

# De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal

Análisis de la **SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020**

**Alejandro Jiménez López**

*Abogado*

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.*

*Universidad de Barcelona (España)*

## Extracto

En la sentencia comentada, la Audiencia Nacional (AN) vuelve sobre el controvertido tema de las becas del Instituto de Comercio Exterior (ICEX), y en este caso dirime acerca de la devolución solicitada por el recurrente de las retenciones practicadas por el ICEX sobre la beca para su formación. Se discute sobre la sujeción (y consiguiente retención) o, por el contrario, la exención de la beca en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). Asimismo, se plantea la cuestión sobre la posible discriminación por no aplicar el criterio del Tribunal Supremo (TS) que resolvió que los becarios del ICEX no tenían que tributar ni por el IRNR ni por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La Sala califica las becas del ICEX como retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, y, por tanto, rendimientos de trabajo que tributan en España, lo cual puede resultar discutible por no realizar el becario ningún trabajo en beneficio del ICEX, sino que el objetivo de la beca es servir de ayuda para los gastos de mantenimiento y estudios con finalidad formativa del becario. En el presente comentario nos centraremos en este tema y, además, al poner en contexto la sentencia de la AN con algunos pronunciamientos del TS acerca de las becas ICEX, surgen algunas críticas al posible agotamiento del criterio del centro de intereses económicos a la hora de fijar la residencia habitual, pudiéndose tratar de trazar un cambio legislativo hacia el centro de intereses vitales erigido por el Modelo de Convenio de la OCDE y recogido en la mayoría de los convenios de doble imposición.

Publicado: 05-04-2023

**Cómo citar:** Jiménez López, A. (2023). De nuevo sobre las becas ICEX y la residencia fiscal. (Análisis de la SAN de 23 de mayo de 2022, rec. núm. 1066/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, 141-152. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18725>

## 1. Supuesto de hecho

La Audiencia Nacional (AN) ha dictado una Sentencia, de fecha 23 de mayo de 2022, en el recurso número 1066/2020 (NFJ088006), en la que desestima las pretensiones del recurrente encaminadas a obtener una devolución en sede del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) sin establecimiento permanente, como causa de las retenciones practicadas por el Instituto de Comercio Exterior (ICEX), en el ejercicio 2014 por la beca concedida por la entidad pública en la Oficina Económica y Comercial de España en Bogotá (Colombia). Se debate también si existe discriminación por no aplicar el criterio del Tribunal Supremo (TS) en relación con estas becas.

Trae causa de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 21 de julio de 2020, por la que se desestimó una reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de fecha 26 de marzo de 2019, que estimaba en parte la devolución solicitada por el IRNR, sin establecimiento permanente, correspondiente al ejercicio 2014, acordando la devolución parcial de la suma correspondiente a las retenciones practicadas.

## 2. Doctrina del tribunal

El conflicto planteado en sede del órgano judicial hace referencia a la no sujeción de la beca al IRNR, lo que comportaría la no existencia de obligación de retener y procedencia de la devolución íntegra; y, por otro lado, se discute la exención con base en los artículos 7 j) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), y 14.1 del 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 (TRLIRNR).

Primeramente, la AN descarta plenamente la no sujeción al IRNR puesto que la beca es un rendimiento del trabajo sujeto al IRNR en virtud del artículo 13.1 c).2.º del TRLIRNR al tratarse de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española<sup>1</sup>. Aquí la Sala lo pone en relación con el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Colombia, en concreto el artículo 19 (estudiantes) que dispone que esas cantidades «no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que proceda de fuentes situadas fuera de ese Estado». Por tanto, Colombia no puede gravar la beca dado que esa persona ha sido residente en España inmediatamente antes de llegar al otro Estado contratante (Colombia).

En lo relativo a la exención, la AN considera que, a pesar de ser una beca satisfecha por una Administración pública a una persona física, no procede porque la beca no se enmarca en un plan anual de cooperación internacional aprobado en el Consejo de Ministros, que es el tercer requisito exigido por el artículo 14.1 b) del TRLIRNR.

Al igual que el TEAC, la AN desestima el recurso y considera que las becas otorgadas por el ICEX son retribuciones públicas satisfechas por la Administración española y, por ende, se consideran rendimientos de trabajo que tributan en España salvo que el trabajo se preste de manera íntegra en el extranjero y que se encuentren sujetos a un impuesto análogo de naturaleza personal en el Estado donde se prestan.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Delimitación conceptual del término becas y retribuciones públicas

Primeramente, cabe señalar la controversia que puede generar la calificación que hace la AN del concepto «retribución pública», pues en la sentencia se habla indistintamente de retribución pública y de beca. Esta calificación hace que colisione el artículo 13.1 c) del TRLIRNR que regula las retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, y que se entienden como rentas obtenidas en territorio español con el artículo 14.1 b) del TRLIRNR encargado de declarar las becas como rentas exentas.

---

<sup>1</sup> El artículo 13.3 del TRLIRNR establece que para la calificación de los distintos conceptos de renta se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en la LIRPF, y concretamente el artículo 17.2 h) de la misma, considera las becas como rendimientos del trabajo.

Visto esto, podríamos señalar que la AN califica como «no relevantes» unos argumentos que, a mi parecer, sí que lo son, pues tienen distinta naturaleza las cantidades que se abonan en concepto de beca y las satisfechas en concepto de retribución. Así lo manifiesta el recurrente, quien sostiene que la beca no puede considerarse una «retribución pública» al no existir relación laboral o de dependencia, no concurriendo por tanto las notas de sujeción especial a las normas funcionariales.

Ciertamente compartimos la argumentación del recurrente, pues según la Real Academia Española (RAE) «retribuir» es «recompensar o pagar un servicio, favor, etc.», mientras que define la «beca» como una «subvención para realizar estudios o investigaciones», y la definición de «subvención» es una «ayuda económica que se da a una persona o institución para que realice una actividad considerada de interés general». Si estudiamos estas definiciones desde un punto de vista etimológico, debemos atender al origen de las palabras como acabamos de hacer acudiendo a las definiciones que da la RAE, y que dejan clara la diferencia entre ambos conceptos.

Este tema es una de las zonas grises del derecho del trabajo y así lo han hecho notar Ortega Lozano y Guindo Morales (2019, p. 88). Si atendemos al tenor literal de los conceptos, la beca no recompensa ni paga ningún servicio prestado por el becario, sino que se trata de una ayuda para realizar actividades formativas. Esto obedece a una interpretación literal de las normas jurídicas. Es decir, si los términos de la ley son claros, se ha de estar al sentido gramatical, pues como dispone el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por remisión al artículo 3.1 del Código Civil (CC) «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras».

En el ámbito tributario, Badás Cerezo y Marco Sanjuán (2015) señalan lo siguiente:

[I]a inclusión genérica de las becas entre los rendimientos del trabajo plantea la duda acerca de la posible consideración de alguna beca como rendimiento de naturaleza distinta a la de rendimiento del trabajo [...] aunque se refieren a la antigua normativa, tienen plena vigencia.

Como precisan Ortega Lozano y Guindo Morales (2019, p. 93),

se otorga una beca económica en beneficio formativo del becario y no para que reciba unos servicios quien la concede; precisamente por ello, la beca no es la contraprestación de la actividad que se presta. Una beca no se otorga a cambio de unos servicios. Lo cual lleva a tener que analizar, en cada caso conflictivo, si la aparente beca se ha otorgado con una finalidad propia de esa naturaleza o su verdadera razón radica en obtener unos servicios que se retribuyen con aquella y se califican como beca a fin de no quedar sujetos al régimen jurídico propio del contrato de trabajo.

Para Cristóbal Roncero (2014, p. 23),

[n]o basta, pues, con que la beca ayude a formar, sino que esa ha de ser la finalidad por la que se concede (y no la de que el becario atienda unos servicios); para esta última finalidad existen unas modalidades contractuales específicas denominadas contratos de trabajo de carácter formativo: contrato para la formación y el aprendizaje o contrato en prácticas.

Por ello, debemos acudir a la Orden ICT/100/2020, de 31 de enero, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE núm. 34, de 8 de febrero de 2020), que regula el Programa de Becas de Internacionalización Empresarial de ICEX España Exportación e Inversiones, EPE, MP, la cual señala que se trata de una ayuda económica para la realización de las acciones formativas del becario en sus distintas fases. El artículo 2 de esta orden regula el régimen de concesión de las ayudas, y dispone en su tercer párrafo que «... [l]a cantidad que se abone a los becarios en ningún caso tendrá la consideración de salario o remuneración, sino de ayuda económica para formación». Vemos que la orden habla de remuneración, y uno de los sinónimos que podemos encontrar de ese término es «retribución», por tanto, esa cantidad en ningún caso puede considerarse remuneración o retribución por disposición expresa de la orden ministerial.

Esto es, la propia orden ministerial reconoce que la beca no tiene la consideración de salario, sino que es concedida en interés del propio beneficiario, siendo incompatible con la existencia de un contrato de trabajo y no supone la prestación de servicios profesionales, por lo que no es de aplicación la exención por retribuciones obtenidas por trabajos realizados en el extranjero<sup>2</sup>.

Por su parte, la AN despacha rápido el asunto aludiendo a que el concepto de retribución pública del TRLIRNR no atiende a relaciones laborales o estatutarias y únicamente atiende al artículo 13.3 del TRLIRNR. Si bien es cierto que ese precepto dispone que «la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo» y en su defecto remite a la LIRPF que lo define como rendimientos del trabajo en su artículo 17.2 h), se debería clarificar esta cuestión pues puede abrir una vía de litigiosidad.

Si bien es cierto que no es necesario que exista una relación laboral o estatutaria para que las rentas obtenidas por el contribuyente se califiquen como rendimientos del trabajo, sí que hay que atender a la finalidad de las cantidades abonadas, pues si esos rendimientos derivan del trabajo personal del contribuyente (y no tengan el carácter de rendimientos

---

<sup>2</sup> Recordemos que las órdenes ministeriales son reglamentos dictados por el Gobierno, junto con otras disposiciones como los reales decretos, las órdenes de comisiones delegadas, las circulares y las instrucciones, entre otras.

de actividades económicas) serán rendimientos del trabajo, pero estas becas concedidas por el ICEX se corresponden con ayudas para la formación.

Siendo esto así, se debe realizar una ponderación del interés o beneficio mayor. Es decir, atendiendo a las circunstancias de cada caso en concreto, se deberá determinar si la beca posee un mayor carácter formativo, o si, por el contrario, su razón radica en la obtención por la empresa de unos servicios que se retribuyen con aquella y se califican como beca a fin de no quedar sujetos al régimen jurídico propio del contrato de trabajo o relación laboral como indica Cristóbal Roncero (2014, p. 264).

El *Manual Práctico Renta 2021*<sup>3</sup> señala que «[s]on rendimientos de trabajo las becas a las que no resulte aplicable la exención»<sup>4</sup>. Por tanto, si interpretamos esta afirmación en un sentido negativo, se podría desprender que, si les resulta de aplicación la exención, podrían no considerarse rendimientos del trabajo. A modo de ejemplo, Ruiz Garijo (1999) ya aludió al evidente «carácter restrictivo del precepto» refiriéndose al artículo 7 de la LIRPF.

Además, si nos fijamos en el artículo 8 de la Orden ICT/100/2020 que regula el régimen jurídico de las becas, señala que estas se regirán, además de por las bases reguladas en esta orden y su convocatoria, por lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Pública; la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Visto esto, todo apunta al régimen público de estas ayudas, lo cual conduce a la exención de las becas, y a la posible no calificación como rendimientos del trabajo. De esto se desprende que nuestro argumento únicamente podría llegar a aplicarse a becas públicas, que son las concedidas por entidades sin fines lucrativos y las que otorgan las fundaciones bancarias.

<sup>3</sup> [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2021/ManualRenta2021\\_es\\_es.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2021/ManualRenta2021_es_es.pdf)

<sup>4</sup> Recordemos que el artículo 7 j) de la LIRPF declara exentas las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan. También están exentas, en los términos del artículo 2 del Reglamento del IRPF las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Con base en la diferenciación en cuanto a la exención, para Calvo Ortega (1999, p. 44) «lo único que debe considerarse es la percepción de la beca, su finalidad y la capacidad económica del becario». Así la Sentencia del TS 4570/1998, de 7 de julio (Sala de lo Social), indica que «[l]a finalidad perseguida en la concesión de becas no estriba en beneficiarse de la actividad del becario, sino en la ayuda que se presta en la formación profesional», y la orden mencionada anteriormente, en su artículo 1, segundo párrafo, señala que «la finalidad última será la de la inserción laboral de los becarios» ratificando así su carácter de ayuda y, en consecuencia, no retribución de los servicios prestados por el becario.

Todo apunta a que las becas del ICEX no retribuyen unos servicios prestados por el becario al ICEX, sino que se trata de ayudas para su formación. Si analizamos las funciones de un becado por el ICEX, este no realiza ningún trabajo del que se beneficie la entidad pública, sino que este organismo destina una ayuda al becario para que cubra sus gastos de mantenimiento, estudios o formación para así poder proseguir con su carrera académica y gozar de oportunidades profesionales ayudándole a conseguir empleos estables, cualificados y de calidad. Por ello, resulta más que cuestionable la calificación que hace la AN como retribuciones públicas de estas cantidades satisfechas a los becarios.

### 3.2. Aspectos a tener en cuenta sobre la residencia fiscal

En 2017 hubo diversas Sentencias del TS (1850/2017, 1860/2017 y 1834/2017, de 28 de noviembre; o 1967/2017, de 14 de diciembre, entre otras) que traían causa de las becas del ICEX las cuales comportaban una permanencia fuera de España durante más de 183 días. Pese a que esos pronunciamientos atendían a la concurrencia de los elementos para que se considere a alguien residente habitual en España y sobre el concepto de ausencias esporádicas, la Sala también tuvo la oportunidad de señalar la finalidad formativa de la beca.

A mi parecer<sup>5</sup> del análisis de estas sentencias se puede extraer un argumento bajo el que se puede defender la pretensión de que, a pesar de obtener la mayor parte de renta en España o que la mayor parte de renta obtenida sea de fuente española, si no se cumplen los días de permanencia fijados por la LIRPF, a juicio de los tribunales, no se puede entrar a atribuir la residencia fiscal española a ese sujeto.

Esto es, aceptado, como sucede en estos casos, que a pesar de que la mayor parte de renta sea de fuente española, no se es residente fiscal, se puede extraer la conclusión de que prevalece la permanencia. Este criterio es defendible desde mi punto de vista, ya que

---

<sup>5</sup> Defendí esta misma opinión en Jiménez López (2019, p. 13), tras el análisis de la misma Sentencia del TS 1850/2017, de 28 de noviembre, citada en la Sentencia de la AN objeto de análisis en el presente comentario.

la omisión de entrar en ese análisis hace pensar que pasa a un segundo plano<sup>6</sup>. En este sentido Cubero Truyo (1995, p. 104) señaló que en la práctica se recurre a la base de la actividad empresarial como criterio clarificador del concepto de residencia, nunca en primera instancia, sino solo subsidiariamente en caso de duda<sup>7</sup>.

Esto nos puede llevar a considerar, de manera aventurada, que se da cierta preeminencia al criterio de la permanencia, puesto que tanto en esas sentencias del TS como en la de la AN aquí comentada, se desprende que toda la renta, o la mayor parte de renta es obtenida en España o bien es de fuente española, y sin embargo como *a priori* no se cumple la permanencia en España, no se entra a examinar la residencia fiscal del sujeto por entender que la beca comporta una «exigencia indeclinable de cuya concesión es el desarrollo de una actividad formativa en el país de destino al que la beca se refiere» y que por ello se «rebasa ampliamente el plazo de 183 días de permanencia». A mi entender, como sostiene Martín Queralt (1998, p. 86) «[l]a *ratio legis* del concepto es clara: se trata de una medida cautelar que establece la sujeción a la Hacienda Pública española de rentas obtenidas por personas que, aun no teniendo la residencia habitual en España, tienen en nuestro territorio la fuente principal de sus rentas», es decir, además de tratarse de una medida para evitar el fraude, es una forma sencilla de someter a tributación las rentas mundiales obtenidas por el obligado tributario en España.

A esto le añadimos el hecho de que si interpretamos literalmente la norma (al igual que con las becas), el artículo 9.1 de la LIRPF dispone que «[s]e entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español», esa habitualidad únicamente puede referirse a la permanencia, puesto que como indicó Cubero Truyo (1995, p. 98), esa referencia conlleva necesariamente la estancia preponderante, habitual, en territorio español<sup>8</sup>, pareciendo por tanto que el criterio económico es subsidiario.

Acogiendo la interpretación del autor, esa adjetivación como «habitual» convendría suprimirla si realmente se quiere pretender esa alternatividad de criterios, puesto que la adjetivación sirve a la especialización del concepto ligándolo a la permanencia.

A nuestro parecer, aludir al simple criterio económico tiene debilidades. Una es la contraposición frente al histórico criterio de la permanencia<sup>9</sup>, el cual ha sido el criterio clásico

<sup>6</sup> Ahora bien, a veces de manera interesada se hace prevalecer este criterio aun cuando la permanencia en España es reducida y mínima frente a la estancia en otros países.

<sup>7</sup> En idéntico sentido se pronunció Carbajo Vasco (1990, p. 67). Además, otros autores como Martín Queralt (1994, p. 67) se refirieron ya a que «la indeterminación del concepto es evidente», resultando por ello un criterio de aplicación dudosa, y mostrándose ciertamente escéptico con la validez de este elemento como criterio de determinación de la residencia.

<sup>8</sup> Esta idea ya fue criticada por la doctrina en su introducción, como Cubero Truyo (1995, p. 98) quien consideró que este factor económico se muestra absolutamente independiente respecto a la idea usual de residencia, vinculada a la permanencia en el territorio.

<sup>9</sup> La presencia física en el territorio de un país es un criterio al que se acude desde antiguo con la finalidad de determinar la residencia fiscal en ese Estado como precisó Uckmar (1956).

para determinar la residencia habitual. Por otro lado, buena parte de la doctrina<sup>10</sup> alude a la insuficiencia del centro de intereses económicos por no acoger la definición de centro de intereses vitales (art. 4.Dos a) del Modelo de Convenio de la OCDE –MC OCDE–) que, junto con las relaciones económicas, incluye las relaciones personales más estrechas<sup>11</sup>. Esas relaciones más estrechas podrían traer causa del concepto del derecho romano «domicilium» que aunaba ambos elementos, pues aludía al lugar donde uno vive (permanencia) y a su vez donde tiene la voluntad de asentar sus cosas personales con la finalidad de permanecer allí (centro de intereses vitales)<sup>12</sup>.

Además, la doctrina hace referencia a la insuficiencia del criterio económico, debido a que de la variedad de factores que determinan las relaciones personales, únicamente menciona a la familia nuclear, lo que conlleva que en lugar de acudir a una visión global de ambas relaciones (económicas y personales), se hace de manera separada y se minusvalora lo personal, pues el criterio económico es autosuficiente para determinar la residencia fiscal, mientras que el personal es una mera presunción. Esta interpretación dista de la que hace el MC OCDE, puesto que ciertamente de los comentarios a este precepto giran en torno a la integración social y personal del sujeto, donde ostente el centro de vida personal y familiar. A su vez, queda fuera de dudas que el centro de intereses vitales engloba el elemento económico, el cual deberá conjugarse con el resto de elementos que integren la vida cotidiana<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Entre otros autores que critican esa falta, están González Poveda (1992), Domínguez Rodicio (1991) o Baena Aguilar (1994).

<sup>11</sup> Si bien es cierto que esa mención a las relaciones personales aparece en el artículo 9.1 de la LIRPF cuando se alude a la residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel, calificada como presunción de residencia.

<sup>12</sup> Esta es la famosa regla de Servio-Ulpiano, «domicilium est, ubi quis degitet rerum suarum summam constituit eo consilio, ut ibi maneant» («el domicilio es el lugar donde uno vive y tiene a voluntad el conjunto de sus cosas, con el fin de permanecer allí»). En el Codex de Justiniano se encuentra una definición muy parecida: «Domicilium est ubi quis degit rerum suarum summam constituit eo consilio, ut ibi maneant» (Codex, Lib. X, Título XXXIX, Ley 7), de traducción similar. Esto se extrae del Auto de la Audiencia Provincial de Lleida (Sección 2.ª, Sala de lo Civil), 109/2021, de 9 de septiembre (rec. 519/2021). A pesar de ser un pronunciamiento de la jurisdicción civil, el razonamiento es plenamente aplicable al ámbito tributario.

<sup>13</sup> En este sentido, ha habido cierto revuelvo a raíz de una reciente nota de prensa del diario *Expansión* de 25 de enero de 2023 titulada «Hacienda rastrea los móviles para vigilar la residencia fiscal». Entre otras herramientas, se destaca que se empleará la geolocalización del móvil, redes sociales, movimientos de tarjetas, facturas abonadas o suministros de la vivienda para vigilar la residencia fiscal. Esto no es algo nuevo, puesto que ya en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 se preveía la utilización del *big data* para «efectuar de manera sistemática el análisis de residencia, sobre contribuyentes que figuran como no residentes en las bases de datos tributarias». Aducen que el análisis de esos datos les «ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia en España». La utilización de estos elementos me parece adecuada para conocer la verdad material, ahora bien, siempre se tiene que velar por los derechos de los contribuyentes y por no violar la protección de datos personales. De idéntica manera se tiene que tener cuidado con que no siempre se puede identificar

Y es que quizás esta omisión, por llamarlo de alguna manera, a pronunciarse sobre la obtención de la renta, nos lleva a pensar, como sostiene Cubero Truyo (1995, p. 100), en que la idea del centro de intereses vitales sí está latiendo en nuestra normativa, aunque no se haya hecho patente. Y esto, como señala García Carretero (2018), es debido a que entre los vínculos sustanciales deberían recogerse elementos de carácter familiar y económico, así como la existencia de una residencia previa de larga duración<sup>14</sup>. De hecho, la noción de residencia habitual radica en la integración real de la persona en un medio social concreto, esto es, el arraigo entre una persona y el medio social donde vive, allá donde tenga la vinculación más estrecha será donde tenga su residencia.

La cuestión es que, tanto en el caso objeto de estudio, como en las sentencias del TS mencionadas, la obtención de renta es única y exclusivamente de fuente española, pues proviene de una beca del ICEX, y, aun así, por no cumplir los 183 días de permanencia en España, se considera a los becarios como no residentes. Por ello, se podría entender para otros supuestos, que, pese a que la obtención de renta provenga mayoritaria o únicamente de fuente española, no puede pretenderse por ese mero criterio economicista considerar como residente a un sujeto si no cumple la permanencia<sup>15</sup>.

No obstante, habrá que esperar algún supuesto en el cual la Administración discuta la permanencia, y por ello pueda contraponer los dos criterios, enfrentando las pretensiones que favorezcan a cada uno de ellos, y pudiendo entrar a discernir cuál es más determinante, sin perjuicio de que deberá analizarse caso por caso debido a que se trata de una materia enormemente casuística<sup>16</sup>. Será entonces cuando el tribunal enfrente esa permanencia

---

al usuario real de una plataforma, ya que, por ejemplo, en el caso de personas de renombre (deportistas, actores, etc.), es habitual que la cuenta la gestione un *community manager*, pero a su vez el titular haga uso de esa cuenta a nivel personal, teniendo ambos acceso, lo cual puede llevar a posibles equívocos y que será sin duda un foco de litigiosidad.

<sup>14</sup> Considero que atender únicamente a lo económico puede desnaturalizar la norma, pues supone atraer supuestos de tributación a España con base en la mera alegación de que es donde se genera la mayor obtención de renta, y, sin embargo, los tribunales eluden pronunciarse en relación con ese tema, lo que debería conllevar un cambio legislativo que se dirigiera a conseguir una mejor regulación de un tema tan complejo como es la residencia fiscal. En este sentido se pronuncian Alonso González *et al.* (2013, p. 113) al indicar que la remisión del artículo 12 de la LGT al artículo 3.1 del CC significa «un rechazo formal a cualquier criterio de interpretación económica» de la norma. En sentido contrario, atender únicamente a la presencia física en un país supondría también desnaturalizar la finalidad de la norma, pues las relaciones y manera de vivir han cambiado mucho con los nuevos modelos de negocio.

<sup>15</sup> No olvidemos que en no pocas ocasiones la Agencia Estatal de Administración Tributaria trata de ejercer una *vis atractiva* hacia el estado español, aplicando una especie de criterio expansivo de lo económico para que el sujeto se considere residente fiscal español y, por consiguiente, tribute por su renta mundial en España. Produciéndose así el paradigma clásico que señala Cañal García (2014) acerca de que «en la relación tributaria existen dos sujetos: la Administración, que pretende maximizar la recaudación, y el contribuyente, que procura pagar lo menos posible».

<sup>16</sup> Es cierto que en nuestro derecho no existe una definición legal de la «residencia habitual», puesto que ni siquiera en los tratados europeos existe dicha definición. Esa falta de definición se debe a que la residen-

contraponiéndola al aspecto económico, y ver entonces qué interpretación realiza la Sala y si se decanta por señalar algún criterio como preferente o con mayor preponderancia, y ver la interacción con el centro de intereses vitales que, como hemos señalado, engloba el aspecto económico.

## Referencias bibliográficas

- Alonso González, L. M., Casanellas Chuecos, M. y Tovillas Moran, J. M. (2013). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. (2.<sup>a</sup> ed.). Atelier.
- Badás Cerezo, A. y Marco Sanjuán, J. A. (2015). *Renta y patrimonio 2015*. Lex Nova-Thomson Reuters.
- Baena Aguilar, A. (1994). *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi.
- Calvo Ortega, R. (1999). Hecho imponible: no sujeción. Exenciones: sujetos pasivos (Artículos 1 a 14). En J. L. Muñoz del Castillo (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (pp. 19-56). (1.<sup>a</sup> ed.). Lex Nova.
- Cañal García, F. J. (9 de septiembre de 2014). Los contribuyentes quieren cumplir mejor y la Administración inspeccionar menos. *Blog de la Revista Catalana de Dret Públic*. <https://eapc-rcdp.blog.gencat.cat/2014/09/09/los-contribuyentes-quieren-cumplir-mejor-y-la-administracion-inspeccionar-menos-francisco-jose-canal-garcia/>
- Carbajo Vasco, D. (1990). El nuevo tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 2, 61-70.
- Cristóbal Roncero, R. (2014). Becas y estudiantes en prácticas. *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, 113, 261-284.
- Cubero Truyo, A. (1995). La base de la actividad empresarial como criterio determinante de la residencia a efectos del IRPF. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 5, 97-106.
- Domínguez Rodicio, J. R. (1991). Obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Impuestos*, 21.
- García Carretero, B. (2020). Nuevas precisiones en materia de residencia fiscal en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 8, 59-81.
- González Poveda, V. (1992). La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991. *Revista Española de Derecho Financiero*, 75, 419-440.
- Jiménez López, A. (2019). *Dictamen Jurídico de Derecho Fiscal. Caso 2A*. (Trabajo Fin de Máster de la Abogacía). <http://hdl.handle.net/2445/145861>

---

cia habitual sustituyó al domicilio como punto de conexión, ya que este se define de manera diferente en cada país, y la residencia habitual es adaptable a las diferentes circunstancias de hecho que se den, siempre centrándose en el centro de vida de la persona, siendo de suma importancia el contexto social, es decir, la integración de la persona en un entorno social y familiar.

Martín Queralt, J. M. (1994). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons.

Martín Queralt, J. M. (1998). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular*. (14.ª ed.). Marcial Pons.

Ortega Lozano, P. G. y Guindo Morales, S. (2019). La delgada línea divisoria entre una relación laboral asalariada y la remuneración o contraprestación económica del becario como zona gris del Derecho del

Trabajo. *Revista Española de Derecho del Trabajo*, 218, 87-126.

Ruiz Garijo, M. (1999). Régimen fiscal de las becas privadas en el IRPF. A la luz de la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 1998. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [parte Estudio].

Uckmar, V. (1956). Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 24(VI).