante en la instancia, que en sede casacional deviene inmutable, sobre

la que se proyecta tal concepto en el caso presente: a) que la interesada permaneció fuera de España durante más de 183 días de los años 2011 y 2012; b) que tal ausencia obedeció al disfrute de la beca a que hemos hecho constante referencia.”

Pero, y este quizás sea, bajo mi punto de vista, el punto de la sentencia que más inseguridad jurídica crea, añade:

“Ello no significa que podamos en esta sentencia, ni debemos, fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores, especialmente los de orden cronológico pues, de un lado, estamos ante una materia casuística y circunstancial, irreductible a la unidad mediante reglas de validez universal; y de otro, porque en sede de casación hemos de atenernos a los hechos apreciados en el proceso de instancia y, a partir de su establecimiento, interpretar la norma.”²¹

El TS deja patente, tal vez en un intento de que el fallo que iba a emitir no se convirtiese en una vía para dejar a Hacienda sin posibilidad alguna de hacer uso de la presunción de las ausencias temporales,²² que su deseo es, en efecto, pronunciarse acerca del significado de las ausencias esporádicas pero siempre atendiendo a la casuística planteada en el recurso y con vocación de solo fijar jurisprudencialmente su definición para casos con una base fáctica análoga y no para cualquier circunstancia.

²¹ Ya en el fundamento de Derecho primero había anticipado este deseo: ***“no se trata tanto en este proceso [...] de 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...”***

²² Basta echar un vistazo a la prensa no especializada para entender las cautelas seguidas por el TS pues, con la publicación de esta sentencia, los titulares fueron, cuanto menos, sensacionalistas, proclamando la derrota de la Hacienda Pública y dando por hecho que se había invertido el criterio de manera absoluta.

Prosigue el Tribunal en su argumentación en el Fundamento de Derecho quinto, planteando la duda que acaba, ciertamente, con uno de los argumentos más manidos por Hacienda:

*“Se nos suscita, al efecto, la cuestión sobre "si el concepto de «ausencias esporádicas» debe entenderse **vinculado a un elemento volitivo** que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español".”*

Recuérdese que Hacienda, a menudo, se venía sirviendo de argumentos subjetivos para apoyar su negativa a aceptar la residencia fiscal de un sujeto en otro Estado, aludiendo a los supuestos elementos volitivos que se apreciaban en su conducta y que presuntamente indicaban su deseo de retornar a España. De ahí que, lo que finalmente determine el Tribunal, es fundamental para saber si respalda la tesis de la Administración o si, por el contrario, la tumba.

Empieza el Tribunal su argumentación planteando dos problemas a resolver: el primero jurídico y el segundo de prueba.

*“**uno, si la norma interpretada, a que venimos haciendo referencia, asocia la idea de ausencias esporádicas a la voluntad del contribuyente de establecerse ocasionalmente fuera del territorio español y, a un tiempo, de regresar a éste al término del periodo prefijado; la segunda, que debe quedar excluida en este caso debido a las exigencias procesales del recurso de casación, pero que implícitamente asoma en la pregunta, es la de si en este asunto cabría entender revelada tal intención.**”*

Dado que la prueba se agota en instancia, si la intención del contribuyente de retornar quedó no probada, es indiferente para la sentencia de casación. Además, como resalta en el siguiente apartado, es una cuestión que debe ser probada en cada caso concreto, no siendo, en absoluto, sencillo. Es la primera cuestión sobre la que el Tribunal tiene intención (y ganas) de pronunciarse. Y en el apartado 4 de este fundamento, expone:

*“cabe a su vez la reflexión de que, **en términos generales, ese elemento intencional al que alude la cuestión formulada está presente, de modo latente, en el enunciado legal** mismo del artículo 9.1.a), pues precisamente la norma utiliza, **junto a la permanencia en España que podríamos denominar natural, real o efectiva, una regla excepcional que asimila a ese estado de permanencia otro presuntivo, el constituido por las ausencias esporádicas, dando así carta de naturaleza a la voluntad del contribuyente,** pues de un lado **puede computar tales ausencias como tiempo efectivo o computable de permanencia en España, a fin de ser considerado como contribuyente;** y, de otro, **puede también mostrar su designio contrario, acogándose a la salvedad que el propio artículo prevé para excluir la operatividad de las ausencias esporádicas, mediante la acreditación de la residencia fiscal en otro país.**”*

Comienza reconociendo que la ley, implícitamente, da valor a la voluntad del contribuyente. Sin embargo, hace hincapié en dejar claro que esto no significa que el concepto de ausencia esporádica quede al arbitrio del contribuyente:

*“Importa señalar que [...] **el concepto legal de ausencias esporádicas, su entraña misma merecedora de esclarecimiento por este Tribunal Supremo, no experimenta variación alguna, en el sentido de que su concurrencia y efectos no dependen de la exclusiva voluntad del contribuyente, al margen de las circunstancias concurrentes, como el recurso de casación preconiza, sino que lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves.**”*

Y es en los siguientes dos párrafos donde el Tribunal exhibe el argumento más reproducido por la doctrina, la clave de la sentencia.²³

*“En otras palabras, **no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España***

²³ La interpretación que se ha hecho, incluso en algunos medios especializados de este párrafo, no debiera haber sido tan tajante a la luz de estas palabras y en esto se profundizará más adelante.

durante un periodo tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de "establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida". Si ello fuera así, no estaríamos ante un simple retorno -como sugiere la pregunta y desarrolla en su discurso el abogado del Estado-, sino ante una especie de congelación normativa, por tiempo potencialmente indefinido, del concepto de residencia habitual, [se estaría] prescindiendo por completo del requisito de la permanencia en España, como exige el precepto, con fundamento en la sola voluntad del interesado, que a veces se mostrará difícil, cuando no imposible, de acreditar, sobre el propósito temporal de la estancia -aun cuando durase varios años-. No puede modelarse la índole esporádica de las ausencias según el albedrío del afectado en su intención de ausentarse por tiempo limitado de España o de regresar a ella al margen del tiempo y circunstancias.”

“No es esto lo que quiere la ley. La residencia habitual no puede quedar al albur de la voluntad del contribuyente o en manos de la Administración”

Por tanto, aunque reconoce la relevancia de la voluntad del contribuyente, no permite que sea de esta de lo que dependa la determinación o no del carácter esporádico de una ausencia. Sigue admitiendo la regla del cómputo de las ausencias esporádicas a fin de determinar la residencia fiscal de un contribuyente como declara en el apartado 7 pero lo que no admite es que:

“la naturaleza de la ausencia o el propósito de regresar a España al término de la actividad que la justifica sean factores que deban ser tenidos en cuenta para definir el carácter esporádico o no”

Cabe destacar que esto también beneficia a Hacienda puesto que, lo contrario, reduciría a una cuestión de prueba (polémica y difícil como reconoce en esta misma sentencia) la demostración de la intencionalidad del contribuyente que bien podría alegar su nula intención de retornar o de mantener vínculo alguno con España a fin de anular el juego de presunciones y escapar a la potestad tributaria de la Hacienda española. Así, el TS establece un criterio objetivo cuyo objetivo no es anular el posible uso de la regla de las

ausencias esporádicas sino determinar la naturaleza de una ausencia a fin de saber si esta se puede reputar esporádica o no.

Resume, pues su postura, en el apartado 8, excluyendo la voluntad del contribuyente como elemento configurador del carácter de la ausencia, obligando a que este sea objetivo:

*“hemos de entender que la noción de ausencias esporádicas se configura en función de **“...un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español”**. Ya hemos dicho que tal duración o intensidad es de muy problemática precisión a priori, lo que no nos impide considerar que la norma no deja en manos del contribuyente la prolongación de su condición de residente fiscal en España por su sola voluntad, sino que la somete al carácter de esporádico, incompatible con ausencias tan prolongadas y estables como la que aquí hemos examinado”*.

El TS debe, también, pronunciarse sobre otro aspecto que suscita interés casacional relacionado con la libertad de prueba a la hora de demostrar o desmentir el carácter esporádico de una ausencia. En el fundamento de Derecho sexto se pregunta si es *conditio sine qua non* para demostrar que una ausencia no fue esporádica presentar un certificado de residencia fiscal en otro país o, como se consideró en instancia, este requisito solo es indispensable cuando el otro territorio tiene la calificación de paraíso fiscal.

El TS se lava las manos en esta última cuestión. Siendo fiel a su intención de no convertir este fallo en un compendio de interpretación jurisprudencial de alcance general de los diversos conceptos discutidos, se queda pegado a los hechos concretos discutidos. Y como llegados a este punto ya ha concluido que no existe residencia fiscal en España, considera irrelevante entrar a juzgar si el certificado fiscal de residencia hubiese sido pieza fundamental a la hora de desmentir el carácter esporádico de la ausencia:

“...de suerte que la cuestión acerca de si se precisa o no, en todo caso, la certificación de la residencia fiscal en otro país para neutralizar la operatividad de las ausencias esporádicas como complemento de la permanencia en España deviene superflua si se proyecta sobre una realidad

inexistente. En otras palabras, si en el caso que debatimos no podemos dar carta de naturaleza a la existencia de ausencias esporádicas, como concepto normativo complementario al de permanencia, que la Administración constata, sobreviene en tal caso la irrelevancia de que nos pronunciemos sobre el modo de acreditar una residencia en otro país incompatible con la española, pues ya hemos partido de la base de que, en este concreto asunto, la residencia en España se funda equivocadamente sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales.”

Bajo mi punto de vista, el TS pierde aquí la valiosa oportunidad de haberse pronunciado respecto de la admisibilidad de otros medios de prueba diferentes al certificado fiscal para desmontar la presunción de lo esporádico de una determinada ausencia. Dada la renuencia de Hacienda a admitir la no residencia de un contribuyente y los múltiples argumentos subjetivos y la inadmisión de medios de pruebas varios que ha venido usando para conseguirlo, no hubiera estado de más que el TS hubiese aprovechado este fallo para consagrar la libertad de prueba. En vez de ello, quizás con la intención consciente de no pronunciarse tan claramente al respecto, hace uso de una excusa bastante simple para evitar pronunciarse, dejando en el aire la posibilidad de que Hacienda siga exigiendo el certificado fiscal de residencia en casos futuros como única forma de demostrar la residencia fiscal en el extranjero o, al menos, le facilita esta postura. Quizás, en el futuro, sí se pronuncie al respecto porque, aunque sea una cuestión probatoria que se agotaría en instancia, no se le está pidiendo que juzgue si en el caso concreto es o no necesario el certificado, sino que haga un pronunciamiento de alcance general de si se debe entender que los medios de prueba son un *numerus clausus* o *apertus*.

En el Fundamento de Derecho séptimo procede a fijar los criterios interpretativos de los preceptos legales discutidos en el procedimiento:

“1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica...”²⁴

²⁴ Nótese que especifica la razón de la permanencia fuera de España: la beca. Este punto es clave para interpretar el fallo y las circunstancias que deben darse para aplicar este criterio del TS en futuros pleitos.

“2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida. No es necesario, conforme a lo razonado en el fundamento jurídico anterior, dar explícita respuesta a la tercera de las cuestiones señaladas en el auto de admisión.”

Como se observa, hay aquí dos pronunciamientos diferentes. El primero con un carácter más específico y restringido en tanto que limita al caso concreto (el disfrute de una beca) la consideración de que una permanencia fuera del Estado de más de 183 días no puede reputarse ausencia esporádica. Nótese que no se expresa en los términos de “una/cualquier permanencia de 183 días fuera del territorio español no se reputará ausencia esporádica”.

El segundo sí tiene la vocación de ser más generalista puesto que establece el criterio objetivo con el que se debe juzgar el carácter de una ausencia, rechazando el elemento subjetivo para todos los casos; no los circunscribe a las circunstancias fácticas concretas del caso.

4.3 ANÁLISIS DE LA REACCIÓN DOCTRINAL A LA STC 4306/2017 DE 28 DE NOVIEMBRE.

Esta sentencia, por si misma, provocó una gran cantidad de producción doctrinal así como una fuerte reacción de la prensa generalista que, a continuación, analizaremos. Sin embargo, y sin intención de restar a esta sentencia importancia alguna, pues es la primera en fijar esta nueva dirección interpretativa, es necesario mencionar otra más para comprender la importancia que ambas, en conjunto, tienen.

De acuerdo con el art.1.6 del Título Preliminar de nuestro Código Civil, solo la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo es fuente del Derecho. Es decir, es necesitaba una segunda sentencia en la misma línea para consolidar la doctrina del TS y

en sentido, la STS184/2018 de 18 de enero²⁵, marca el inicio definitivo de esta determinada interpretación jurisprudencial, vinculante de ahí en adelante. Su fundamento de Derecho séptimo es una réplica exacta de la sentencia analizada, al igual que idénticos son los hechos: ambas sentencias estudian la situación de un becario del ICEX que por las condiciones intrínsecas a la beca han pasado más de 183 días fuera de España. Por tanto, se cumple perfectamente con los requisitos para que el fallo del TS se convierta en fuente del Derecho. Con esto en mente, procedemos a analizar la reacción de la doctrina y de diversos fiscalistas a esta decisión judicial, análisis que se realizaron ya desde la publicación de la primera sentencia, la analizada.

En primer lugar, me gustaría analizar el artículo de Falcón y Tella (2018, 9) publicado en la Revista Fiscal, por ser, bajo mi punto de vista y más allá de la acertada reflexión que hace en relación con el art.20 del Modelo de la OCDE²⁶, el más riguroso y fiel a las palabras exactas usadas por el Tribunal Supremo. Se limita a exponer con claridad y concisión los dos puntos en los que ya hemos hecho hincapié y tomado como conclusiones de la sentencia:

- La duración de la ausencia, al margen de su causa, es la clave para determinar su carácter de esporádico o no, al margen de la intención del afectado de regresar o no a España.
- Los becados que se ausenten más de 183 días de territorio español no serán considerados residentes en España sino hasta su regreso.

Y, aunque parezca una frivolidad, es importante resaltar que no generaliza este segundo punto: la regla de los 183 días sólo aplica para el caso de un becado; ni el Tribunal pretende objetivizar todos los casos hasta el punto que supondría, *de facto*, anular completamente la función integradora de la regla de las ausencias temporales, función que explícitamente reconoce en la Sentencia como ya hemos expuesto; ni tampoco Falcón y Tella saca esta conclusión, a diferencia de algunos colegas suyos.

²⁵ España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª). Sentencia núm. 184/2018 de 18 de enero.

²⁶ Las consecuencias que esta Sentencia pueda tener en relación con el art.20 de los CDIs que España tenga firmados con otros países será estudiada, a la luz de lo analizado por Falcón y Tella, en el apartado dedicado al modelo de la OCDE.

Por el contrario, podemos encontrar publicado en páginas como Legal Today, opiniones como la Rogel, D. (2018), una interpretación un tanto diferente y, bajo mi punto de vista, desacertada de la sentencia del TS, muy similar, por otra parte, a las que se prodigaron en la prensa generalista.²⁷ Sorprende la rotundidad con la que comienza el resumen de lo que, según ella, va a ser el nuevo criterio, con la siguiente afirmación:

“la residencia fiscal no puede depender de la intención de los contribuyentes ni de los intereses económicos o vitales, sino que solamente debe basarse en un criterio objetivo: el número de días que el contribuyente pasa en España vs. el número de días que pasa en el extranjero.”

En ningún momento ni lugar de la sentencia muestra el Tribunal intención alguna de acabar con el criterio del centro de los intereses económicos como forma de conectar a un individuo con nuestro país a nivel fiscal. Eso sería tanto como decir que el TS en la sentencia en vez de interpretar el art.9.1.a), liquida el apartado b) del mismo, algo que, ni siquiera el TS tiene competencia constitucional para hacer.

Y, ante la duda de si, quizás, esta introducción era meramente efectista -no hubiera sido adecuado, pero, al menos, si excusable-, el artículo se reafirma en su interpretación errónea:

“Por ello, los contribuyentes que pasen más de 183 días fuera de España no deberán probar su residencia en otro Estado para no ser considerados residentes en territorio español. Adicionalmente, el lugar de residencia del cónyuge o los hijos no debe tenerse en cuenta para determinar la residencia fiscal de un contribuyente.”

Aquí, ya es flagrante que la interpretación que hace el TS del caso concreto, con especial cuidado en ceñirse a los hechos concretos, es ignorada totalmente en este análisis simplista de la misma. Pero, quizás, lo más grave es que mezcla ambas cuestiones de interés casacional:

²⁷ En artículos periodísticos publicados a colación de la primera sentencia, es más comprensible (incluso esperable) la falta de rigor; lo sorprendente fue encontrarla en medios especializados.

“...el Supremo ha entendido que "no puede modelarse la índole esporádica de las ausencias según el albedrío del afectado en su intención de ausentarse por tiempo limitado de España". Es decir, lo que prevalece para la determinación de la residencia fiscal son los 183 días y no cualquier otra consideración de tipo subjetivo.”

Una cuestión era con qué criterios juzgar la naturaleza de una ausencia que, en efecto, resuelve con el fragmento citado y, otra cuestión bien distinta, era el número de días en sí que pasa en el extranjero. Respecto de este último, solo se muestra categórico en el criterio puro de los 183 días para el caso concreto del becario del ICEX tratado y así, tal como reitera el TS en varios puntos de la sentencia, es como desea que se interprete. Cuestión distinta es, que, a efectos prácticos, esta sentencia vaya a dar lugar a la situación contemplada por Pardo de Santayana, B y Prieto, A. (2018) en el artículo de *Cinco Días* donde esta sentencia sí ha cambiado cómo la HP puede usar las ausencias esporádicas:

*“Por tanto, el elemento intencional de retorno a territorio español no se debería tener en cuenta de cara a interpretar si la ausencia es esporádica o no. Bastaría con atenerse al dato: pasar en el extranjero (**en un mismo destino**) más de 183 días para perder la residencia fiscal en España, sin ser necesario tener que aportar un certificado de residencia fiscal que acredite dicha circunstancia.”*

Aquí si se diferencia claramente que hay dos pronunciamientos: uno sobre el carácter de la ausencia y otro sobre el asunto de los 183 días. Ese paréntesis, bajo mi punto de vista, resume las intenciones del TS en esta sentencia porque, aunque circunscribe el hecho de que pase 183 a las exigencias de la beca, parece perfectamente coherente que si un ciudadano pasa más de la mitad del año en otro país (no vale con que lo pase fuera, tiene que ser en el mismo destino), automáticamente no se le pueda considerar residente por el art.9.1.a). Nada obstaría, a la luz de la sentencia y en contra de lo que muchos medios publicaron, que un determinado sujeto que pase 183 días fuera se le pueda considerar residente por el apartado b) del artículo: es decir, que se demuestre que su principal centro de intereses económicos se encuentra en España.

Más difícil sería, esto es cierto, que, tras este pronunciamiento y en caso de que no se cumpla ninguno de los criterios de residencia pueda Hacienda hacer valer la presunción

iuris tantum del centro de intereses familiares si el sujeto, en efecto, pasa 183 días fuera de España. Difícil resultaría justificar que, en un determinado ejercicio, un señor sea considerado residente fiscal en España con base en una presunción *iuris tantum* si encaja en el supuesto de hecho tratado en la sentencia del TS, pero, y valga recalcarlo, dicha sentencia no se opone frontalmente a esta posibilidad, al menos no formal y literalmente.

Algo más prudente se muestra el editorial de la página web del CEF (Centro de Estudios Financieros, 2018) redactado a la luz de la sentencia, que, si bien comienza expresándose en estos términos, dando lugar a la misma confusión que el primero:

“...no solo concurre un elemento objetivo y cierto como es la no residencia en España del contribuyente durante más de 183 días durante un año natural, lo que por sí mismo justificaría la no obligación de tributar en España por IRPF...”

Lo solventa muy implícitamente en su cierre al mencionar que la regla de los 183 días obedece y opera solo bajo las condiciones fácticas analizadas en la sentencia:

“... el Tribunal Supremo ha entendido, creando con ello jurisprudencia, que el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, [...] -lo que en el caso ha supuesto considerar que la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de la beca de estudios, no pueda considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del art. 9.1.a) Ley 35/2006”

En conclusión, retengo interesante haber hecho este análisis de la interpretación doctrinal no ciñéndolo solo a los artículos publicados en revistas científicas sino también a aquellos publicados en plataformas especializadas pero más accesibles e, incluso, en la prensa generalista, debido al hecho de que es importante contemplar como una sentencia puede ser tratada de múltiples formas, llegando a conclusiones muy diversas que pueden ser divulgadas fácilmente, dando la impresión de que el TS ha pretendido hacer casi una barra libre que hubiera facilitado, ¡y de qué forma!, la posibilidad de ser un perfecto apátrida

fiscal, permitiendo que, con solo pasar 183 días fuera de España -e independientemente de cualquier otra circunstancia- ya se pueda un sujeto desvincular fiscalmente de España.

5. CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS, PRESUNCIÓN FAMILIAR Y CENTRO DE INTERESES VITALES.

5.1 CRITERIO DEL CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS

El segundo criterio contemplado en el art.9.1.b) ofrece a la Administración un segundo criterio para fijar la residencia de un determinado sujeto en España. Como señala Chico de la Cámara (2004, 117), dos son los factores que podrían ser tenidos en cuenta a la hora de configurar el concepto de centro de intereses económicos: las fuentes de renta o el patrimonio.

Para él, y siendo coherente con los criterios para fijar la residencia autonómica, son las fuentes de renta que deben ser tenidas en cuenta y el centro de intereses económicos se encontrará en el lugar donde radiquen las principales fuentes de renta. Personalmente, este argumento lo usaría como complemento de otro, a mi parecer, más contundente: la existencia en España de dos impuestos independientes, uno para gravar la renta y otro para gravar el patrimonio²⁸ junto con la tradición legal española de incluir²⁹ un artículo de definiciones al comienzo de una ley para que, a sus solos efectos, un determinado concepto sea interpretado de una determinada forma, hacen que parezca lógico que diferenciemos ambos conceptos -renta y patrimonio- a la hora de determinar el centro de intereses económicos de un sujeto. Si hablamos de centro de intereses económicos en un impuesto que grava la renta, es en la renta en lo que debemos fijarnos para determinar

²⁸ La procedencia de la existencia del impuesto sobre el patrimonio y su respeto al principio de capacidad económica y al de no confiscatoriedad podría dar lugar a una extensa discusión. Según De Vicente de la Casa (2012, 153), el principio constitucional de capacidad económica recogido en el art.31.1 CE, tiene dos límites: el inferior marcado por el mínimo exento y el superior limitado por el principio de no confiscatoriedad. Si el impuesto sobre patrimonio supera este último al gravar un hecho imponible que, indirectamente, ya ha sido gravado antes: lo que tienes hoy (la variable stock de los economistas) es el resultado de lo que ingresaste por alguna vía en el pasado (la variable flujo que, sea cual sea, fue gravada por algún impuesto: IRPF, sucesiones o donaciones, impuesto del juego, etc.).

²⁹ Justo en el caso de estas dos leyes no sucede así a pesar de que, al hacer uso el legislador de conceptos jurídicos indeterminados a lo largo de las mismas hubiese resultado particularmente clarificador.

dicho centro, al igual que el art.3 la ley del impuesto de patrimonio³⁰ fija que el hecho imponible no incluye rentas, sino la titularidad de determinados bienes al momento del devengo. Es una cuestión de coherencia interna del sistema tributario español.

En lo referente a la prueba, nos referimos a García Carretero (2006, 150), quien interpreta que es sobre la Administración que recae la carga de la prueba. Pero, añade, que una vez aquella haya reunido suficiente prueba para constatar que el centro de intereses económicos de un sujeto está en España, se produce la inversión de la carga y será el sujeto quien deba probar que no lo es. Admitir esta inversión sin detallar algo más el rigor de ese “suficiente” es tanto como facilitar, y mucho, que Hacienda, haciendo muy poco, ponga sobre el contribuyente la carga de la prueba del proceso, invirtiéndola *de facto*.

En lo que sí parece haber consenso entre la doctrina, como ya se ha explicado, es que los ingresos percibidos en España deben compararse con los percibidos en los demás países de forma individualizada a fin de saber en cuál de ellos radica el centro de intereses económicos; no siendo admisible negar a España como dicho centro solo porque la renta percibida en el resto del mundo en conjunto supere a la percibida en España.

Ahora bien, la pregunta interesante a resolver, muy ligada a la tercera cuestión de interés casacional sobre la que el TS se negó a pronunciarse, sería lo que sucedería en caso de que sí existiera otro u otros Estados en cuyo territorio se generaran rentas superiores a las generadas en España, pero dicho Estado no fuera el de residencia. ¿Sería suficiente con probar dichas rentas frente a la Hacienda Pública española a fin de evitar la residencia fiscal en nuestro país o se exigiría el certificado de residencia fiscal en dicho Estado para eximir al contribuyente de tributar por obligación personal en España al ya estar sujeto por dicha obligación en otro país? A mi entender, si se acredita que España no es el centro de intereses económicos, eso debería bastar para no poder gravar por IRPF a un sujeto; si ese sujeto es o no residente en otro Estado donde lo sería de acuerdo con nuestra normativa interna debería ser indiferente: el supuesto de hecho del art.9.1.b) no se cumple.

³⁰ España. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín oficial el Estado, de 7 de junio de 1991, (136),18692-18696.

5.2 PRESUNCIÓN FAMILIAR

Es una presunción *iuris tantum* -aquí sí se admite prueba en contrario- recogida en el último párrafo del art.9.1.b) por la cual si el cónyuge no separado legalmente y la totalidad de los hijos menores de edad que de él dependan son residentes en España conforme a los criterios anteriores, él lo será también. Como expone Chico de la Cámara (2004, 119), si uno de los integrantes no lo es, la presunción no opera y como aclaran Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 95), la dependencia a la que se hace referencia es la civil: aquellos bajo la patria potestad del contribuyente. Los emancipados legalmente, pues, no lo serían y su residencia fiscal sería indiferente a la hora de hacer operar esta presunción.

5.3 CENTRO DE INTERESES VITALES: NEXO CON EL MODELO DE LA OCDE.

Es curioso que el Caso Larcher³¹ sea siempre mencionado como ejemplo, en el Derecho comparado, del uso del criterio de intereses económicos como forma de atraer -o no atraer, en el caso concreto- la tributación de un sujeto. El Consejo de Estado francés falla que unos señores que permanecen más de 183 días en Francia por enfermedad de un familiar no pueden ser considerados residentes en Francia por encontrarse su centro de intereses familiares y el lugar donde habitan normalmente en otro Estado. En realidad, es el centro de intereses vitales al que se hace referencia en este caso, en una argumentación extremadamente parecida al criterio del art.4.2.a) del modelo de la OCDE. Cabe resumir, pues, que este centro de intereses vitales es la suma de dos factores: económicos y familiares y personales. El modelo escoge este criterio como preferente quizás porque se trata de la aproximación más integral y que refleja mejor la realidad de un contribuyente.

6. ANÁLISIS DEL MODELO DE LA OCDE PARA LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y DE SUS COMENTARIOS.

En este apartado se van a analizar los artículos más relevantes desde el punto de vista de la residencia de las personas físicas del modelo de convenio de la OCDE para la doble imposición fiscal. Asimismo, se van a estudiar los comentarios al convenio, un documento anexo en el que se aclara y se amplía el contenido de cada artículo y que resultan básicos para comprenderlo y aplicarlo correctamente. Se estudiará este modelo

³¹ Francia. Conseil d'Etat Section, du 3 novembre 1995, 126513, publié au recueil Lebon.

de convenio y no otros por ser el más relevante, habida cuenta de las limitaciones de este trabajo para haber profundizado en más de uno.

6.1 PERSONAS COMPRENDIDAS(ART.1). IMPUESTOS COMPRENDIDOS (ART.2).

El primer artículo hace referencia al ámbito de aplicación subjetivo del Convenio. A efectos de la residencia de las personas físicas, es relevante destacar, como señalan Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 83) que, salvo las cláusulas de excepción que puedan negociarse en cada CDI en particular, el criterio imperante para considerar de aplicación el convenio al caso concreto es la residencia y no la nacionalidad: se aplicará cuando el sujeto en concreto sea residente en uno o ambos Estados contratantes. En cuanto al ámbito objetivo, cabe destacar los comentarios 21.3, 21.4, 21.4 y 26.2 que recoge una serie de exclusiones para evitar que rentas de por sí sujetas a baja/nula tributación pueda acogerse a un beneficio fiscal del convenio, normas antiabuso destinadas a evitar un uso fraudulento de las disposiciones especiales que el convenio pueda recoger con objeto de limitar la capacidad de un Estado para gravar rentas por el criterio de la fuente y recomendaciones destinadas a evitar que regímenes especiales introducidos tras la firma del convenio puedan ser abusados. El resto del artículo y sus comentarios van dirigidos a los residentes no personas físicas y a las rentas percibidas por dichas entidades, asunto no tratado en este TFG.

En relación con el comentario 26.1, relativo a las remesas, nos encontramos la interesante resolución 06469/2013 de 11 de noviembre del TEAC ³² que analiza el caso de un señor que aduce no ser residente fiscal en España sino en Reino Unido, Estado en el cual existen diferentes modalidades de residentes dependiendo la fuerza de su vinculación con el país y, a excepción de la modalidad de mayor vinculación, el resto de residentes pueden optar por tributar por renta mundial (*“arising basis”*) o por la suma de las rentas obtenidas en UK más aquellas que él elija repatriar a UK (*“remittance basis”*). Esto podría dar lugar a esa situación a la que hace referencia el artículo en la cual se le conceden beneficios propios de un residente a un sujeto que no está tributando por la renta mundial pero que sí se considera que tenga su domicilio allí, por ejemplo. Por eso, el modelo de convenio

³² España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 06469/2013/00/00 de 11 de noviembre.

ofrece la posibilidad de que los Estados negocien excluir de dichos beneficios a sujetos en esta situación. Resáltese que solo ofrece la posibilidad; no obliga a que sean excluidos.

En el caso comentado, el señor declara ser *resident* de acuerdo con el certificado expedido por la autoridad inglesa (no es la más fuerte pero sí es residente y no simple domiciliado) pero la HP española considera que, independientemente del certificado, cumple los requisitos internos para ser residente fiscal en España. Por ello, hay que ver, si de acuerdo con el Convenio, ese *residente* que tributa bajo la forma de “*remittance basis*” y que no ha repatriado renta alguna es, en efecto, un residente a efectos del Convenio y habría que aplicar su art.4.2 o no. No considerarlo residente, como expone el TEAC, sería tanto como afirmar que buena parte de los residentes en UK que lo son conforme a su Derecho interno no lo son a efectos del CDI. Por ello, contradice a la AEAT y sí considera que este señor sea residente fiscal en UK a la luz de lo suscrito en el CDI firmado con UK; cuestión distinta será qué beneficios se le vayan a aplicar. Por tanto, finalmente sí se deberá recurrir al artículo 4.2 del Convenio y, al aplicar la letra a), que se estudiará a continuación, tanto por el argumento de la vivienda familiar como por el del centro de intereses vitales, se decanta la balanza a favor de la HP española; el señor es residente fiscal en España.

El artículo 2 regula explícitamente el ámbito objetivo de aplicación del convenio.

Como resaltan los comentarios al apartado 1 del artículo, la vocación del convenio es extensiva, dando una *vis attractiva* al mismo, intentado que bajo el ámbito de aplicación del convenio caigan todas las formas diferentes de gravamen de rentas y patrimonio, independientemente de qué autoridad territorial exija el impuesto o del sistema de exacción: ingreso o retención en fuente. El primer comentario al artículo 2 los resume en:

“Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de propiedad mobiliaria o inmobiliaria, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes. La definición se extiende, por último, a los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas [...] Las cotizaciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de “impuestos sobre el importe total de los salarios” cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida.”

Si se observa el desglose realizado en el Capítulo II de la LIRPF de las rentas gravadas por dicho impuesto, se puede comprobar que, a un residente español, todos los impuestos anteriormente citados le son gravados en el IRPF, exceptuando el patrimonio que es gravado por la Ley del Impuesto sobre el patrimonio, estando éste cedido a las Comunidades Autónomas, como contempla la Disposición Adicional Primera, y pudiendo estas aplicar una bonificación del 100% si lo desean, habiendo sido eliminado *de facto* en algunas partes del territorio español.

El apartado 3 del art.2 se configura como un *numerus apertus* donde se detallarán todos los impuestos que los Estados deseen caigan bajo el ámbito de aplicación del Convenio al momento de la firma sin que ello obste a que impuestos futuros de naturaleza análoga puedan ser también regulados por el convenio, en congruencia con el apartado 4.

6.2 CONCEPTO DE RESIDENTE (ART.4)

Este quizás sea el que tenga mayor enjundia y relevancia en relación con el núcleo de este trabajo pues regula el concepto de residente en su primer apartado como explica García Carretero (2006, 89) y la *Tiebreaker Rule* como exponen Almudi Cid y Serrano Antón (2001, 94) en el segundo. Como se expone en las observaciones preliminares, el concepto de residente fiscal tiene 3 funciones:

- *“para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;*
- *para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y*
- *para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.”*

Como se puede deducir, dos serán los conflictos de doble imposición que pueden dar: el producido por una hipotética doble residencia o aquel derivado del doble gravamen fuente/renta mundial.

En el apartado 1 del artículo se explica que será residente en un Estado aquel sujeto que cumpla las condiciones internas de dicho Estado para serlo, eliminando la duda de si, en ciertas circunstancias ambiguas, un Estado pudiera llegar a tener que aplicar la legislación de otro a fin de determinar la residencia de un determinado sujeto. El convenio no entra a valorar dichas normas internas, que normalmente suelen determinar la conexión por la

cual el sujeto tributa por renta mundial, o, como lo definen los Comentarios al Convenio, “*sujeción integral o sujeción plena*”.

Asimismo, tanto el artículo en su apartado primero como en los comentarios a este, se deja muy claro que aquel contribuyente que lo sea por el criterio de la fuente, es decir, **solo** por las rentas obtenidas en dicho Estado (sin “*sujeción integral o sujeción plena*”), no es residente a efectos del convenio. Y es este conflicto, cuando un contribuyente lo es en un Estado por obligación real y en otro por personal, el que hace necesaria la inclusión, como se expone en las observaciones preliminares, de disposiciones especiales para evitarlo.

Entrando a analizar el apartado 2, nos encontramos con las reglas a seguir cuando, de acuerdo con la legislación interna de ambos Estados contratantes, el sujeto sea residente fiscal en ambos y que no coinciden exactamente con los criterios del art.9 LIRPF.

El primer criterio, ni siquiera contemplado en nuestra ley, de desempate, por expresarlo así, que debe ser tenido en cuenta, es la vivienda permanente. El sujeto será residente en aquel Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición y dicho carácter de permanencia, como aclaran los Comentarios, vendrá determinado por las circunstancias de aquella que indicarán si esa vivienda está acondicionada para un uso permanente o si queda patente que es está destinada a estancias cortas. Es indiferente, sin embargo, el tipo de inmueble que sea o que lo tenga en alquiler o en propiedad.

En este mismo punto, la segunda parte de este criterio de conexión, en caso de que tenga una vivienda permanente a su disposición en ambos estados, es el denominado centro de los intereses vitales que representan en un solo concepto lo que en nuestra LIRPF son dos: centro de intereses económicos y relaciones familiares y personales. Siguiendo a García Carretero (2006, 98), en sede de Convenio, al contrario que en el IRPF, los criterios no siguen una relación de subordinación, sino que deben ser usados para, en conjunto, determinar cuál es el lugar con el que el individuo tiene una relación más estrecha. Para ello, según el comentario 15 al art.4, tendremos en cuenta las relaciones familiares, culturales y sociales, ocupaciones, actividades empresariales o profesionales, el lugar de administración del patrimonio; todo ello se examinará en conjunto.

Sin embargo, no parece compartir -si bien la acata-, esta autora la configuración que el convenio da al apartado a) del art.4.2, en tanto que contempla el centro de intereses vitales como un complemento al de vivienda permanente, siendo ignorado dicho criterio en caso de que el individuo no tuviera una vivienda permanente a su disposición. Ahora bien, no puedo evitar preguntarme cómo podría llegar a considerarse a un sujeto residente fiscal en un territorio sin tan siquiera poseer una vivienda a la que potencialmente se le pudiera dar el uso de permanente en dicho lugar, concordando, por ende, con la decisión del Modelo de la OCDE de exigir, en primer lugar, lo más básico cuando hablamos de residencia: un lugar donde efectivamente residir.

El segundo criterio se aplica, como plasma el comentario 16, en dos casos opuestos: tiene vivienda permanente en ambos Estados, resultando imposible determinar en cuál de ellos está el centro de intereses vitales o no tiene vivienda permanente en ninguno. En ambas situaciones, el Estado donde more será el lugar de residencia, es decir, donde pase más días, trayendo al cómputo todas las estancias en dicho país, no solo las transcurridas en el lugar donde radique la vivienda permanente, en la primera, e independientemente de sus razones en la segunda, como se recoge en los comentarios 17 y 18.

El apartado 3 es irrelevante a efectos de este trabajo en tanto que contempla la posibilidad de que una sociedad more en ambos o en ninguno, como explica el comentario 21.

El apartado 4 apela a un criterio cada vez más en desuso: la nacionalidad. En caso de que se deba llegar a este criterio de cierre y fuera nacional de ambos o de ninguno, los estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo.

España realiza una observación al comentario 10 del artículo 4 pues para nosotros el año fiscal y el civil deben coincidir en todo caso. Así pues, España añade que el cambio de residencia no puede implicar la conclusión del periodo impositivo y que será a través de un procedimiento amistoso entre Estados que se determinará la fecha a partir de la cual es residente en cada Estado. En España como señala García Carretero (2006, 100) solo el fallecimiento permite un periodo impositivo inferior al año; en todos los demás casos es al 31 de diciembre cuando se debe valorar si concurren o no los requisitos para que un sujeto haya sido residente fiscal en España o no durante ese año civil/ejercicio fiscal.

6.3 ARTÍCULO 20: COMENTARIOS RELATIVOS A LAS POSIBLES CONSECUENCIAS DE LA STS 4306/2017 DE 28 DE NOVIEMBRE.

El objetivo de analizar este artículo es poner en relación su contenido con el nuevo criterio del TS como hace Falcón y Tella (2018, 11). En principio, cuando un estudiante se traslada de un Estado contratante a otro como consecuencia de una beca, los ingresos procedentes de la beca -no se incluirían ingresos asimilables a un salario ordinario- cuya fuente se encuentre fuera del Estado donde reside temporalmente no pueden ser gravados por este. A partir de ahora, el sujeto deja de ser residente en el Estado de origen, pero tampoco puede ser gravado en el de destino por las cantidades de las becas, pudiendo ser gravado, eso sí y salvo las rentas exentas previstas, por el IRNR español. En destino, critica Falcón y Tella, puede producirse una vocación expansiva de su impuesto sobre la renta mundial del becario, y que este pretenda gravar el resto de los ingresos del becario. Sin embargo, bajo mi punto de vista, de la lectura actual del art.20 del Convenio e independientemente de la sentencia del TS, esto ya era una posibilidad real.

7. RESOLUCIONES EUROPEAS RELEVANTES A EFECTOS DE LA RESIDENCIA FISCAL

A continuación, se explorará otro aspecto de la residencia fiscal, muy relevante a efectos prácticos y que, a nivel doctrinal, es interesante de analizar puesto que recoge la jurisprudencia del TJUE, anteriormente TJCE, respecto de la conformidad de las legislaciones internas de los EMs con la normativa comunitaria, una relación compleja al ser los impuestos directos competencia estatal y no comunitaria. Conjuguar la potestad legislativa que conservan los Gobiernos en materia fiscal con las cuatro libertades comunitarias es la clave para que las diferencias en el gravamen aplicado a residentes y no residentes estén justificadas y no se incumpla el principio de no discriminación.

7.1 CASO SCHUMACKER³³ Y CASOS WIELOCKX³⁴ Y GILLY

La sentencia del caso Schumacker, la primera de las tres, resuelve un conflicto entre un trabajador belga residente en Bélgica pero que ejercía por cuenta ajena en Alemania. El

³³ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Schumacker. Sentencia de 14 de febrero de 1995.

³⁴ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Wielockx. Sentencia de 11 de agosto de 1995.

Bundesfinanzhof alemán elevó una serie de cuestiones prejudiciales relativas al art. 48 del Tratado CEE³⁵ precursor del actual TFUE³⁶, cuestionando si las disposiciones relativas al trato desigual dado a residentes y no residentes en su equivalente a nuestra LIRPF eran compatibles con el dicho artículo. Cabe destacar que la ley concebida para aligerar las cargas tributarias de los trabajadores de frontera no estaba aun en vigor; de ahí la importancia de este fallo para el interesado y que, a su vez, sentó jurisprudencia.

El Sr. Schumaker tributaba como no residente en Alemania por sus rendimientos del trabajo, de acuerdo con lo acordado en el CDI que ambos países tienen firmado, no pudiéndose acoger a diversos beneficios fiscales que un residente alemán tendría en su misma situación familiar. De acuerdo con los principios de equidad, solicitó en Alemania tributar conforme al grupo al que pertenecería de ser residente (que da lugar a los mencionados beneficios). El equivalente a nuestra HP, se lo negó. En vía jurisdiccional, se lo aceptaron. Su HP lo recurrió ante el equivalente a nuestro TS; este último, decidió elevar las cuestiones prejudiciales ante el TJCE y dejar suspendido el procedimiento.

Principalmente, las preguntas que hace al TJCE giran en torno a si el art. 48 puede limitar la capacidad legislativa en materia fiscal del Estado alemán tanto a nivel general como, centrándose en el caso, en lo referente a la discriminación entre residentes y no residentes, al pagar estos últimos un impuesto mayor por no ser tenidas en cuenta sus circunstancias familiares a la hora de asignarles al grupo de tributación.³⁷ Más concretamente especifica, y aquí va a estar la clave del fallo, si cambia la situación en caso de que el trabajador no residente reciba prácticamente la totalidad de sus rentas en Alemania.

La respuesta a la primera pregunta, la solventa citando la sentencia del Caso Biehl³⁸, donde se prohibía la discriminación salarial por nacionalidad y se reitera en que no se pueden hacer diferencias en un impuesto directo (aunque no esté dentro del ámbito

³⁵ Unión Europea. Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

³⁶ Unión Europea. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado el 13 de diciembre de 2007. Diario Oficial de la Unión Europea, 17 de diciembre de 2007, (306), 1-271.

³⁷ Aquí, divide la pregunta en dos partes: una material sobre el tipo pagado efectivamente -cuestiones 2 y 3- y otra procedimental sobre la posibilidad de regulación anual del impuesto que el no residente no tiene.

³⁸ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Biehl de 8 de mayo de 1990.

competencial de la CEE) por dicha razón. Pero no excluye la posibilidad de tratar desigualmente a residentes y no residentes.

En la respuesta a las cuestiones 2 y 3, admite que este tipo de discriminación normalmente conduce a una discriminación indirecta por razón de nacionalidad, pero aclara que, en el caso de los impuestos directos, normalmente la situación del residente y del no residente no es análoga y, por tanto, no es discriminación tratar casos desiguales de forma distinta. Sin embargo, en el caso concreto, no existe diferencia objetiva entre un residente y el no residente cuyos ingresos principales están en Alemania y que no tiene, por ende, posibilidad ninguna de que su situación personal y familiar sea tenida en cuenta (algo que un residente sí). Como el Tribunal no encuentra justificación a la discriminación en tanto que la jurisprudencia fijada en el Caso Bachmann³⁹ no aplica puesto que no se altera la coherencia interna del sistema tributario -es decir, que solo en el lugar de residencia, donde se gravan todas las rentas, se puedan aplicar beneficios de carácter personal a fin de evitar un doble beneficio- puesto que en el Estado de residencia la carga fiscal no alcanza el mínimo para poder aplicar los beneficios. Por tanto, no se puede admitir, en este caso, la desigualdad de trato, ni en la denegación de beneficios por circunstancias familiares ni en la parte procedimental (no basta la existencia de un procedimiento alternativo para regularizar el año de los no residentes; se exige la igualdad total, más beneficiosa y eficaz y que implica dejarle regularizar como si fuera residente).

El Caso Wierlocks viene a corregir, como dice Chico de la Cámara (2004, 82), lo fallado en el caso Bachmann, señalando que el principio de coherencia no aplica cuando, mediando un CDI, se haya hecho un reparto expreso de las competencias fiscales y se haya renunciado a gravar ciertas rentas.

El Caso Gilly es curioso, y bastante disonante, porque, en línea con el caso Schumaker, admite las posibles diferencias en el trato entre residentes y no residentes por no ser su situación análoga pero nunca cuando lo sea. La Sra. Gilly argumentaba que el sistema de doble deducción no eliminaba del todo la doble imposición por ser la progresividad del impuesto en ambos Estados diferente, pero el Tribunal falla en su contra alegando que dicha diferencia de trato es fruto de la aplicación de uno de los puntos del CDI.

³⁹ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Bachmann de 28 de enero de 1992.

Lo sorprendente es que la discriminación se hace en función del criterio de nacionalidad, criterio que el mismo Tribunal parecía haber descartado previamente al afirmar que el conflicto giraba en torno a la residencia y a la libre circulación de trabajadores, independientemente de la nacionalidad de la Sra. Gilly. El CDI franco-alemán establece una cláusula discriminatoria respecto de los ciudadanos nacionales propios (desde el punto de vista alemán) aun cuando una discriminación por nacionalidad representa todo aquello contra lo que lucha la legislación de las CEE. La señora tiene doble nacionalidad: si hubiese sido solo francesa, hubiese tributado directamente en Francia como residente y no habría sufrido doble imposición; por ser alemana también debe tributar en Alemania como nacional y en Francia como residente y, en este país, no se le aplica régimen de exención sino de deducción, dando lugar a una tributación superior. Por ello, sorprende el fallo del TJCE.

7.2 CASO ASSCHER⁴⁰ Y CASO GERRITSE⁴¹

El caso Asscher confirma lo expresado en la sentencia del caso Schumaker: cuando un trabajador no residente se encuentra en las mismas condiciones objetivas que un residente debe ser tratado igual; en este caso, además, se reafirma en esta posición aun cuando el trabajador ejerce por cuenta propia en ambos Estados, el de residencia y el de no.

En el Caso Gerritse, el Sr. Gerritse invoca precisamente el caso Asscher pero lo hace erróneamente puesto que, en su caso, sus circunstancias no son análogas a las de un residente, estando la diferencia de trato justificada puesto que las rentas obtenidas en el país donde no es residente no representan un alto porcentaje del total mundial, más bien al contrario. Es por ello, que lo injusto sería aplicarle la progresividad y el mínimo exento que se aplica al residente pues estaría consiguiendo un gravamen inferior al que le correspondería de tenerse en cuenta toda su renta mundial; además, en su país de residencia se le permite deducir el impuesto pagado para dejarle en una situación equivalente a haber tributado como un residente en el país de origen de la fuente.

En conclusión, la regla general es que sí es conforme a la legislación comunitaria dar una diferencia de trato a residentes y no residentes en lo referente a la regulación de los

⁴⁰ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Asscher de 27 de junio de 1996.

⁴¹ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Gerritse de 12 de junio de 2003.

impuestos directos y será en cada caso donde se estudie y vea si existe válida justificación o no para hacerlo. Dependiendo de la respuesta, se admitirá la diferencia o no.

7.3 SENTENCIA DEL TJCE DE 6 DE OCTUBRE DE 2009.⁴²

Este pronunciamiento nos afecta directamente pues versa sobre la LIRNR anterior a 2006, en concreto, sobre la diferencia de gravamen de las ganancias patrimoniales a residentes y no residentes que no estaba neutralizada mediante CDIs. La diferencia consistía en que si el bien había estado más de un año en posesión del contribuyente, el tipo fijo al que tributaba el residente era del 15% (si no, tributaba progresivamente de acuerdo a su tipo marginal) mientras que el no residente tributaba siempre a un tipo fijo del 35%.

En ambos casos, el TJUE considera que la situación en la que residentes y no residentes se encuentran no es objetivamente comparable y, por tanto, es inaceptable salvo que se pueda justificar por una razón de interés general como sería mantener la coherencia del sistema tributario, algo admitido en la jurisprudencia del TJUE (y el antiguo TJCE). Para ello, habría que demostrar la:

“existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado”

Pero, en este caso, no sucede así puesto que las rentas gravadas al 15% luego no están sometidas a la progresividad del IRPF y la progresividad de las otras prácticamente siempre cae por debajo del 35%; por tanto, el menor gravamen del 15% no obedece a que se tenga que compensar de alguna manera al residente y el gravamen progresivo aplicado a este es inferior al aplicado al no residente casi siempre.

Por ello, desestiman la alegación de España al no considerar que se cumplan los requisitos para alegar la coherencia interna del sistema tributario y retienen que esto incumple el art. 56 del Tratado CE⁴³ y el art.40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992.⁴⁴

⁴² Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera). Sentencia de 6 de octubre de 2009.

⁴³ Es el Tratado de las CEE, pero renombrado tras el Tratado de Maastricht cuando la Comunidad Económica Europea pasa a ser conocida como Comunidad Europea.

⁴⁴ Unión Europea. Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, firmado en Oporto el 2 de mayo de 1992.

7.4 RESOLUCIÓN DEL TEAC QUE RECONOCE LA STJC DE 6 DE OCTUBRE DE 2009

En la Resolución 00/4060/2008⁴⁵ el TEAC viene a resolver dos cuestiones: por un lado, si se debe aplicar retroactivamente a una ganancia patrimonial del ejercicio fiscal de 2004 los cambios regulatorios de 2006, a lo cual falla en sentido negativo; por otro lado, si la legislación de entonces era contraria al principio de no discriminación del art. 12 del Tratado de la CE. A la vista de la sentencia del TJUE publicada en octubre de 2009 (un mes antes de que el TEAC resolviese el recurso), sí admite este argumento y ordena la devolución del impuesto.

7.5 SENTENCIA DEL TJUE, DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2015.⁴⁶

El TJUE ya se había pronunciado en sentido similar en el *Caso Truck Centre*⁴⁷. Ahí se recordaba tanto que los Estados tienen obligación de legislar de acuerdo con la legislación comunitaria -también en las áreas donde tienen competencia exclusiva- como que la jurisprudencia anterior avalaba la legitimidad de dar un trato diverso a residentes y no residentes. El contribuyente reclamaba que no se gravaba igual que una sociedad residente pagase intereses a otra también residente o que lo hiciese a una no residente: en el primer caso no había retención mientras que en el segundo sí (algo permitido conforme al CDI firmado). Dado que la primera pagará lo correspondiente a través del Impuesto de Sociedades y habida cuenta de la diferente capacidad objetiva de control y apremio que la HP belga tiene sobre las sociedades residentes y no residentes, el TJUE considera justificada la diferencia de trato.

En la STJUE de 17 de septiembre de 2015 sobre los asuntos acumulados, la duda que le surgió al juez nacional y por lo que elevó las cuestiones prejudiciales era muy similar: en este caso se practicaba retención en ambos casos, pero existiendo un mecanismo de devolución solo para las residentes previsto en su regulación del IS. Al producirse el gravamen directamente en la fuente, el Tribunal considera que ello coloca a residentes y

⁴⁵ España. Tribunal Económico-Administrativo Central. N° Resolución: 00/4060/2008 de 24 de noviembre.

⁴⁶ Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera). Asuntos Acumulados *Miljoen, Société Générale SA y Staatssecretaris van Financiën*. Sentencia de 17 de septiembre de 2015.

⁴⁷ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta). *Caso Truck Centre* de 22 de diciembre de 2008.

no residentes en una situación análoga y, por tanto, sí existe una diferencia de trato respecto del mecanismo de devolución contraria a los art. 63 y 65 TFUE. Esta solo podría venir justificada si, como señala el TJUE haber establecido ya en sus anteriores pronunciamientos, de acuerdo con lo firmado en un CDI, se va a compensar en el país de residencia posteriormente vía deducción en su IS.

Quizás, a nivel doctrinal, lo más interesante por cuanto pueda suponer para los Estados a la hora de juzgar sus mecanismos de exención y doble imposición y la posible incompatibilidad de estos con el Derecho comunitario sea el siguiente extracto:

“a fin de alcanzar el objetivo de neutralización, la aplicación del método de deducción debería permitir que el impuesto sobre los dividendos percibido por el Estado miembro donde se generan los dividendos fuera íntegramente deducido del impuesto debido en el Estado de residencia del contribuyente beneficiario de tales dividendos, de tal manera que, si estos dividendos resultaran finalmente sujetos a mayor tributación que los dividendos repartidos a los contribuyentes residentes en el Estado miembro donde se generan, esa mayor carga fiscal ya no pudiera imputarse a este último Estado, sino al Estado de residencia del contribuyente beneficiario que ha ejercido su potestad tributaria”

Cabría preguntarse si nuestro sistema de deducción para evitar la doble imposición contenido en los art.31 y 32 de la LIS⁴⁸ es conforme a Derecho comunitario habida cuenta de los máximos deducibles que establece. Mas no es asunto propio de este TFG responder.

7.6 RESOLUCIÓN DEL TEAC QUE RECONOCE LA STJUE DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2015

La HP en la 08376/2015/00/00 de 2 de noviembre⁴⁹ alega que no se considera contrario a la libertad de circulación de capitales consagrada en los art. 63 y 65 del TFUE tratar de forma desigual a residentes y no residentes, como ya se ha recogido en todas las sentencias comentadas.

⁴⁸ España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín oficial el Estado, de 1 de enero de 2015, (288), 96939-97097.

⁴⁹ España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 08376/2015/00/00 de 2 de noviembre.

En el presente caso, el recurrente alega que las entidades residentes solo son gravadas por los gastos netos mientras que las no residentes por los brutos, salvo por algún gasto que sí contempla la LIRNR como deducible (la HP considera coherente y suficiente que solo los gastos contemplados como deducibles en la ley lo sean). Alega el reclamante que la diferencia no está justificada y que, por tanto, es contraria al Derecho de la UE.

El TEAC no está de acuerdo, reiterándose en anteriores fallos, puesto que, aduce, la diferencia de la técnica del gravamen se justifica por la diferencia intrínseca entre una obligación personal y real, que no son objetivamente comparables si solo se atiende a la base imponible sin tener en cuenta los tipos (conjugando ambos- una BI mayor pero sobre la que se aplica un tipo retenedor menor-, si el resultado final es similar, entonces no hay discriminación). Aquí cita el Caso Truck Centre (para mi gusto, un pronunciamiento mucho más en línea y que apoya más claramente los argumentos de la HP que la otra sentencia). El TEAC desestima el recurso, considerando la diferencia de trato justificada.

8. CONCLUSIONES

1. En primer lugar, en lo referente a los criterios con los que se construye un sistema tributario, el criterio tradicional sudamericano de gravar las rentas en la fuente presenta como principal ventaja, en un mundo globalizado, una forma efectiva de evitar los dos problemas fundamentales de la fiscalidad internacional: la doble imposición y la evasión fiscal. Por otra parte, el criterio de renta mundial, capta mejor la progresividad que caracteriza a los impuestos como el IRPF permitiendo obtener una recaudación más fidedigna y en consonancia con la capacidad económica real de un contribuyente que obtiene rentas en diferentes países.
2. En segundo lugar, y a la luz de la última jurisprudencia del TS, podemos afirmar varias cuestiones relativas a los criterios internos de residencia y su interpretación. Esta sentencia cumple con una función importante: obligar a la Hacienda Pública a ser algo más exhaustiva en sus argumentos para retener la residencia fiscal de un determinado sujeto sin que pueda abusar de los argumentos subjetivos que venía (mal)utilizando para justificar que una ausencia prolongada era esporádica. Ahora tendrá que justificar que la ausencia es esporádica pero dentro del ejercicio fiscal, no de la vida del contribuyente. No es admisible que, por saber (o, más bien, suponer) que el contribuyente retornará a

España, se le pretenda hacer tributar durante el tiempo en que no se encuentra aquí. Puede que, en efecto, esa ausencia sea esporádica en términos de su recorrido vital, pero si vive en un mismo sitio más de medio año, en ese año ello es la norma y no la excepción, al margen del apartado b) del art.9.

3. Asimismo, creo que el TS, al no generalizar el criterio de los 183 días transcurridos en el exterior como indicador de no residencia a todos los casos, deja claras dos cuestiones:

- Una ausencia no equivale a varias ausencias en cuanto a la calificación de su naturaleza se refiere. El singular es importante, como ya se dijo, porque cuando hace referencia a su intensidad y duración, pretende que sea cada viaje, por así llamarlo, el que haya que juzgar y no todos los viajes en su conjunto. No es lo mismo una ausencia que dure 183 días que muchas ausencias que, en conjunto, duran 183 días. En el primer caso, claramente estaríamos fuera del ámbito de aplicación del art.9.1.a) mientras que en el segundo sí habría posibilidad de acabar aplicando la presunción de las ausencias esporádicas en función de la casuística concreta.
- Es más que probable que, tras haber determinado que ausentarse por un periodo tal que, por su duración, no sea una ausencia sino una residencia efectiva en otro Estado (y que, por tanto, interpretar lo contrario supondría no aplicar correctamente el art.9.1.a), a partir de ahora, varias “ausencias” pasadas en un mismo Estado que sumen más de 183 días, no van a ser reputadas como tal sino como residencia en ese otro Estado. Siguiendo la coherencia de la argumentación del TS, es lógico pensar que ese otro Estado en el que pasa más de 183 días es su verdadera residencia mientras que los viajes fuera de dicho territorio serán los que deben ser considerados como ausencias esporádicas. Esta es la lógica que aplicamos a nuestros residentes y, siendo consecuentes, es la que debemos aplicar a los no residentes.

4. Debe dejarse en claro que la sentencia del TS en ningún caso:

- Pretende dar vía libre a todos aquellos que pasen 183 días fuera del territorio. No si dichas ausencias son, en efecto, esporádicas. Por ejemplo, si no se producen al mismo Estado sino a varios diferentes.
- Pretende anular el criterio del centro de intereses económicos, quizás uno de los más objetivos, en una sentencia donde pretende objetivizar la interpretación del artículo. Cuestión distinta será que aquellos casos donde no se pueda demostrar claramente que

los intereses económicos de un sujeto radican en España por estar muy difusamente repartidos en el mundo, ahora puedan suponer un mayor desafío a la HP. Tampoco pretende acabar con la presunción del centro de intereses familiares, aunque sí es cierto que, este último por sí solo y a la luz de la sentencia, probablemente haya quedado debilitado en tanto en cuando Hacienda pretenda vincular a un sujeto solo en base a esta presunción *iuris tantum*. Es esperable que cuando un sujeto ni pase 183 días en nuestro territorio ni tampoco sea claro que tenga aquí su centro de intereses económicos va a ser difícil de erigir como argumento suficiente para retenerle como residente fiscal.

5. En lo referido a los medios de prueba, se hubiera agradecido una mayor contundencia a la hora de consagrar la libertad de prueba por parte del TS. Pudo haber aprovechado la tercera cuestión de interés casacional para haber sentado jurisprudencia de cara al futuro, desmontando definitivamente la posibilidad que tiene la HP de rechazar cualquier otro tipo de pruebas si no se consigna un certificado fiscal. Una cosa es admitir una desigualdad de armas justificada por el interés general intrínseco a la recaudación tributaria y otra muy distinta es permitir a la HP decidir qué medios de prueba considera admisibles y cuáles no y en qué casos sin que medie coherencia alguna. Si en el caso de los paraísos, el certificado fiscal es visto con recelo -con justa razón- y se exige que adicionalmente se pruebe la efectiva residencia por otros medios, no parece lógico que se veten estos mismos medios para los casos que no se traten de un paraíso fiscal.
6. Respecto de la presunción *iuris et de iure* del art.8 LIRPF sorprende que el TC no haya tenido ocasión de pronunciarse. Hubiese sido cuanto menos interesante conocer su opinión acerca de cómo se conjuga esta presunción con los principios de proporcionalidad, libertad de prueba, derecho al debido proceso y presunción de inocencia. A mi parecer, muy difícilmente. Configurarla como una presunción *iuris tantum* hubiese sido mucho más acorde con los principios constitucionales. Una inversión de la carga de la prueba hubiese logrado el mismo resultado.
7. Respecto del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, quizás lo más destacable sea la elección del criterio de desempate principal: la vivienda permanente, complementado con el centro de intereses vitales. Al margen de la dificultad probatoria que ambos pueden suponer, son probablemente los que mejor reflejan la realidad del contribuyente puesto que engloban todos aquellos elementos que configuran

lo que verdaderamente se debe entender por residencia de una persona: dónde vive y trabaja y con quién. Lo demás serán ficciones jurídicas más o menos legítimas, pero, si se desea ser purista, es el modelo de la OCDE donde se debe mirar. Y, siendo esto así, la duda que queda es por qué los Estados ratificantes no han hecho algo más por armonizar sus criterios de residencia, al menos, en lo que se refiere al Convenio configurando el art.4.2 más que como un *Tiebreaker Rule* como los criterios para determinar la residencia, en vez de remitir a la legislación interna de cada país.

8. La residencia fiscal, desde el punto de vista europeo, viene a representar lo que la nacionalidad fue en el pasado. El TJUE hace un verdadero esfuerzo por evitar que se discrimine a los ciudadanos europeos por cuestiones de residencia bajo las cuales normalmente subyace una discriminación por nacionalidad. Es por ello por lo que las diferencias de trato entre residentes y no residentes están justificadas solo cuando realmente su situación sea diferente -cosa que sucede habitualmente-, pero, de lo contrario, deben recibir el mismo trato fiscal o, al menos, uno con idéntico resultado final.
9. Con respecto a la no discriminación por nacionalidad, el *Caso Gilly* es verdaderamente sorprendente pues perfectamente podría haber declarado nula la cláusula del CDI en cuestión. Al no hacerlo, actúa en línea con los fallos emitidos en otros ámbitos más allá del fiscal: así como es enérgico en condenar cualquier tipo de discriminación que un EM haga a sus no nacionales, se muestra tibio a la hora de censurar una discriminación para con sus propios nacionales. No parece muy coherente puesto que, aunque positiva desde el punto de vista del no nacional -objeto de protección desde la creación de la UE-, no deja de ser una discriminación por razón de nacionalidad.
10. La jurisprudencia europea nos deja, pues, un mensaje importante: las cuatro libertades comunitarias están presentes y predominan sobre cualquier tipo de legislación estatal, incluyendo aquellas materias, como los tributos directos, en las que los Estados tienen competencia exclusiva. También en estas los EMs deben aprobar normas jurídicas compatibles con los principios comunitarios, dejando patente que el Derecho de la Unión puede limitar indirectamente la potestad legislativa de los EMs. Siendo esto así, cabe preguntarse si es ya momento de avanzar hacia una armonización, aunque sea mediante recomendaciones (*soft law*), también en materia de impuestos directos, una de las pocas ramas del Derecho donde la UE no tiene competencia directa y que resolvería gran parte de los problemas de la fiscalidad internacional a nivel comunitario.

11. A nivel mundial, aun estamos lejos de alcanzar una cooperación tal que permita tanto evitar completamente la doble imposición como lograr una auténtica eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal. Mientras sigan existiendo territorios de baja o nula tributación, los contribuyentes seguirán pudiendo rebajar fraudulentamente su carga fiscal. Mientras los Estados sigan gravando tanto por obligación personal como real, seguirá existiendo la doble imposición, al menos, económica. Solo una transparencia total de los sistemas de intercambio de información, así como una mayor voluntad de los Estados a la hora de garantizar la neutralidad fiscal y, con ello, el respeto al principio de capacidad económica del contribuyente, lograrán acabar con los problemas actuales. Para ello, el primer paso es considerar la residencia fiscal como el reflejo de la realidad del contribuyente, tal como hace el modelo de la OCDE, y seguir profundizando en este tipo de acuerdos para evitar que las HPs nacionales vean en la determinación de la residencia una forma de atraer más rentas hacia sí y que los contribuyentes vean en ella la forma de eludir sus obligaciones.

9. BIBLIOGRAFÍA

9.1 TRABAJOS EN LÍNEA

Centro de Estudios Financieros (2018) *Fiscal-Impuestos* [en línea] **Disponible en:** <<https://www.fiscal-impuestos.com/jurisprudencia-supremo-concepto-ausencias-esporadicas-determinantes-residencia-fiscal-espana-becas-icex.html>> [**consulta:** 02/12/2018]

Pardo de Santayana, B y Prieto, A. (2018) Perder (o conservar) la residencia fiscal en España. *Cinco Días*. [en línea] **Disponible en:** <https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/05/17/midinero/1526572098_385920.html> [**consulta:** 02/12/2018]

Rogel, D. (2018) Nuevo criterio para establecer la residencia fiscal. *Legal Today* [en línea] **Disponible en:** <<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/nuevo-criterio-para-establecer-la-residencia-fiscal>> [**consulta:** 02/12/2018]

9.2 REVISTAS Y LIBROS

Almudi Cid, J., Serrano Antón, F. (2001) La Residencia Fiscal de las Personas Físicas en los Convenios de Doble Imposición Internacional y en la Normativa Interna Española. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 1 (221-222), 73-104.

Chico de la Cámara, P (2004) ¿Crisis del Criterio de la Residencia Habitual? Una Propuesta de Revisión para Someter los Tributos de Naturaleza Personal Exclusivamente en el Estado de la Fuente, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 1 (257-258), 65-132.

De Vicente de la Casa, F. Los Principios de Capacidad Económica y No Confiscatoriedad como Límite a la Concurrencia de Tributos, *Crónica Tributaria*, 1 (144/2012), 149-175.

Falcón y Tella, R. (2018) Las ausencias esporádicas y la residencia: el caso de las becas que implican una estancia en el extranjero de más de 183 días. *Revista Aranzadi: Quincena fiscal*, 1 (7), 9-12.

García Carretero, B (2006) La Residencia como Criterio de Sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid, IEF.

10. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

10.1 JURISPRUDENCIA

Tribunal Constitucional

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 141/1988 de 12 de julio.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 194/2000 de 19 de julio.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 30/86 de 20 de febrero.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril.

Tribunal Supremo

España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª). Sentencia núm. 4306/2017 de 28 de noviembre.

España. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª). Sentencia núm. 184/2018 de 18 de enero.

Tribunal de Luxemburgo

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta). Caso Truck Centre de 22 de diciembre de 2008.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera). Sentencia de 6 de octubre de 2009.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Schumacker. Sentencia de 14 de febrero de 1995.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Casos Wielockx. Sentencia de 11 de agosto de 1995.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Asscher de 27 de junio de 1996.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Bachmann de 28 de enero de 1992.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Biehl de 8 de mayo de 1990.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Gerritse de 12 de junio de 2003.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Caso Gilly de 12 de mayo de 1998.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera). Asuntos Acumulados. Sentencia de 17 de septiembre de 2015.

10.2 DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Tribunal Económico-Administrativo Central

España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 00/4694/2002 de 1 de julio.

España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 00/1685/2004 de 14 de septiembre.

España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 08376/2015/00/00 de 2 de noviembre.

España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 00/4060/2008 de 24 de noviembre.

España. Tribunal Económico-Administrativo Central. Nº Resolución: 06469/2013/00/00 de 11 de noviembre.

11.LEGISLACIÓN

LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

España. Constitución Española. *Boletín oficial el Estado*, 29 de diciembre de 1978, (311), 29313-29424.

España. Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín oficial el Estado*, de 7 de junio de 1991, (136), 18665-18691.

España. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín oficial el Estado*, de 7 de junio de 1991, (136), 18692-18696.

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín oficial el Estado*, de 1 de enero de 2015, (288), 96939-97097.

España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 29 noviembre de 2006, (285), 41734-41810.

España. Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, 10 abril de 1998, (295), 40730-40771.

España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín oficial el Estado*, de 24 de noviembre de 1995, (281), 33987-34058.

España. Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 199. *Boletín Oficial del Estado*, 13 de julio de 1991, (167), 23371-23371.

España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Boletín oficial el Estado*, de 25/07/1889, (206), 249-259.

LEGISLACIÓN EUROPEA

Unión Europea. Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, firmado en Oporto el 2 de mayo de 1992.

Unión Europea. Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

Unión Europea. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado el 13 de diciembre de 2007. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 17 de diciembre de 2007, (306), 1-271.

VARIOS

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.

Francia. Conseil d'Etat Section, du 3 novembre 1995, 126513, publié au recueil Lebon. (Caso Larcher)

12.ÍNDICE SIGLAS

AEAT-Agencia Estatal de Administración Tributaria
BI-Base Imponible
BOE-Boletín Oficial del Estado
CC-Código Civil
CDI-Convenio de Doble Imposición
CE- Constitución Española
CEE- Comunidad Económica Europea
CIF- Centro de Estudios Financieros
CP-Código Penal
DRAE- Diccionario de la Real Academia Española
EM- Estado Miembro (de la UE).
HP-Hacienda Pública
ICEX-Instituto Español de Comercio Exterior
IRNR- Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS- Impuesto de Sociedades
LIRNR-Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF-Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS-Ley del Impuesto sobre Sociedades
OCDE-Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RD- Real Decreto
STC-Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCE-Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
STJUE- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS-Sentencia del Tribunal Supremo
TC-Tribunal Constitucional
TEAC- Tribunal Económico-Administrativo Central
TFG-Trabajo Fin de Grado
TFUE-Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE-tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJUE-Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS-Tribunal Supremo
UE-Unión Europea
UK- United Kingdom/Reino Unido

