

# La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) de la LIRPF

Análisis de la RTEAC de 28 de marzo de 2023, RG 4045/2020

**Lucía Fernández Caramazana**

*Inspectora de Hacienda del Estado  
AEAT de Cataluña (España)*

[luxfernandezc@gmail.com](mailto:luxfernandezc@gmail.com)

## Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera, en la Resolución de 28 de marzo de 2023 (RG 4045/2020), que el criterio de atribución de residencia fiscal en España por «permanencia de más de 183 días» del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, está conformado por varios niveles de días: (1) días de presencia certificada que son los acreditados mediante medio de prueba incuestionable y que se computan íntegramente (sin que se requiera un número mínimo de horas); (2) días presuntos: son los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas y computarán como días de permanencia salvo que se pruebe una presencia certificada fuera de territorio español; (3) ausencias esporádicas que se adicionan a los otros dos niveles si estos no alcanzan los 184 días, no siendo estrictamente imprescindibles si se ha alcanzado ese umbral mínimo legal.

En mi opinión, es acertada la diferenciación de los tres niveles de días especialmente el cómputo parcial (desvinculado de la pernocta) de los días de presencia certificada y la aceptación expresa de los días presuntos.

Publicado: 05-09-2023

**Cómo citar:** Fernández Caramazana, L. (2023). La delimitación de los días de permanencia del artículo 9.1 a) de la LIRPF. (Análisis de la RTEAC de 28 de marzo de 2023, RG 4045/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486, 85-94. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19109>

## 1. Supuesto de hecho

En la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 28 de marzo de 2023 (RG 4045/2020 –NFJ089604–), la controversia jurídica giraba en torno a si el reclamante podía ser considerado residente fiscal en España en el año 2018 en atención al criterio previsto en el artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), es decir, la permanencia en España por más de 183 días.

Concretamente, se trataba de un reclamante que, tras presentar autoliquidación del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), modelo 210 del ejercicio 2018 por la renta inmobiliaria imputada de su vivienda en España, presentó una solicitud de rectificación en la que solicitaba la anulación de la autoliquidación, puesto que, según entendía, le correspondería haber tributado por el IRPF al ser residente fiscal en España por el criterio de permanencia. Sin embargo, no acompañó tal solicitud de rectificación con medios de prueba suficientes para acreditar tal extremo –considerando la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) que había acreditados únicamente 70 días de permanencia en España–. Disconforme con la resolución de la ONGT, la recurrió en única instancia ante el TEAC, aportando pruebas adicionales justificativas de su permanencia en España.

Así, lo trascendente del caso es que, siendo el TEAC quien debía ponderar directamente las pruebas de permanencia, que, en su mayoría, no habían sido aportadas a la Administración, ha realizado sustanciales pronunciamientos relativos a cómo entiende que ha de interpretarse el criterio de permanencia del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la LIRPF y los medios de prueba que deben ser aceptados a tal fin.

Debe recordarse que el artículo 9 de la LIRPF afirma en su apartado 1, letra a), primer párrafo:

Artículo 9. *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.*

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural.

## 2. Doctrina del tribunal

En el fundamento de derecho cuarto de la resolución objeto de análisis, el TEAC realiza pronunciamientos trascendentes del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la LIRPF afirmando que son «reflexiones acerca de la que, a nuestro juicio, es la correcta interpretación del precepto; máxime cuando, como seguidamente veremos, es una cuestión que no ha sido todavía profusamente desarrollada por este Tribunal Central». Así, podríamos sintetizar en varios puntos las principales reflexiones realizadas por el TEAC.

En primer lugar, el TEAC rechaza que, bajo la utilización normativa en el artículo 9.1 a) del verbo «permanecer» (frente a otros verbos que tendrían un carácter menos marcado como, podría ser, la noción de «estar presente» o «presencia»), subyazca una voluntad legislativa de exigir una presencia sustancial continuada durante un periodo indeterminado de tiempo para ser considerada como «permanencia» a efectos del citado artículo. **Rechaza, así, la que denomina «tesis de la continuidad» al afirmar que la permanencia en España por tiempo superior a 183 días debe computarse de manera individualizada (día por día)** rechazando que «para computar un día de permanencia en España deba probar la Administración o el obligado tributario una estancia de varios días seguidos».

Seguidamente, **defiende que dentro del artículo 9.1 a), primer párrafo, de la LIRPF se engloban tres categorías de días**. En primer lugar, el TEAC menciona la existencia de los **días de presencia certificada en territorio español**, afirmando que se computan como tales todos aquellos en los que el contribuyente haya estado una parte del día en España, por pequeño que haya sido el lapso temporal de estancia. A este respecto, defiende que la permanencia «solo puede conceptualizarse bajo una perspectiva aséptica alejada de todo tipo de cálculos de horas, minutos y segundos» –conclusión que alcanza con apoyo en el comentario 5 al art. 15 del Modelo de Convenio OCDE, que prevé esa misma regla para el

cálculo de los 183 días de permanencia en el Estado de la fuente para atribuir a este potestad de gravamen de los rendimientos del trabajo dependiente—.

Además, afirma que

esta presencia certificada se determina por cualquier medio de prueba válido en derecho, aceptándose, a tal fin, todo tipo de elementos que acrediten, de manera fehaciente, que ese día en concreto el contribuyente tuvo una presencia física certificada en territorio español.

A tal fin, cita a modo de ejemplo

movimientos de tarjeta (en establecimientos físicos puesto que las compras *online* no son acreditativas de la presencia física), utilización de medios de transporte, visitas médicas y sanitarias, notarios, acceso a establecimientos deportivos, bancarios y de cualquier otro tipo, pagos con Vía-T, firmas de contratos, presencia en cursos, etcétera.

Sin embargo, el TEAC niega de modo expreso la posibilidad de aportación por el obligado tributario de prueba en contrario:

el obligado tributario podrá aportar pruebas de su presencia certificada en otro país ese mismo día, pero sin que ello rompa que sea un día en España aunque, claro está, en estos casos habrá un cómputo 1-1 (día de permanencia en España y día de permanencia en el otro país).

A dicho pronunciamiento anuda una consecuencia práctica relevante:

partiendo del calendario que ha de elaborarse en todos los casos de análisis de la permanencia, es equivocado entender que el total de días del calendario (repartidos entre España y el resto de jurisdicciones en que haya estado el obligado tributario) han de sumar necesariamente un máximo de 365 días (o 366 en años bisiestos). Y es equivocado porque estos días de entrada y salida del país deben contarse en ambas dos jurisdicciones: la de llegada y la de salida. Esto es, hay días que pueden contarse dos veces y, por tanto, matemáticamente el cálculo total puede arrojar un número superior a 365 días.

**En segundo lugar, el TEAC identifica los denominados como «días presuntos»** y los define como días en los que no existe prueba certificada de la presencia en territorio español ni en ninguna otra jurisdicción pero que, al estar comprendidos entre días de presencia certificada en España (lo cual se aprecia fácil en la elaboración del calendario de días), podrán computar como días de permanencia en nuestro país siempre que se trate de un periodo de tiempo «razonable no siendo aceptable la utilización de largos periodos de presencia presunta en España».

Además, el TEAC valiéndose de las denominaciones aceptadas en la vía penal, principalmente por la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona (Sentencias de 12 de abril de 2021, rec. núm. 76/2014, y de 6 de mayo de 2021, rec. núm. 85/2021), denomina a la suma de días de presencia certificada y días presuntos «días de presencia efectiva».

**Finalmente, en tercer lugar**, el TEAC recuerda, puesto que ya los prevé expresamente la propia ley del impuesto, la posibilidad de computar **las ausencias esporádicas**. Dicho concepto, ya tratado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es calificado por el TEAC como un

refuerzo a las conclusiones de permanencia en territorio español o en el extranjero pero, claro está, **no estrictamente imprescindibles cuando con los días de presencia efectiva ya se ha alcanzado el umbral mínimo exigido por la Ley de 184 días** siendo un elemento a adicionar a los días de presencia efectiva para, así, determinar si la permanencia agregada en España es superior a los 183 días.

Finalmente, hay que destacar que los criterios contenidos en esta resolución han sido acogidos en la Resolución posterior de fecha 25 de abril de 2023 (RG 4812/2020 –NFJ089602–).

### 3. Comentario crítico

La resolución del TEAC objeto de comentario realiza pronunciamientos de gran interés desde el punto de vista teórico y doctrinal en relación con el artículo 9.1 a) de la LIRPF, al proporcionar respuestas a preguntas lógicas que pueden surgir en la aplicación del precepto. Por ejemplo, la duda de si los días se cuentan en el país donde duerma el obligado tributario o, si pueden computarse los que el TEAC denomina «días presuntos».

Pronunciamientos que, al versar sobre un precepto de gran trascendencia (tanto bajo la premisa de que el art. 9 LIRPF solo establece tres criterios de atribución de residencia que son de aplicación alternativa, como bajo la premisa de que la condición de «residente» determina la tributación por el IRPF o por el IRNR), deben ser vistos favorablemente porque, con independencia de la conformidad o no con los criterios establecidos, la resolución parece claro que sí cumple satisfactoriamente el objetivo que la misma afirma: «otorgar seguridad jurídica a la Administración y a los contribuyentes».

Realizada esta primera introducción, queremos ya ahondar en la valoración de la resolución.

Para comenzar, es interesante el pronunciamiento relativo al componente temporal del verbo «permanecer». Como se ha comentado, dicho término generaba dos discusiones que han sido resueltas por el TEAC: en primer lugar, ha declarado de manera expresa que los días de permanencia (o presencia) se computan de manera aislada y, en segundo lugar, que el concepto de permanencia es perfectamente intercambiable con el de presencia, es

decir, que se computa todo aquel día en el que el contribuyente haya estado presente en España «durante parte de un día, por pequeña que sea esta».

Y es interesante, ya que estos dos pronunciamientos se complementan porque, la que denomina «tesis de la continuidad» (que acepta únicamente como días de permanencia los que son seguidos) implícitamente vincula la permanencia al estar las 24 horas del día en España (esto es, que el día de permanencia acabe dependiendo de dónde duerma el contribuyente). Por el contrario, al declarar el TEAC que será día de permanencia todo aquel en el que el contribuyente haya estado en España por corto que sea el lapso de tiempo de estancia, es obvio que decae la exigencia de que la presencia sea duradera o continua.

A este respecto, **compartimos que la permanencia en España no se vincule a la pernocta esos 184 días**. Las razones son, en primer lugar, que **sería un criterio que exigiría una prueba diabólica a la Administración** (ya que salvo en los días de estancia en establecimientos hoteleros, el resto de los días la Administración no va a poder conocer fehacientemente dónde ha dormido concretamente un obligado tributario). En segundo lugar, porque en el caso de conflictos de residencia entre territorios fronterizos, **permitiría actuaciones fraudulentas** al poder los contribuyentes forzar pernoctas en el territorio de menor tributación para así evitar la residencia fiscal en España. Y, en tercer lugar, porque, **si el legislador estatal español hubiera querido vincular la permanencia a la pernocta, lo habría especificado en el tenor literal del 9.1 a) de la LIRPF** como hizo en el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, al establecer el artículo 2 del citado Acuerdo lo siguiente:

Las personas físicas se considerarán residentes fiscales exclusivamente de España en cualquiera de las siguientes circunstancias: (i) si realizan más de 183 pernoctaciones durante el año natural en España. Al determinar el cómputo de pernoctaciones, las ausencias esporádicas de España y de Gibraltar se sumarán al periodo correspondiente al lugar en el que estas personas realizan la mayoría de sus pernoctaciones.

Por otro lado, es interesante destacar que el TEAC, en la mencionada resolución, no se ha pronunciado expresamente sobre si comparte la única exclusión que el comentario 5 del artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE hace a que el tiempo de estancia, por pequeño que sea, pueda ser computado como día de permanencia, esto es, a «los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado».

De hecho, cuando en el fundamento de derecho quinto analiza un viaje del contribuyente (Barcelona-Canadá-Barcelona, con escala en Roma), afirma que el día de salida y entrada en España computarán como días de permanencia en España, pero, sin embargo, no realiza ningún pronunciamiento acerca de si podría computarse en el calendario como

día de permanencia en Italia. Adviértase que es lógico que no se refiera a si el mismo podía computar como día de permanencia en Canadá, puesto que es claro que el calendario se elabora siempre en atención al horario español: esto es, solo podría computarse también como día en Canadá si llegó a Canadá el mismo día que salió de España (mismo día que se determina únicamente conforme con el horario español al no poderse realizar un calendario en atención a todos los husos horarios del mundo).

Por otro lado, es muy interesante la diferenciación de los tres niveles de días del primer párrafo del artículo 9.1 a) de la LIRPF.

En primer lugar, **parece acertado que el TEAC haya rechazado expresamente que cada día de permanencia exija una presencia en España un número indeterminado de «horas, minutos y segundos», puesto que eso sería abrir la puerta a una prueba diabólica para el contribuyente y, muy especialmente, para la Administración** que nunca va a poder conseguir desplegar pruebas suficientes para acreditar las horas que un determinado contribuyente permaneció en España cada uno de los días en que tiene conocimiento (por prueba certificada) que estuvo en territorio español (reflexión análoga a la que realizábamos anteriormente en relación con la pernocta).

Además, con respecto a los medios de prueba que acreditarían una presencia certificada, debemos destacar **que la resolución guarda silencio según si la aportación de medios de prueba vinculados a pagos en efectivo podría acreditar días de permanencia en España o en otra jurisdicción**. Es, por ejemplo, el caso de la aportación de tiques que no figuran en los extractos bancarios, puesto que habrían sido satisfechos en efectivo. Falta de mención expresa que no obsta, sin embargo, para que de la lectura de la resolución pueda extraerse cuál, parece, es la posición en esta cuestión del Tribunal Central.

Así, no debe pasar inadvertido que estos medios de prueba que acreditarían pagos en efectivo se podrán ponderar a resultas de la previa aportación por el obligado tributario, pero nunca de oficio por la Administración tributaria porque, hasta la fecha, esta no tiene forma de acceder a ellos ni de tener conocimiento de su existencia al no existir ninguna obligación de suministro de información de los cobros realizados en efectivo por los empresarios o profesionales a las personas físicas –pagos en efectivo que, recordemos, desde la entrada en vigor el 11 de julio de 2021 de la Ley 11/2021 pueden realizarse hasta un total de 1.000 € (con anterioridad el límite era de 2.500 €)–.

Y, en consecuencia, siendo los pagos en efectivo una prueba que solo puede aportar el obligado tributario, evidentemente solo aportará documentación acreditativa de pagos en efectivo del país en el que, en palabras del TEAC, «pretende ser residente fiscal» y ello ya implica que, como mínimo, deba analizarse su congruencia en fechas con otros medios de prueba fehacientes por analogía a la reflexión que hace el TEAC sobre los movimientos de tarjetas en la jurisdicción en la que el contribuyente «pretende ser residente fiscal», en las que afirma que debe realizarse

un cuestionamiento de la coherencia de las fechas en las que existen movimientos que acreditarían la presencia en España o en cualquier otra jurisdicción, con el resto de elementos de prueba obrantes en el expediente con el fin de detectar posibles incongruencias.

Pero, en segundo lugar, es prudente argumentar que, en relación con los pagos en efectivo, no bastaría con realizar ese «cuestionamiento» en la medida en que estos tienen difícil cabida en la conceptualización que se realiza en la resolución de los días de presencia certificada –recordemos, días en que «es fehaciente que ese día en concreto la persona tuvo una presencia física certificada en territorio español»– puesto que, evidentemente, nunca va a poder lograrse certeza con un tique pagado en efectivo, ya que pudo ser el obligado tributario o cualquier tercero quien realizara esa operación.

Pero, dejando de lado esa disquisición teórica sobre el encaje que tienen en la resolución las pruebas de pagos en efectivo, me parece evidente que nunca podrá un documento justificativo de un pago en efectivo sin identificación de la persona que lo realiza servir como medio de prueba de una presencia certificada en España o en otra jurisdicción. Por su parte, respecto a las facturas ha de tenerse en cuenta que puede no coincidir el momento de la compra con el momento del pago y con la fecha de emisión de la factura.

En tercer lugar, con relación a los días presuntos, que el tribunal haya afirmado que podrán computarse cuando sean por un periodo «razonable», pero sin prejuzgar a futuro cuántos días pueden ser razonables, parece pertinente, ya que creo que es una cuestión de hecho cuya apreciación puede guardar intrínseca relación con las circunstancias concurrentes del caso, estando así todavía abierta la posibilidad de que la Administración module y fundamente la razonabilidad caso a caso. De este modo, por ejemplo, pueden existir periodos de días presuntos que, pese a ser dilatados en el tiempo, sean razonables en atención a las fechas (por ejemplo, en Navidades donde es generalizada la celebración de eventos familiares) o a la distancia entre los países afectados.

Por otro lado, **cabe que reflexionemos acerca de la prueba en contrario que admiten los días presuntos.** Imaginemos, por ejemplo, que un contribuyente tuvo una presencia certificada en España el día 1 de un mes y el día 10 de ese mes. Según la resolución analizada, los días 2 a 9 podrían ser días presuntos de presencia en España. Pero, supongamos que el interesado aporta prueba de que el día 7 estuvo en otro país. ¿Cabría entender que esa aportación de prueba rompe íntegramente la presunción, o sería posible computar como días presuntos en España del 2 al 7?

Lo cierto es que esta cuestión no ha sido expresamente resuelta en la resolución existiendo margen para la argumentación en la medida en que afirma:

Nótese que ello *per se* no implica perjudicar al obligado tributario puesto que en los días presuntos, a diferencia de lo que ocurría con los días de presencia certificada, él mismo puede aportar prueba en contrario que acredite una presencia



certificada en el extranjero; aportación probatoria que, lógicamente, rompería la presunción de que hubiera estado **todo** el periodo intermedio en territorio español.

Adviértase de que si se hubiera omitido ese «todo» («aportación probatoria que rompería la presunción de que hubiera estado el periodo intermedio en territorio español»), la respuesta a la pregunta que nos estamos planteando habría sido clara: se rompe íntegramente la presunción, no pudiendo computar como día presunto ninguno de los días comprendidos entre el 2 y el 9. Sin embargo, la inclusión de «todo» permite realizar reflexiones en uno y otro sentido.

Por un lado, una tesis que negara el cómputo de días presuntos desde el 2 hasta el 7 se podría defender en invocación de la definición que el propio TEAC da a los días presuntos, esto es, los días entre medias de dos días en que se conoce por prueba certificada que el obligado tributario estuvo en España (X: día 1, Y: día 10). Así, en la medida en que, en el intervalo anterior aparece un día Z (el día 7) de presencia en otro país, se pasaría a tener dos intervalos: [de X a Z] y de [Z a Y]. Y estos dos intervalos quedarían delimitados, por definición, entre un día en España (día X en el primer intervalo y día Y en el segundo) y un día en otro país (día Z) por lo que caería fuera de la conceptualización de días presuntos.

Por su parte, la tesis contraria que permitiría defender que del 2 al 6<sup>1</sup> son días presuntos es también argumentable –y es la tesis que yo, personalmente, entiendo más acertada<sup>2</sup>–. En primer lugar, porque como el TEAC reconoce, para un contribuyente siempre es fácil probar cuándo está o no está en un país teniendo, en consecuencia, facilidad para acreditar cuándo salió de España para llegar a ese otro país en el que tiene el día 7 una presencia certificada. Así, parece claro que, si el interesado hubiera abandonado España ese mismo día 7, no va a interesarle aportar la prueba acreditativa de cuándo abandonó el territorio español (porque ello legitimaría claramente a la Administración a computar como días presuntos del 2 al 6) y, sin embargo, si fuera útil aportarla a sus intereses (por ejemplo, porque hubiera salido de España el mismo día 2), sí la aportaría. Nótese que esta falta de prueba del interesado, en nuestra opinión, será especialmente reveladora en los supuestos en que el desplazamiento al país tercero en que acredita esa presencia certificada para romper el intervalo de días presuntos, se ha tenido necesariamente que realizar en un medio de transporte cuya utilización deja siempre un medio de prueba irrefutable (por ejemplo, el uso de un avión).

Pero, adicionalmente, tampoco nos parece adecuado aceptar que se rompa todo el intervalo de días presuntos únicamente porque el interesado certifique un día en el extranjero –cuando, recordemos, si estamos precisamente en días presuntos es porque el interesado

<sup>1</sup> Nótese que según esta tesis los días 8 y 9 en el ejemplo no es razonable computarlos en España porque, por definición, no tendríamos pruebas de que el contribuyente hubiera vuelto a España.

<sup>2</sup> Se computarían, por tanto, 5 días presuntos que, aunque puedan parecer muchos, son un periodo más breve que los ya aceptados en vía penal por la Sentencia de la AP de Barcelona de 12 de abril de 2021 (rec. núm. 76/2014) que ha llegado a aceptar 20 días: «el 20 de octubre llega a Madrid desde Bogotá, y el día 9 de noviembre de 2009 toma un vuelo de Barcelona a Zúrich (20 días)».

tampoco ha acreditado dónde estuvo el resto de los días: ni del 1 al 7, ni del 8 al 9 según el ejemplo anterior-. Y ello es especialmente relevante en los países fronterizos (como es el caso de Francia, Portugal o Andorra), puesto que es viable hacer un viaje de ida y vuelta en el día por lo que, incluso, la aportación de una prueba de presencia certificada un solo día en estos países no evidencia, *per se*, que no fuese un día parcial de estancia en España y en el otro país. Ciertamente es que, en el caso de que esa presencia certificada sea en el otro país en el que se discute la residencia, en la medida en que tenga vivienda a su disposición en el mismo, no será tan fácil (ni si quiera para el contribuyente) acreditar que no fue una estancia parcial. Sin embargo, en los casos de que sea una prueba certificada aislada (de un solo día) en un país fronterizo o cercano en el que no se dispone de vivienda y tampoco se pruebe dónde se alojó el contribuyente, la conclusión que debe desprenderse es que fue un día de estancia parcial que computará en España y en el otro país (cómputo 1-1) y que no tendrá fuerza suficiente para romper el intervalo de días presuntos: intervalo que podría computarse del 2 al 9 manteniéndose íntegro.

Y, por el contrario, en caso de tratarse de una presencia certificada en el país en el que se discute la residencia (por lo que, entonces, es de asumir que tendrá en él una vivienda a su disposición) o, en un tercer país que, sin embargo, está a una distancia tal de España que no es razonable asumir que pudo tratarse de un día de presencia parcial en España y en el otro país, entendemos que el cómputo de días presuntos se rompe a partir de esa presencia certificada<sup>3</sup> pero no en los días previos (del 1 al 6) donde lo lógico es asumir que estuvo en España máxime cuando el contribuyente no está aportando pruebas de dónde estuvo.

Es por ello que creemos que, a futuro, podría plantearse una matización en el concepto de días presuntos, dado que, al definirse como los días de entre medias entre dos presencias certificadas en España, podría haber supuestos no incluidos en tal definición que, sin embargo, a nuestro juicio sí sería interesante que se incluyeran como los casos en que el intervalo se parte (siendo uno de los extremos del intervalo un día de presencia certificada en el extranjero).

Y, en cualquier caso, no olvidemos que la Inspección puede forzar la aportación de prueba por el contribuyente en exigencia de su deber de colaboración del artículo 143.2 de la Ley General Tributaria.

Como conclusión, debe valorarse favorablemente la Resolución analizada del TEAC de 28 de marzo de 2023, al haber realizado el mencionado tribunal importantes reflexiones teóricas sobre la interpretación de un precepto tan trascendente como el artículo 9.1 a) de la LIRPF y facilitar, mediante la aceptación de criterios objetivos y ponderando la no exigencia de pruebas diabólicas ni para la Administración ni para el obligado tributario, la aplicación del precepto a todos los operadores jurídicos.

---

<sup>3</sup> De tratarse del otro país en que se discute la residencia, los días 8 y 9 no podrían computar como presuntos en España por no existir pruebas (ni criterio lógico que fundamente que hubiera vuelto).