



La presunción familiar en la sociedad moderna. Análisis y crítica

Manuel Benítez Pérez

Doctor en Derecho.

*Abogado del Departamento Fiscal Internacional
de Montero Aramburu Abogados (España)*

manuelperezbenitez@icasevilla.org | <https://orcid.org/0009-0006-0319-026X>

Extracto

La presunción familiar es una norma que permite la atracción indirecta de residentes fiscales a la jurisdicción española. Su actual configuración y técnica presenta importantes limitaciones y problemáticas que deben ser abordadas desde una perspectiva crítica que permita su superación y avance, en coherencia con las nuevas tendencias sociales. Asimismo, la convergencia con los criterios de la fiscalidad internacional es una cuestión pendiente que también puede solucionarse con una actualización de esta norma. La sociedad actual está formada por núcleos familiares, pero estos son cada vez más diversos y heterogéneos, de hecho, inclasificables. La presunción de que el contribuyente será residente fiscal en España si su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad dependientes de aquel lo son no es suficiente y es incapaz de entender la realidad sociológica actual desde el punto de vista de la residencia fiscal.

Palabras clave: presunción; familia; intereses personales; criterio; residencia fiscal.

Recibido: 22-09-2023 / Aceptado: 20-10-2023 / Publicado: 03-06-2024

Cómo citar: Benítez Pérez, M. (2024). La presunción familiar en la sociedad moderna. Análisis y crítica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 495, 5-32. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.19423>



The family presumption in modern society. Analysis and critique

Manuel Benítez Pérez

Abstract

The family presumption is a rule that allows the indirect attraction of tax residents to Spanish jurisdiction. Its current configuration and technique presents important limitations and problems that must be addressed from a critical perspective that allows it to be overcome and advanced, in line with new social trends. Likewise, convergence with international taxation criteria is a pending issue that can also be resolved by updating this regulation. Today's society is made up of family nuclei, but these are increasingly diverse and heterogeneous, indeed unclassifiable. The presumption that a taxpayer will be tax resident in Spain if his or her non-legally separated spouse and dependent minor children are tax resident in Spain falls short and is incapable of understanding the current sociological reality from the point of view of tax residence.

Keywords: presumption; family; personal interests; criterion; tax residence.

Received: 22-09-2023 / Accepted: 20-10-2023 / Published: 03-06-2024

Citation: Benítez Pérez, M. (2024). La presunción familiar en la sociedad moderna. Análisis y crítica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 495, 5-32. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.19423>



Sumario

1. Introducción: objeto de estudio, metodología y antecedentes
 - 1.1. Delimitación del objeto de estudio
 - 1.2. Metodología
 - 1.3. Antecedentes históricos y evolución social
 - 1.3.1. Aparición de la presunción en el ordenamiento español
 - 1.3.2. La familia y la vinculación familiar. Algunos datos sobre la evolución socio-lógica española
2. Configuración legal de la presunción familiar. Presente y futuro
 - 2.1. Análisis de la presunción
 - 2.1.1. Autonomía del criterio
 - 2.1.2. Presunción *iuris tantum*
 - 2.1.3. Los sujetos pasivos terceros a la relación jurídico-tributaria entre el Estado y el contribuyente
 - 2.1.4. Los hijos menores de edad dependientes del cónyuge no separado legalmente
 - 2.1.5. La conjunción copulativa «y»: dos puntos de vista opuestos que deben integrarse
 - 2.1.5.1. Una interpretación finalista: cualquier situación familiar es admisible
 - 2.1.5.2. Una interpretación literal: solo es posible la aplicación de la presunción a la familia tradicional con hijos
 - 2.1.5.3. Los principios generales del derecho tributario constitucional: legalidad y generalidad
 - 2.1.5.4. Los principios generales del derecho tributario internacional: el centro de intereses vitales y la presunción familiar
 - 2.1.5.5. Una interpretación de la presunción acorde a los principios generales del derecho tributario nacional e internacional
 - 2.2. Una propuesta de reforma
 - 2.2.1. Criterio autónomo
 - 2.2.2. Definición de familia
3. Validación de la hipótesis de partida y conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción: objeto de estudio, metodología y antecedentes

1.1. Delimitación del objeto de estudio

El artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas [...] (Ley del IRPF), fija los criterios establecidos por la legislación interna española para determinar la residencia fiscal de los contribuyentes, lo cual implica la sujeción subjetiva al ordenamiento tributario español por renta o patrimonio mundial, así como el cumplimiento de una serie de obligaciones formales no exigidas a los contribuyentes no residentes.

Dichos criterios no solo son de aplicación al IRPF, sino que sirven de base para todo el ordenamiento tributario en lo que respecta a los impuestos directos personales, tales como el IRPF, el impuesto sobre el patrimonio (IP), el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) o el reciente impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (ITSGF). Siendo así las cosas, su importancia jurídica está fuera de toda duda, pues el artículo 9 de la Ley del IRPF es el pilar sobre el que descansa la residencia fiscal de todo el sistema tributario español en lo que respecta a la imposición directa de las personas físicas.

En la actualidad, los criterios establecidos en este artículo son, en esencia, dos:

- La permanencia en territorio español durante un periodo superior a 183 días durante el año natural, computándose las ausencias esporádicas a tal efecto (art. 9.1 a) de la Ley del IRPF).
- La radicación en España del núcleo principal o base de las actividades económicas del contribuyente, de forma directa o indirecta (art. 9.1 b) de la Ley del IRPF).

Estos criterios son completados con una presunción *iuris tantum* (la presunción familiar), según la cual, se presume que un contribuyente es residente fiscal en España si su cónyuge e hijos lo son de acuerdo con los criterios antes señalados (art. 9.1 b), párrafo 2º, de la Ley del IRPF).

Este trabajo no es un estudio completo sobre la residencia fiscal y los criterios para su determinación. El objeto de estudio está centrado exclusivamente en el análisis y crítica de la presunción familiar como pseudocriterio de determinación de la residencia fiscal española. Para ello, se abordará desde una perspectiva histórica, sociológica, técnica y *de lege ferenda*.

Por lo tanto, los comentarios y menciones sobre los otros criterios para la determinación de la residencia fiscal serán, en todo caso, accesorios y complementarios al objeto de estudio principal.



1.2. Metodología

Tras haber realizado una delimitación del objeto de estudio, debemos describir la metodología que vamos a utilizar para desarrollarlo y poder alcanzar unas conclusiones.

Primeramente, comenzaremos estableciendo una hipótesis de partida, la cual formulamos de la siguiente manera:

H₁. *La presunción familiar en vigor contenida en el artículo 9.1 b), párrafo 2.º, de la Ley del IRPF no sirve adecuadamente al objetivo de atraer la residencia fiscal de contribuyentes a territorio español cuya vinculación material justificaría la imposición de tributos por renta o patrimonio mundial y, en consecuencia, ha quedado obsoleta.*

Para validar o rechazar la anterior hipótesis, en primer término, analizaremos en profundidad cuál fue el momento histórico en el que apareció la presunción familiar y cuál fue su sentido sociológico-fiscal, así como cuál es el estado actual en el que se encuentra la «familia» en España. Ello nos permitirá determinar las causas que justifican la existencia de este criterio-presunción en nuestro ordenamiento jurídico y comprobar cómo ha evolucionado la composición y la estructura social y familiar desde entonces.

Seguidamente, estudiaremos cuál es la regulación vigente y la interpretación que de ella se hace por la doctrina académica, administrativa y los tribunales de justicia. Con este examen obtendremos cuáles son los elementos fundamentales que caracterizan el criterio-presunción, su naturaleza y su configuración dentro de las reglas de determinación de la residencia fiscal española.

En tercer lugar, contrastaremos si las condiciones sociológico-fiscales que justificaron la existencia del criterio-presunción persisten y, en caso de que no persistan, si las actuales justifican el mantenimiento del criterio-presunción en sus términos actuales. Tras ello, si se verifica la hipótesis de partida, indicaremos algunas propuestas de reforma.

1.3. Antecedentes históricos y evolución social

1.3.1. Aparición de la presunción en el ordenamiento español

La presunción familiar aparece por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley del IRPF 1992), y lo hace junto con el criterio del núcleo principal o base de intereses económicos.

Como novedad de esta nueva norma, se abandona el tradicional criterio en el que se sustentaba la legislación del IRPF de considerar al sujeto pasivo a la familia y no al individuo que obtiene las rentas. La exposición de motivos lo explica en los siguientes términos:



La nueva regulación del Impuesto tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando, pues, un tributo «individual». Así, la tribulación conjunta, norma general anterior, se configura como un régimen «optativo», de forma que, mediante la modificación del sistema en su día diseñado por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación, el nuevo Impuesto contempla como «opción» la posibilidad de tributar acumuladamente para los integrantes de una «unidad familiar».

Adicionalmente, en la misma exposición de motivos de la ley también se afirmaba que «debe destacarse el intento de regular una noción de "residencia habitual" que permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes».

De modo que puede observarse con nitidez como el propio legislador tuvo dos objetivos (entre otros tantos) con la aprobación de esta ley: (i) situar al contribuyente individualmente considerado como sujeto pasivo del impuesto, abandonando la tradición familiar-comunitarista que hasta entonces había regido en nuestro ordenamiento; (ii) la atracción de contribuyentes que materialmente estaban suficientemente vinculados con el territorio español como para exigirles su tributación por renta o patrimonio mundial, dado que el criterio de permanencia no alcanzaba a comprender la realidad económica y social del momento en el que se aprueba la ley.

En el proyecto de ley inicial¹, la vinculación familiar no estaba establecida como una presunción, sino como un verdadero criterio autónomo e independiente de los otros dos. Asimismo, su contenido era diferente, de tal suerte que, de haberse aprobado tal y como se expresó en sus términos iniciales, hubieran sido residentes fiscales bajo dicha norma aquellos contribuyentes cuyo «cónyuge no separado legalmente o los hijos que dependan» de él residían en España.

Esto resulta llamativo porque parece una contradicción en el espíritu de la ley, pues por un lado se busca «individualizar» el IRPF y al mismo tiempo se trata de atraer la residencia por criterios de corte familiar.

Sobre esta propuesta inicial², el Grupo Parlamentario Vasco (PNV) propuso una enmienda de supresión (número 17) argumentando lo siguiente:

El sujeto pasivo es la persona física independientemente de las circunstancias familiares previstas en dicha letra del artículo 12.

La situación de hijos y cónyuges no afecta al sujeto pasivo en su condición como tal, especialmente si se trata de un sujeto pasivo de un país extranjero.

¹ https://www.congreso.es/public_oficiales/L4/CONG/BOCG/A/A_034-01.PDF

² https://www.congreso.es/public_oficiales/L4/CONG/BOCG/A/A_034-09.PDF



Por su parte, el Grupo Popular en el Congreso también propuso una enmienda de supresión (número 125) justificándolo del siguiente modo:

El apartado b) hace depender la residencia de una persona, sujeto pasivo, de la situación de miembros de la familia, cónyuge o hijos (sin especificar cuántos si son varios), que pueden tener una residencia distinta. Resucita la unidad familiar en un impuesto en que el sujeto es la persona individual. No puede aplicarse en casos de Convenio (inmensa mayoría de los casos). Provocará casos múltiples de doble residencia y, consiguientemente, de doble imposición y por ende de conflictos entre dos administraciones.

También el diputado del Grupo Mixto D. Luis Mardones Sevilla del Grupo Mixto-A. I. C. propuso una enmienda de supresión (número 307) objetando lo siguiente:

Se vuelve a caer en el mismo error que ya denunció la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989.

No se debe utilizar a la familia como punto de conexión para determinar la «residencia habitual» ya que toda la reforma del Impuesto –como reconoce la exposición de motivos– pretende enfocar al individuo como centro del IRPF.

El párrafo cuya supresión se pronostica [sic] incide, otra vez, en beneficiar a los matrimonios «de hecho», a quienes no afectaría la norma, y, además, es perfectamente posible que una persona, no sea en modo alguno residente en España y su cónyuge o hijos sí lo sean (v. g.; por razones de estudios universitarios), sin que por ello sea defendible perseguir la tributación de todas las rentas del «sujeto pasivo», que se obtengan en cualquier parte del mundo.

Hubo otras enmiendas de supresión, como las presentadas por el Grupo CDS (número 233) o por el Grupo Parlamentario Catalán (CiU) (número 355), con una justificación similar a las anteriores.

Igualmente, merece la pena mencionar la enmienda alternativa (número 356) que propuso el Grupo Parlamentario Catalán (CiU), en la que mantenía la vinculación familiar como un criterio autónomo, pero ofrecía una redacción distinta a la propuesta por el Gobierno. A criterio de este grupo parlamentario, un contribuyente debía ser considerado residente si «el cónyuge no separado legalmente con hijos que dependan del sujeto pasivo residan en España, salvo que el cónyuge que sostenga a la familia tenga acreditada su residencia habitual en el extranjero y obteniendo allí sus rentas», justificándolo del siguiente modo: «Si el impuesto grava a las personas físicas, en principio consideradas individualmente, su tributación no la puede condicionar otra persona».

Finalmente, fue el Grupo Socialista el que introdujo una enmienda de sustitución (número 518) que acabó incorporándose al texto final, en el que los vínculos familiares del



contribuyente ya no son un criterio autónomo, sino una presunción *iuris tantum* que puede ser rebatida por el contribuyente. La justificación dada por el Grupo Socialista fue muy parca, pues se limitó a decir lo siguiente: «Por una parte, se suprime la letra b) de la redacción actual del apartado uno. El contenido de esta letra pasa al apartado dos, que es nuevo, constituyendo una presunción *iuris tantum*».

Desde su aparición en esta norma, la presunción familiar ha sido un criterio intacto en las sucesivas Leyes del IRPF de 1998, de 2004 y de 2006, siendo su redacción actual la siguiente:

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

1.3.2. La familia y la vinculación familiar. Algunos datos sobre la evolución sociológica española

Definir qué es una familia y qué no lo es excede del objeto de este estudio y, por lo tanto, no ofreceremos una definición dogmática definitiva de qué debe entenderse por «familia» en el sentido científico sociológico.

Lo que sí podemos es aproximarnos al concepto de «familia» para tratar de iluminar la cuestión que nos ocupa. Afirma Arroyo Morcillo (2013) que «la familia es una institución social flexible y dinámica. Su definición no es tarea sencilla, en ocasiones las definiciones se equiparan con un tipo de familia concreto». Por eso, la Real Academia Española (RAE) define el término 'familia' como aquel «1. Grupo de personas vinculadas por relaciones de matrimonio, parentesco, convivencia o afinidad» o como «2. conjunto de ascendientes, descendientes, colaterales y afines de un linaje».

De modo que, en nuestro idioma, el término «familia» está íntimamente ligado al parentesco y el linaje, bien sea de sangre o de afinidad, y, por lo tanto, la vinculación familiar, tal y como la hemos entendido hasta ahora, ha obedecido a ese parentesco en el sentido más íntimo posible: el cónyuge y los hijos.

Pero la definición de «familia» en el término social del término no se agota ahí, pues la RAE recoge que en español también puede definirse como un «7. Grupo de personas relacionadas por amistad o trato». Es decir, que la dimensión de la familia no tiene por qué abarcar el núcleo social genuino, sino que puede extenderse más allá hacia individuos ajenos a dicho núcleo social, con los que puede existir una relación de afecto del mismo grado de intensidad. En otras palabras, el hecho de compartir parentesco y linaje no implica que exista afecto y vinculación familiar, y que no exista dicho parentesco o linaje tampoco implica que no exista tal afecto y vinculación familiar.



Por lo tanto, al hablar de «vinculación familiar» en términos jurídicos, no debemos obviar esta realidad lingüística y pretender que la familia de una persona se circunscriba a su cónyuge y sus hijos exclusivamente, sin tener en cuenta a sus padres, hermanos, primos o incluso sus amigos, allegados y demás personas que integran el círculo social del contribuyente de forma afectiva y cercana. Dicho de otra manera, la vinculación familiar no debe medirse en términos jurídicos por los parámetros del parentesco, sino por los del afecto y la cercanía, pues esta es la forma en la que se define la familia en el siglo XXI. Lo contrario sería una visión reduccionista que nos llevaría a conclusiones equivocadas.

Como muestra de lo anterior, creemos que es de interés mostrar una serie de datos que son fiel reflejo de que lo que hemos entendido tradicionalmente por «familia» está en crisis. Lo cual no implica en absoluto que las familias vayan a desaparecer, sino simplemente que la sociedad evoluciona en un sentido distinto al que lo había estado haciendo hasta ahora.

Para ello, debemos partir de la base del aumento poblacional de España. Según el Instituto Nacional de Estadística, nuestro país ha pasado de tener aproximadamente 35 millones de habitantes a aproximadamente 47 millones entre 1973 y 2021.

A pesar de lo anterior, el número de matrimonios no ha parado de descender, tanto en personas de diferente sexo (de más de 250.000 en 1975 a menos de 150.000 en 2021) como en personas del mismo sexo (de las 3.000 bodas de 2006 a las poco más de 2.000 en 2021).

Asimismo, acompaña en la tendencia el número de nacimientos acaecidos en España, el cual se encuentra actualmente en mínimos históricos (de los más de 500.000 nacimientos de 1975 a los casi 350.000 de 2021).

Todo lo anterior no es más que una evidencia de lo que todos los ciudadanos percibimos, y es que las estructuras familiares tradicionales ya no son las únicas³ y es posible que en un futuro ni siquiera sean las generales. Lo cual no implica, insistimos, que la «familia» esté desapareciendo. Simplemente se está transformando.

2. Configuración legal de la presunción familiar. Presente y futuro

Una vez examinados los antecedentes de la cuestión y habiendo contextualizado la norma tanto en términos históricos como actuales, debemos realizar un análisis jurídico del mismo a fin de poder validar o rechazar nuestra hipótesis de partida. Para ello, vamos a llevar a cabo un análisis técnico de las características fundamentales de la presunción, así como de la problemática que se suscita en torno a estas.

³ Tanto es así que está pendiente de aprobación un proyecto de Ley de Familias, que recoge hasta 16 tipos de familias, aunque está pendiente de aprobación en el Parlamento antes de su entrada en vigor.



2.1. Análisis de la presunción

2.1.1. Autonomía del criterio

A diferencia del criterio de permanencia y del criterio de los intereses económicos, que por sí mismos son capaces de generar vinculación por renta o patrimonio mundial a la jurisdicción española, la presunción familiar no puede hacerlo.

Desde el punto de vista estrictamente técnico, la anterior afirmación se sustenta en la aclaración realizada por la propia norma, que afirma que la presunción familiar se aplicará cuando los familiares sean residentes fiscales «de acuerdo con los criterios anteriores», es decir, con los criterios de permanencia o intereses económicos. Por lo tanto, en todo caso, la presunción está subordinada a los otros dos criterios, de manera que precisa el cumplimiento previo de estos por parte de otros sujetos pasivos (los familiares) para que el contribuyente se presuma residente fiscal en territorio español.

Si observamos la técnica legislativa en perspectiva histórica, vemos como el proyecto de ley de la Ley del IRPF 1991 contenía un criterio (que no una presunción) de vinculación familiar que también dependía de la residencia fiscal de los familiares. Por lo tanto, en cualquier caso, tanto en la redacción original propuesta como en la vigente, este criterio ha quedado en todo momento subordinado a los otros dos, dado que su cumplimiento es imposible sin que previamente el cónyuge no separado legalmente y los hijos hayan permanecido en España más de 183 días o concentren en España su núcleo principal de intereses económicos.

El legislador podría haber optado por vincular la presunción familiar a parámetros distintos, tales como el domicilio o la inscripción en algún registro administrativo. De esta forma, la presunción (o el criterio) familiar hubiera sido completamente independiente de los otros dos criterios y hubiera gozado de plenitud propia a la hora de vincular a un contribuyente al ordenamiento jurídico español.

El hecho de que la presunción familiar no sea autónoma genera en no pocas ocasiones fricciones en materia probatoria. Como veremos en el epígrafe siguiente, la presunción familiar en sí misma considerada es *iuris tantum*, de modo que, si se cumplen las condiciones, será el sujeto interesado en destruirla quien deba aportar pruebas en contrario.

Empero, los criterios de permanencia y del centro de intereses económicos de ningún modo son presunciones, pues se trata de elementos con un contenido jurídico propio y diferenciado que se hará valer y deberá demostrar por la persona interesada en su aplicación⁴. Consecuentemente, la presunción familiar no puede servir para presumir la residencia

⁴ Generalmente, la Administración, aunque también es posible que sea el propio contribuyente el interesado en demostrar su residencia fiscal en España.



del cónyuge y los hijos, sino que esta debe ser acreditada fehacientemente conforme a las normas del artículo 9.1 a) y b), párrafo 1.º, de la Ley del IRPF.

En pocas palabras, los criterios sobre los que se sustenta la presunción familiar no pueden ser presumidos. La Administración o el contribuyente, según quien sea el sujeto que invoque la presunción familiar⁵, deberá probar al mismo tiempo que el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de aquel son residentes fiscales en España, para lo cual: i) deben haber permanecido más de 183 días en territorio español; ii) deben tener su centro de intereses económicos en España y, además; iii) en caso de conflicto de residencia fiscal con otra jurisdicción extranjera con la que exista convenio para evitar la doble imposición, conforme a su respectivo artículo 4.2⁶, este debe haber sido resuelto en favor de España.

Por lo que, en caso de que el cónyuge no separado legalmente cuente con un certificado de residencia fiscal extranjero emitido en el sentido de un convenio de doble imposición suscrito con España⁷, y además no sea posible acreditar la permanencia en España y la existencia del centro de intereses económicos, la presunción familiar será inaplicable *de iure*.

2.1.2. Presunción *iuris tantum*

Como venimos repitiendo desde el principio de este trabajo, la presunción familiar es *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario («se presumirá, salvo prueba en contrario [...]»). Esto tiene dos consecuencias muy importantes para el contribuyente:

- Tiene la oportunidad de destruir dicha presunción y demostrar fehacientemente la ausencia de vinculación con la jurisdicción española.
- En todo caso, la carga de la prueba recae sobre él si se da el supuesto de hecho contemplado –residencia fiscal del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad–. La Administración deberá probar únicamente el cumplimiento de los criterios de residencia en el cónyuge y los hijos conforme a los criterios de permanencia y económico, pero no en el contribuyente sobre el que recae la presunción.

Sentado lo anterior, la siguiente cuestión que surge es qué debe probar el contribuyente para que la Administración no pueda considerarle residente fiscal en España a pesar de que su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad dependientes de él sí lo sean.

⁵ Normalmente, la Administración.

⁶ Artículo que contiene las reglas de desempate (*tie break rules*) que resuelven el conflicto de residencia.

⁷ *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 778/2023, de 12 de junio (rec. núm. 915/2022 –NFJ090240–). Esta importante sentencia concluye que la existencia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de un país extranjero que ha suscrito un convenio con España no puede ser puesta en tela de juicio por los órganos administrativos o judiciales, pues ello equivaldría a ignorar el conflicto de residencia fiscal y su resolución acorde el artículo 4.2 del respectivo convenio (FJ 3.3).



Siguiendo el tenor de la norma, lo que debe probarse en todo caso es la inexistencia del cumplimiento del criterio de permanencia y del criterio del centro de intereses económicos y, para ello, el contribuyente deberá probar:

- Que no ha permanecido más de 183 días en territorio español.
- Que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se encuentra en un país distinto de España.

Para ello, la norma no señala ningún medio de prueba específico. Este silencio debe remitirnos obligatoriamente a las disposiciones generales de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que en su artículo 106 establece que en el ámbito tributario son válidos todos los medios de prueba admitidos en derecho conforme al Código Civil (CC) y la Ley de enjuiciamiento civil (LEC).

Son numerosas las pruebas que pueden aportarse para destruir la presunción familiar. A modo de ejemplo, sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar las siguientes pruebas que se han tenido en consideración en distintas sentencias y resoluciones de organismos administrativos⁸:

- Billetes de avión, sellos en pasaportes que acreditan la salida de España, visas extranjeras, tarjetas de residencia, etc.
- Contratos de alquiler, empadronamientos en otros países, contratos de trabajo que requieren presencialidad, certificados de empresa, etc.
- Diversidad de fuentes de renta, patrimonio, inversiones y demás activos en países distintos de España.
- Existencia de derechos económicos latentes en países distintos de España, etc.

En concreto, de especial relevancia es la Sentencia de la AN de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 858/2017 –NFJ081900–), en la que el contribuyente demostró no haber permanecido en España más de 183 días ni contar con el núcleo de intereses económicos en nuestro país. Ello le permitió enervar la presunción familiar a pesar de que su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad sí fueron residentes fiscales durante el ejercicio fiscal en cuestión.

Todas estas pruebas tendrán como objetivo demostrar que el contribuyente cuya residencia se presume no ha permanecido más de 183 días en territorio español ni tiene en

⁸ Entre otras muchas, a título de ejemplo, podemos citar la Sentencia del TS de 20 de abril de 2012 (rec. núm. 3076/2009 –NFJ047373–), o las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 20 de noviembre de 2019 (rec. núm. 175/2017 –NFJ078225–) y de 30 de septiembre de 2020 (rec. núm. 298/2017 –NFJ079490–).



nuestro país su centro de intereses económicos⁹ y, por lo tanto, que no es residente fiscal a pesar de la presunción. De otra forma, no podrá desvirtuar la presunción y evitar su vinculación a la jurisdicción española por renta y patrimonio mundial.

2.1.3. Los sujetos pasivos terceros a la relación jurídico-tributaria entre el Estado y el contribuyente

Esta es una cuestión de gran relevancia en la configuración de la presunción familiar, pues indica cuáles son los sujetos pasivos terceros a la relación jurídico-tributaria entre el Estado y el contribuyente que deben ser residentes fiscales para presumir que este último también lo es.

En la configuración del supuesto de hecho, el texto de la norma habla del «cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

En primer término, debemos observar que la ley es muy precisa y configura la presunción mencionando una situación matrimonial muy concreta para la pareja sentimental, pues debe ser:

- Cónyuge, es decir, mantener un vínculo matrimonial que no haya sido disuelto (arts. 85 y ss. del CC) o declarado nulo de pleno derecho (arts. 73 y ss. del CC). Esto excluye de partida otras situaciones sentimentales que pudieran asemejarse en la práctica a un matrimonio, pero que jurídicamente carecen de equivalencia. Esto no genera problemas, dado que los artículos 68 y 69 del CC recogen la obligatoriedad y la presunción de que los cónyuges viven juntos. Por lo tanto, es coherente con la norma civil que la norma fiscal también presuma la residencia si uno de los cónyuges es residente fiscal.
- No separado legalmente, es decir que, aun manteniendo el vínculo matrimonial por no haberse divorciado ni declarado nulo de pleno derecho, tampoco debe producirse una situación de separación legal (arts. 81 y ss. del CC) que provocara que, en términos formales, la pareja ya no se encuentre vinculada. Por lo tanto, si la separación no fuera legal, sino de hecho, la presunción podría seguir operando.

2.1.4. Los hijos menores de edad dependientes del cónyuge no separado legalmente

Íntimamente anudado a lo anterior, la norma también cita a los hijos menores de edad dependientes del cónyuge no separado legalmente en la configuración de la presunción.

⁹ Lo cual no implica que al mismo tiempo deba demostrar que es residente fiscal en otra jurisdicción, requisito no exigido por la ley, pero habitualmente demandado (erróneamente) por la Administración española en la práctica diaria.



A este respecto, el término «dependencia» puede ser interpretado en un sentido estrictamente civil como patria potestad o custodia¹⁰, o en un sentido económico¹¹. Un tercer sector doctrinal también entiende la dependencia en el sentido de convivencia física¹².

Nos inclinamos por el primero, pues las personas, una vez que cumplen los 18 años, tienen el poder de abandonar el amparo de sus padres. En este sentido, no debemos confundir bienestar económico con dependencia económica. Estrictamente hablando, dependientes solo son aquellas personas que no tienen capacidad de obrar suficiente para poder ganar un sustento económico por sí solos, como son los menores de edad o las personas impedidas¹³.

Asimismo, si lo interpretamos en términos formales y no materiales, la presunción también operaría cuando existieran hijos menores de edad independientes económicamente, pero dependientes civilmente, lo cual es una situación poco común, pero no inexistente en la vida civil.

2.1.5. La conjunción copulativa «y»: dos puntos de vista opuestos que deben integrarse

Este es, a juicio del que escribe, una de las mayores problemáticas interpretativas que presenta la interpretación de la presunción, aunque en la práctica no haya abundancia de resoluciones o sentencias que disciernan sobre esta cuestión explícitamente.

La presunción familiar describe un modelo de familia que podemos denominar como «tradicional»: cónyuges no separados legalmente (es decir, casados o separados de hecho,

¹⁰ Como hacen Almudí Cid y Serrano Antón (2001), sosteniendo que la existencia de la patria potestad es un claro indicio de la existencia del núcleo familiar, o que solo los hijos sometidos a la patria potestad dependen jurídicamente de los padres.

¹¹ En esta postura se sitúan autores como Calvo Ortega (1999, p. 27), que alegan que esta interpretación ofrece una mayor estabilidad.

¹² Al respecto, García Carretero (2013) afirma que:

en la opción que se acoja al respecto debe valorarse que el elemento clave con relación a este criterio es la convivencia física y que la finalidad de la presunción es revelar la presencia física de una persona concreta en nuestro territorio, presencia que, una vez más, es imprescindible para la determinación de la residencia,

aunque acaba concluyendo que la idea de la patria potestad parece tener mayor peso argumental.

No así González Méndez (1995), que sostiene que:

la expresión «dependencia» debe aludir necesariamente de forma directa o indirecta a la cohabitación, pues es la proximidad física, la vida en común, la que sugiere la residencia conjunta a efectos fiscales. Pues no parece lógico que entendiendo la dependencia en un sentido puramente económico, el lugar de residencia de los hijos menores con ingresos propios sea irrelevante para determinar el centro de intereses personales del sujeto pasivo.

¹³ Aunque la norma no lo diga, también deberían entenderse incluidos aquellos mayores de edad con dependencia legal de sus padres debido a una discapacidad que les impida valerse por sí mismos.



pero en todo caso con un vínculo matrimonial no disuelto) con hijos menores de edad dependientes del contribuyente. Pero ese estándar, que pudiera ser común o más frecuente en la sociedad, no tiene por qué cumplirse en la totalidad de los casos, y menos tal y como está evolucionando la sociedad, lo cual invita a pensar que cada vez será menos habitual.

Por ejemplo, nadie es ajeno a la realidad de que hay personas casadas sin hijos, no casadas con hijos, casadas con hijos de anteriores matrimonios, viudas con hijos menores de edad, casadas con hijos mayores de edad, casadas con hijos menores de edad que son económicamente independientes, y un largo etcétera. La casuística puede ser tan numerosa como familias existen en la sociedad.

Ante esta realidad social, la norma ha establecido que la presunción familiar se produce cuando exista un cónyuge no separado legalmente y ambos tengan hijos menores de edad con dependencia sobre el cónyuge. A nuestro parecer, cabrían dos interpretaciones aparentemente enfrentadas entre sí: la primera sería considerar que la norma establece un estándar familiar, pero que realmente abarca cualquier situación familiar posible siempre que esta exista materialmente, mientras que la segunda aboga por una interpretación estricta de la ley que no permitiría la aplicación de la presunción más allá de la situación descrita en la norma.

Analizamos a continuación ambas posturas de manera separada, ofreciendo los principales argumentos que las sustentan, para poder destacar sus virtudes y defectos en cuanto a su aplicabilidad.

2.1.5.1. Una interpretación finalista: cualquier situación familiar es admisible

Haciendo uso de una interpretación teleológica, la primera es considerar que la conjunción copulativa «y» de la norma debe entenderse en sentido integrador y amplio, de abarcar todo el abanico de posibilidades que pueden darse en la vida de una familia en un ejercicio fiscal concreto.

De otro modo, podría decirse que únicamente sería posible presumir la residencia por este criterio a personas casadas y con hijos menores de edad con dependencia del contribuyente, lo cual no obedecería a la realidad sociológica de España, en la que las familias son de muy diversa índole y condición.

La mayor ventaja¹⁴ que presenta esta interpretación es su carácter abierto, que admitiría entender en un sentido amplio la noción familiar descrita en la norma más allá de su tenor literal, más acorde con la realidad sociológica de España. La interpretación teleológica sería válida en virtud del artículo 12.1 de la LGT, que a su vez se remite al artículo 3.1

¹⁴ Desde el punto de vista de la Hacienda pública, principal interesada en la aplicación de la presunción, salvo en determinadas ocasiones excepcionales.



del CC, en virtud de la cual las normas se interpretarán «atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

Sin embargo, que la interpretación teleológica sea uno de los mejores criterios interpretativos, y además nos permita abarcar una mayor cantidad de contribuyentes que pudieran encontrar vínculos familiares de diversa índole, no es menos cierto que también debemos atender a lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT, que prohíbe expresamente la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible.

Podemos sostener que la residencia fiscal es una parte fundamental del ámbito subjetivo de la relación jurídico-tributaria en la que se produce el hecho imponible¹⁵. Por lo que esta norma podría suponer un importante límite a la interpretación teleológica porque a través de esta podría aplicarse una consecuencia jurídica (la presunción de la residencia fiscal) a un supuesto de hecho no contemplado explícitamente por la norma (todos los demás casos en los que no exista un cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad dependientes del contribuyente).

Junto a lo anterior, la interpretación teleológica y los resultados de la misma podría llevarnos a una suerte de constructivismo jurídico alejado del principio de legalidad, en el que los operadores jurídicos reinterpretáramos las normas más allá de los términos admisibles expresados por el Parlamento, en una suerte de pseudoactividad legislativa que no cabe en un Estado democrático de derecho.

Por lo anterior, la Dirección General de Tributos (DGT) ha rechazado su aplicación a las parejas de hecho en la Consulta V0276/2017, de 2 de febrero (NFC063884), que examinaremos más adelante en este artículo. Criterio que compartimos plenamente y que no podemos en tela de juicio.

2.1.5.2. Una interpretación literal: solo es posible la aplicación de la presunción a la familia tradicional con hijos

La segunda es interpretar la norma de manera estrictamente literal y considerar que la conjunción copulativa «y» constituye la expresión de una condición *sine qua non* para la aplicación de la presunción de familia, creando dos requisitos (cónyuge más hijos) que deben concurrir necesariamente para su aplicación.

Esta interpretación puede parecer impecable en lo que respecta al cumplimiento del principio de legalidad y el respeto por el límite del artículo 14 de la LGT antes señalado en

¹⁵ En esta línea se pronuncian autores como López Espadafor (2016), que sostienen que el estudio de los aspectos subjetivos debe realizarse de forma conjunta y coherente con la configuración del hecho imponible como presupuesto fundamental del tributo.



cuanto a la prohibición de la analogía. Además, es una postura en principio más favorable para los contribuyentes, pues todos aquellos cuyo vínculo familiar no sea el arquetipo establecido por la norma podrán «escapar» de la presunción familiar.

Sin embargo, esta interpretación literal carece de la esencia sociológica que impregna la propia norma. La presunción familiar es una norma jurídica de corte sociológico, de modo que una interpretación estática y excesivamente rigurosa puede llevarnos a un resultado no querido por ella en su puesta en práctica.

2.1.5.3. Los principios generales del derecho tributario constitucional: legalidad y generalidad

Como hemos podido ver, ambas posturas contienen parte de verdad y, por lo tanto, nuestra obligación es encontrar su encaje, a pesar de que parezcan frontalmente contradictorias.

Si queremos encontrar una solución que tenga plena acomodación en nuestro ordenamiento jurídico, primeramente debemos examinar los principios generales del derecho tributario contenidos en los artículos 31 de la Constitución española (CE) y 3 de la LGT. Este será el punto de partida que debamos tomar para construir una interpretación correcta, ya que de otro modo podríamos volver a caer en los sesgos en los que lo hacen las otras interpretaciones, por excesivo rigor literal o por sobrepasar el límite de lo razonable en cuanto al fin de la norma. Los principios generales del derecho nos ofrecen esta guía y un camino seguro para que los operadores jurídicos podamos dar solución a los problemas prácticos que se plantean en derecho.

El primero de los principios constitucionales que debemos destacar es el de legalidad contenido en el artículo 9 de la CE –piedra angular del Estado de derecho–, ya mencionado anteriormente, el cual nos exige tener en cuenta el tenor literal de la norma y su disposición. Si el legislador ha escrito en la ley que son necesarios ambos elementos¹⁶, en principio será porque lo ha querido así. Por ende, la letra de la ley nos vincula y nos obliga a no separarnos de ella.

Pero lo anterior no es óbice para poder afirmar que el legislador también pretendió vincular a la jurisdicción española a personas con un fuerte lazo familiar, y que este puede ser muy diverso y no ajustarse al patrón común tradicional de matrimonio con hijos menores de edad. De hecho, la letra de la ley puede comprenderse más como una reunión de requisitos fundamentales que como la exposición de un modelo arquetípico de familia tradicional¹⁷, el cual puede ser moldeado por los intérpretes caso por caso, siempre desde el respeto a los elementos esenciales que lo configuran legalmente para no conculcar el principio de legalidad.

¹⁶ Cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad dependientes del contribuyente.

¹⁷ La familia formada por el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad dependientes sería la máxima expresión de una unidad familiar, pero no la única unidad familiar admisible en dentro de la norma.



Por lo tanto, esta cuestión debe interpretarse caso por caso y tener en cuenta una perspectiva dinámica de la familia sobre la cual se analiza la presunción.

El segundo principio que debemos observar como punto de partida en la interpretación de esta cuestión es el de generalidad. Como apunta Pérez Royo (2019, pp. 68-72) «se trata [...] de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal», lo cual afecta «a todos los que tengan capacidad económica»¹⁸. Por lo tanto, este principio nos obliga a exceptuar al menor número de personas posibles dentro de los límites marcados por la ley, pues ello podría llevarnos a crear situaciones de privilegio no permitidas por la CE.

Por todo lo anterior, podemos concluir que debemos tomar como base para una interpretación correcta de este problema el deber de considerar el espectro más amplio posible de contribuyentes más allá de arquetipos, emanado del principio de generalidad, sin que ello lesione el principio de legalidad y el tenor literal de la norma.

2.1.5.4. Los principios generales del derecho tributario internacional: el centro de intereses vitales y la presunción familiar

España posee una red de convenios de doble imposición que es de las mayores del mundo, con más de noventa países¹⁹ repartidos por todos los continentes.

En todos ellos aparece el centro de intereses personales como parte integradora y fundamental del centro de intereses vitales, el cual suele ser el segundo criterio establecido en las reglas de desempate (*tie break rules*) en caso de conflicto de residencia fiscal entre la jurisdicción española y una jurisdicción extranjera.

Estas reglas de desempate siguen generalmente el modelo de convenio de la OCDE. Por lo tanto, los comentarios a dicho modelo de convenio sirven como fuente interpretativa del contenido y alcance de los conceptos contenidos en los distintos artículos de los convenios suscritos por España²⁰.

¹⁸ Sobre este principio se pronunció el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), en la que reafirmó que el principio de generalidad exige la prohibición de privilegios fiscales *ad hoc*, salvo que existan razones de interés general que lo justifiquen.

¹⁹ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/fiscalidad-internacional/convenios-doble-imposicion-firmados-espana.html>

²⁰ Al respecto, es relevante la doctrina del TS sobre el papel de los comentarios al modelo de convenio y la interpretación dinámica de los mismos, expresada en las Sentencias 308/2020, de 3 de marzo (rec. núm. 5448/2018 –NFJ077876–), y 1196/2020, de 23 de septiembre (rec. núm. 1996/2019 –NFJ079213–). El Alto Tribunal confirma que, si bien es cierto que los comentarios pueden ser tenidos en cuenta como guía interpretativa, en ningún caso pueden ser considerados derecho si no han sido convenidos previamente por los Estados contratantes en un convenio para evitar la doble imposición.



Siendo esta cuestión pacífica, y partiendo de la base de que España es uno de los países más integrados en la estructura actual de la fiscalidad internacional, no cabe duda de que los principios emanados de ella deben ser utilizados también para interpretar las normas sobre fiscalidad internacional contenidas en nuestra legislación interna.

Esto no quiere decir que exista coincidencia entre los conceptos de los convenios y los conceptos nacionales ni tampoco que la interpretación que de ambos deba hacerse sea la misma ni llevarnos al mismo resultado. Pero sí es necesario observar la legislación nacional a la luz de la internacional y de los estándares convenidos entre los distintos países. No en vano, el artículo 96 de la CE otorga mayor jerarquía a los tratados frente a la ley interna española, lo cual queda reflejado en el propio artículo 5 de la Ley del IRPF.

En consecuencia, los principios que se infieren de los tratados firmados por España en el ámbito de la fiscalidad internacional deben ser observados a la hora de interpretar la legislación interna, sin perjuicio de que los conceptos contenidos en ambos niveles de legislación sean de alcance diferente.

Sentado lo anterior, debemos definir qué se entiende por «centro de intereses personales». De acuerdo con los comentarios al modelo de convenio en su versión de 2017, para determinar la existencia del centro de intereses vitales:

Se tendrán en cuenta sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, su lugar de negocios, el lugar desde el que administra sus bienes, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero es obvio que las consideraciones basadas en los actos personales del individuo deben recibir una atención especial. Si una persona que tiene su domicilio en un Estado establece un segundo en el otro Estado conservando el primero, el hecho de que conserve el primero en el entorno en el que siempre ha vivido, en el que ha trabajado y en el que tiene su familia y sus bienes, puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado su centro de intereses vitales en el primer Estado.

Es fácilmente deducible que el concepto de centro de intereses vitales, que contiene los intereses personales, es mucho más amplio que la presunción familiar o el núcleo de actividades económicas contenidas en nuestra legislación interna. Es tal la diferencia que de ningún modo podemos equiparar el centro de intereses personales establecido en los convenios con la presunción familiar, de ámbito mucho más reducido.

No obstante lo anterior, sí que podemos (y debemos) examinar la presunción familiar a la luz del centro de intereses personales contenido en el centro de intereses vitales y de los principios que de dicho criterio pueden deducirse, de los cuales debemos destacar concretamente dos:



- La preferencia respecto del centro de intereses económicos que parece deducirse de los comentarios al modelo de la OCDE²¹, aunque autores como Lang (2020) entienden que el centro de intereses vitales es un concepto indivisible, de modo que no puede establecerse una preferencia entre ambos elementos²².
- La amplitud a todo tipo de situaciones familiares, sociales o de cualquier otra naturaleza que pudieran implicar directa o indirectamente afecto personal en el contribuyente que le vinculara con una determinada jurisdicción. Tan indeterminado y amplio es el concepto que Baker (2009) llega a plantearse si las mascotas o los excónyuges también deben considerarse a la hora de evaluar el centro de intereses personales de un contribuyente.

Estas dos ideas (la preferencia y la amplitud) casan con el principio de generalidad contenido en nuestra CE y, por lo tanto, también con la necesidad de buscar el mayor número de relaciones familiares posibles que vincule al contribuyente con la jurisdicción española más allá del arquetipo descrito por la norma, siempre con el límite al respecto del principio de legalidad.

Por ende, los principios emanados de la fiscalidad internacional también nos sugieren que debemos ampliar el foco²³ y tratar de abarcar el mayor número de contribuyentes que tengan vinculación familiar directa con la jurisdicción española sin que ello suponga un ejercicio de constructivismo jurídico que lesione el principio de legalidad, y lleve la presunción familiar más allá de los términos admisibles por la ley.

²¹ El punto 15 de los comentarios al párrafo 2 del artículo 4 señala que «las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero es obvio que las consideraciones basadas en los actos personales del individuo deben recibir una atención especial», entendiendo por actos personales aquellos que no son de contenido económico, aunque la expresión pudiera ser ambigua.

²² Asimismo, también hay que señalar lo que apunta Cerioni (2012) en lo que respecta a las distintas interpretaciones que hacen los países de este concepto. Las desavenencias surgen particularmente cuando una persona tiene en un país sus intereses económicos y en el otro sus intereses personales. En estos supuestos, a pesar de los comentarios al modelo, que reflejan cierta preferencia de los aspectos personales frente a los económicos, los tribunales de los distintos países llegan a distintas conclusiones. Por ejemplo, el Conseil d'État francés sostiene que las relaciones económicas y personales se sitúan en un plano de igualdad. Por su parte, el Bundesfinanzhof alemán opinó que, en estos casos, sería preciso determinar cuál de las relaciones (económicas o personales) tienen mayor importancia caso a caso. Por su parte, en Italia, la Corte di Cassazione superpone los elementos personales a los económicos. En España, parece que ambos criterios se sitúan en pie de igualdad por los tribunales, tal y como queda reflejado *obiter dicta* en la Sentencia del TS 778/2023, de 12 de junio (rec. núm. 915/2022 -NFJ090240-), cuando el Alto Tribunal afirmó lo siguiente:

Aclara el Comentario número 15 del referido artículo 4 del MCOCDE, que en relación con el centro de intereses vitales se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc., circunstancias que deben ser examinadas en su conjunto.

²³ Sin que ello suponga en ningún caso la equiparación del centro de intereses vitales con la presunción familiar, de ámbito mucho más restringido.



2.1.5.5. Una interpretación de la presunción acorde a los principios generales del derecho tributario nacional e internacional

Es claro que tanto el principio de generalidad como la interpretación de acuerdo con la legislación internacional nos obliga a flexibilizar el arquetipo familiar descrito en la presunción familiar con la finalidad de abarcar un mayor número de situaciones familiares más allá de las del modelo descrito en la norma. Pero no es menos cierto que ello no puede conllevar en ningún caso una vulneración o menoscabo del principio de legalidad, pues todos los ciudadanos y los poderes públicos nos encontramos vinculados a la ley y su contenido.

Para aunar el respeto a los principios anteriores ante su posible conflicto, es principal encontrar cuáles son los elementos fundamentales de la presunción. Aquello sin lo cual la presunción es inaplicable. Ello porque, si determinamos qué es esencial y qué no, sabremos encontrar cuál es el límite hasta el cual los operadores jurídicos pueden moldear la letra de la ley sin conculcar el principio de legalidad, dando cumplimiento al principio de generalidad y los principios que emanen de la fiscalidad internacional. Lo que no es admisible en ningún caso es tratar de aplicar la presunción familiar cuando no concurren los requisitos esenciales para su existencia. Por lo tanto, en este punto debemos analizar cuáles son dichos requisitos fundamentales y qué alcance tienen.

Podría argumentarse que los elementos fundamentales son la existencia de un cónyuge no separado legalmente y de unos hijos menores de edad dependientes del contribuyente (interpretación literal) o, por el contrario, que se trata de cualquier vínculo familiar material análogo al anterior que permita establecer lazos del contribuyente con la jurisdicción española. Quedarnos aquí sería lo mismo que no aportar ninguna otra solución más allá de las posturas descritas anteriormente.

A nuestro entender, para determinar cuáles son los elementos esenciales de la presunción familiar debemos considerar por separado tanto la figura del cónyuge como la de los hijos y estudiar en cada caso si se trata o no de un elemento fundamental.

Parece claro que el matrimonio tiene vocación de perpetuidad, aunque la legislación civil permita su disolución voluntaria antes del fallecimiento de uno de los cónyuges. Pero el matrimonio no es un negocio jurídico sujeto a plazo o término, sino que se disuelve en el momento en el que los cónyuges así lo deseen llegado el caso, y solo por voluntad de al menos uno de ellos o con el fallecimiento. En otras palabras, la vocación natural del matrimonio y la redacción de la norma –que tampoco fija límite temporal alguno, siendo coherente con esta vocación– nos permiten deducir que la existencia de un cónyuge no separado legalmente es imprescindible para pueda aplicarse la presunción familiar. O dicho en términos opuestos, sin cónyuge no separado legalmente es imposible aplicar la presunción familiar.

En segundo lugar, cabe decir que no es menos cierto que hay parejas que comparten toda una vida juntas sin llegar a formalizar su relación en un matrimonio reconocido civilmente. Aunque materialmente podríamos decir que no existe diferencia alguna entre estas parejas y



aquellas que están casadas, jurídicamente sí debemos diferenciarlas, ya que el matrimonio civil es un negocio jurídico que genera derechos y obligaciones en diversos ámbitos del ordenamiento. Por lo tanto, la ausencia de este no es irrelevante, y el legislador ha sido consciente de ello al mencionarlo explícitamente en la presunción. En otro caso, hubiera utilizado otra fórmula como, por ejemplo, el término «pareja», «persona con relación de afectividad» o cualquier otro término que abarcara cualquier situación de pareja casada o no casada²⁴.

De modo que no cabe más que concluir que la existencia de un matrimonio no disuelto es un elemento esencial²⁵ de la presunción familiar que debe ser cumplido en cualquier caso, y su ausencia²⁶ implica de raíz la inaplicabilidad de la norma²⁷.

Por otro lado, están los hijos menores de edad dependientes del contribuyente. Es obvio que los hijos lo son para toda la vida, pero también lo es que estos no formarán parte del núcleo familiar siempre (cosa que sí hará el cónyuge, salvo que se disuelva el matrimonio²⁸), pues en un momento dado se independizarán. Por este motivo, la norma establece un límite temporal formal a este requisito y es que los hijos deberán ser «menores de edad», no haber cumplido 18 años.

Llegados a este punto, la pregunta que cabe hacerse es si la existencia o inexistencia de hijos menores de edad dependientes del contribuyente es un requisito fundamental de la presunción o no. Si seguimos una interpretación literal, podríamos pensar que la respuesta no podría ser otra más que la afirmativa. Pero el principio de generalidad y los principios de la fiscalidad internacional nos obligan a expandir nuestra visión y reconsiderar esta

²⁴ Esta interpretación es compartida tanto por la doctrina administrativa como por la judicial, que niega la aplicación de la presunción en las parejas de hecho. Al respecto, *vid.* la Consulta de la DGT V0276/2017, de 2 de febrero (NFC063884), en la que el órgano director decide, sobre la base de una consulta de un funcionario de la Unión Europea que mantiene su residencia española a pesar de su traslado a Bruselas sobre la base del artículo 13 del protocolo 7, que la pareja de hecho no entra dentro del ámbito de aplicación subjetiva de la norma, por prohibición expresa de la aplicación de analogía a los beneficios fiscales (art. 13 de la LGT). Asimismo, *vid.* la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 167/2021, de 24 de marzo (rec. núm. 1088/2019 –NFJ083795–), sobre el caso de un contribuyente español expatriado a Perú. El citado tribunal no considera justificada su residencia en Perú y considera que es residente fiscal en España durante el ejercicio 2014. Al respecto, se hace mención como una prueba más el hecho de que su pareja en aquel momento siguiera viviendo en España, pero no se aduce como una presunción en sí misma.

²⁵ Opinión doctrinal compartida por Fernández Junquera (1996).

²⁶ Bien sea porque nunca se haya formalizado o porque el matrimonio se haya disuelto (por divorcio, fallecimiento de uno de los cónyuges o declaración de nulidad).

²⁷ De esta conclusión discrepa García Carretero (2013), que entiende que la ausencia de matrimonio no debería ser un impedimento si hubiera hijos menores de edad dependientes del contribuyente, ya que de lo contrario quedarían excluidas las personas viudas o divorciadas. Interpretación errónea a juicio del que suscribe, debido a que la letra de la ley parece querer establecer como requisito fundamental al menos la existencia del cónyuge, no así de los hijos.

²⁸ En cuyo caso, ya no será aplicable la presunción familiar.



cuestión; esto, unido a la redacción del verbo «residir» que se establece en la presunción («resida»²⁹) nos lleva a concluir que los hijos menores de edad dependientes del cónyuge no son más que un elemento complementario al matrimonio, consecuencia de él, y, por lo tanto, no se trata de un requisito esencial. Este criterio es compartido por la DGT en la Consulta V0100/2017, de 20 de enero (NFC063791), en la que aceptó la aplicación de la presunción familiar a un matrimonio con hijos mayores de edad.

Por lo tanto, dada la redacción de la norma, el espíritu de la misma y la observación de los principios constitucionales e internacionales, debemos descartar que la inexistencia de hijos menores de edad dependientes del cónyuge sea un obstáculo para la aplicación de la presunción familiar, opinión compartida por autores como Gil García (2022).

Ahora bien, ¿qué ocurre en aquellos casos en los que sí que existen hijos menores de edad, pero estos residen fuera de España³⁰? Autores como Almudí Cid y Serrano Antón (2001) entienden que la presunción familiar no es aplicable en aquellos casos en los que, existiendo todas las personas que forman la unidad familiar que son citadas por la norma, alguna de ellas no resida en España. Opinión que compartimos, porque la conjunción copulativa «y» es una clara expresión del legislador de querer que los hijos también sean tenidos en cuenta a la hora de presumir la residencia fiscal del contribuyente. Pero, por razones obvias, solo pueden ser tenidos en cuenta si han nacido, o incluso habiendo nacido solo serán tenidos en consideración si son menores de edad por expreso mandato legal. Pero su ausencia no puede determinar la inexistencia de un núcleo familiar mínimo formado por el matrimonio no separado legalmente.

En conclusión, la presunción familiar debe interpretarse desde una perspectiva dinámica y adaptarse a la evolución de cada familia, con un enfoque finalista que respete al mismo tiempo el principio de legalidad, de modo que, si una familia nunca cumplió todos los elementos de la presunción, pero sí existen elementos fundamentales de la misma (existencia de un matrimonio no disuelto), la norma no debería dejar de aplicarse.

En estos casos, la existencia de una «y» en la norma no debería ser un obstáculo para la aplicación de la presunción en aquellos núcleos familiares en los que, al menos, existe un matrimonio no separado legalmente sin hijos, y debería entenderse más que como la adición de un requisito como la continuación de un vínculo familiar ya demostrado por la existencia de un cónyuge no separado legalmente; igualmente, aquellos matrimonios con hijos mayores de edad también podrían seguir aplicando la presunción familiar, pues la norma exige que resida el cónyuge, no que residan el cónyuge y los hijos, dando a entender que estos son el producto del matrimonio y que no forman parte del núcleo de la norma.

²⁹ Tiempo verbal empleado en singular, a pesar de que hay diversidad de sujetos en el predicado, lo que implicaría que el tiempo verbal correcto sería el plural (residan). La dicción en singular es otro indicio de la preeminencia del cónyuge sobre los hijos a la hora de valorar la presunción familiar.

³⁰ Cuestión que se planteó en la Consulta de la DGT V3191/2015, de 21 de octubre (NFC056813).



De modo que la conjunción copulativa «y» debe ser interpretada como el desarrollo del vínculo familiar (padres casados, e hijos menores de edad si y solo si existen) más que como su existencia, o como el nexo entre dos requisitos que son esenciales para la aplicación de la presunción (padres casados e hijos menores de edad). De esta forma interpretamos la norma desde la óptica del principio de generalidad y la fiscalidad internacional, buscando su finalidad y con un respeto estricto al principio de legalidad.

2.2. Una propuesta de reforma

Como hemos visto en las páginas anteriores, son muchas las cuestiones que pueden plantearse en torno a la presunción familiar. Algunas de ellas son más problemáticas en la práctica, y otras lo son en el plano doctrinal. Pero de lo que no cabe duda es de que esta norma necesita una reforma que la actualice a los nuevos tiempos que vive la sociedad, en los que las relaciones familiares y sociales salen del clásico esquema de familia tradicional y abarca una infinitud de casuística imposibles de enumerar.

En suma, esto puede ser una oportunidad de convergencia con los criterios de la fiscalidad internacional para dirimir los conflictos de residencia fiscal. El centro de intereses vitales contiene una noción de intereses personales con un alcance mucho más extenso que la presunción familiar española, tanto, que resulta incomparable.

En las próximas líneas se van a exponer las que son, a juicio del que suscribe, las reformas que deberían practicarse en la presunción familiar para adaptarla a nuestros tiempos.

2.2.1. Criterio autónomo

La presunción familiar debería dejar de ser una presunción y pasar a ser un criterio autónomo como lo son el de permanencia y el del centro de los intereses económicos.

El motivo por el cual se sostiene esta afirmación es que la familia como núcleo social básico tiene mayor *vis atractiva* material que cualquier otro criterio, por encima incluso de la permanencia o los intereses económicos. Esta circunstancia se acentúa especialmente en la sociedad española, heredera de la tradición judeocristiana que practica la vida en comunidad familiar a diario, alejada de tradiciones más individualistas como las anglosajonas.

Adicionalmente, también cabe argumentar que la vida familiar no debe presumirse, debe reafirmarse. De tal suerte que, si la familia de un contribuyente se encuentra en España la mayor parte del año, por necesidad este también debe serlo, pues el núcleo familiar es indisoluble mientras las personas que lo forman así lo decidan.

Contra estos motivos podría contraargumentarse que un criterio basado en la familia iría en contra del carácter individual del IRPF moderno, tras la importante Sentencia del



TC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), en la que el máximo intérprete de la constitución sentó la siguiente doctrina:

La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasesen separadamente. La igualdad absoluta, matemática, es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable en cada caso concreto, pero el sistema debe tender hacia ella y, en consecuencia, la consideración conjunta de todas las rentas, su adición, no puede ser utilizada como un procedimiento suficiente para determinar por sí sólo la base imponible, sin combinarlo con alguna técnica que tome en consideración el número de miembros que componen la familia y, eventualmente, la distribución real entre ellos de las rentas adicionadas.

Tal impacto tuvo que en la posterior regulación de 1991 se abandonó por completo la tributación del grupo y se optó por una tributación individual, en la que la tributación familiar aparecía como una opción tributaria. Circunstancia que persiste hasta nuestros días.

Pero que el TC afirmara que la tributación obligatoria del grupo familiar como un solo contribuyente atentaba contra la concepción de familia de la CE y contra los principios de igualdad recogidos en los artículos 14 y 31 de la CE no debe llevarnos a la falsa conclusión de que la familia como grupo social es completamente ajeno a la realidad tributaria del individuo.

Las normas sobre residencia fiscal pretenden establecer los criterios que permitan al Estado atraer la renta y el patrimonio mundial del contribuyente. Tal carga fiscal debe estar debidamente justificada, y no puede hacerse de manera arbitraria, pues ello atentaría de frente contra los principios de igualdad antes citados. En todo caso, el Estado está obligado a vincular a su jurisdicción fiscal a aquellos contribuyentes que tienen una vinculación real con España, y no cabe duda de que aquellos cuya familia se encuentra en España lo tienen. Por lo tanto, la introducción de un criterio familiar de residencia fiscal tiene pleno encaje en la CE, además de ser pertinente y necesario.

2.2.2. Definición de familia

Possiblemente, esta es una de las cuestiones más complicadas que pueden plantearse. En los tiempos modernos, definir la familia es harto difícil y desde luego no será lo que hagamos en este trabajo.

Lo que sí podemos hacer es reconocer que la familia, entendida en el sentido moderno, excede ampliamente el esquema matrimonial. Parece que, hoy en día, el límite sigue siendo la monogamia, en tanto que socialmente no es comúnmente aceptado que las personas mantengan relaciones sentimentales a largo plazo con varias personas al mismo tiempo.



Por lo tanto, la familia actual puede estar formada de infinitas maneras, tantas como posibilidades hay. Categorizar todas ellas es imposible y además inútil, pues posiblemente el paso del tiempo y el devenir de la realidad vuelvan a superar las concepciones estancas que podríamos definir hoy en día.

Por ello, es mucho más útil aludir a núcleos familiares diversos, basados en al menos una pareja estable, con o sin hijos, que convivan de manera permanente; ello sin dejar atrás a las personas viudas, divorciadas, etc., que también cuentan con núcleos familiares, pero de otra índole.

Por todo lo anterior, la redacción que deba darse al alcance de la familia debería en este criterio debería ser similar al que se propone a continuación: «Que se ubique en España el núcleo familiar del contribuyente, estando este formado por la pareja estable y los hijos menores de edad si los hubiere, o por uno de ellos exclusivamente».

Esta redacción es necesaria (o una con el mismo espíritu y alcance) porque permite extender la concepción de la familia más allá de la tradicional, sin excluirla, atendiendo a la realidad social. Evidentemente, la norma no puede abarcar toda la realidad material, y habría cuestiones como la definición de «ubicar³¹» o de «pareja estable³²» que tendrían que ser definidos doctrinalmente. Pero esto siempre será mejor que limitar en exceso su ámbito y evitar que personas con vinculación familiar española real no entren dentro del paraguas del criterio familiar.

Además, es pertinente porque, como apuntábamos *supra*, nos acerca a la fiscalidad internacional. Y decimos que nos acerca porque en absoluto nos igualaría. En primer lugar, porque en la legislación española habría dos criterios diferenciados (económico y familiar), mientras que en las reglas de desempate estos forman una sola unidad (centro de intereses vitales).

Pero no es menos cierto que el centro de intereses vitales, en su faceta personal, abarca todas las situaciones sociales del contribuyente más allá del núcleo familiar. En nuestra opinión, extender el criterio más allá del núcleo familiar sería excesivo y sobrepasaría los límites de lo razonable, pues podría atraer la residencia fiscal a contribuyentes por el simple hecho de tener amigos o intereses sociales³³.

Lo anterior no quiere decir que no entendamos que, a los efectos de las reglas de desempate, se trate de buscar los conceptos más amplios posibles debido a la heterogeneidad normativa existente en la comunidad internacional y la necesidad de buscar puntos de encuentro entre los distintos ordenamientos.

³¹ Que no exige necesariamente la residencia fiscal, sino una presencia continuada a lo largo del tiempo.

³² Que puede ser matrimonio o no.

³³ Este criterio es válido en el ámbito de los convenios porque la heterogeneidad normativa obliga a ampliar los conceptos lo máximo posible. Sin embargo, atraer esa misma lógica a la legislación interna española sería metodológicamente incorrecto.



3. Validación de la hipótesis de partida y conclusiones

La hipótesis de partida que establecimos en la introducción de este trabajo se configuró de la siguiente forma:

La presunción familiar en vigor contenida en el artículo 9.1 b), párrafo 2.º, de la Ley del IRPF no sirve adecuadamente al objetivo de atraer la residencia fiscal de contribuyentes a territorio español cuya vinculación material justificaría la imposición de tributos por renta o patrimonio mundial, y en consecuencia, ha quedado obsoleta.

Una vez analizados los elementos fundamentales de la presunción y los aspectos más conflictivos, no cabe duda de que la hipótesis puede ser validada parcialmente.

La conclusión anterior puede sustentarse en varias razones. Como punto de partida, debemos recordar que los principios generales del derecho tributario y los que emanen de la fiscalidad internacional nos permiten interpretar la presunción familiar en un sentido amplio sin que esto suponga sobrepasar los límites que marca el principio de legalidad.

Asimismo, debemos tener en cuenta que la vinculación familiar es una de las circunstancias que mayor *vis atractiva* material suele tener para los contribuyentes, debido a que la familia es el primer núcleo social en el que se mueve el individuo antes de relacionarse con el resto de la sociedad.

Por ende, un criterio basado en la familia no solo no está obsoleto, sino que debe ser reforzado mediante el abandono de la presunción y su «ascenso» a la categoría de criterio autónomo, como son el de permanencia y el económico.

Lo anterior no quiere decir que la técnica utilizada sí esté obsoleta. Hay conceptos jurídicos contenidos en la actual presunción cuya definición y alcances son ambiguos. Por ejemplo, las alusiones a la dependencia de los hijos menores de edad o la propia necesidad o no de que existan hijos menores de edad o del cónyuge no separado legalmente. Estas cuestiones requerirían ser aclaradas mediante una mejora de la técnica legislativa que permitiera una interpretación más segura.

Por su parte, el acercamiento a los criterios de residencia fiscal española a los propios de la fiscalidad internacional es imprescindible. Ello no reduciría la conflictividad fiscal internacional en sí, pero permitiría que mayores conflictos se resolvieran en favor de la jurisdicción española.

Esta convergencia debe llevar al nuevo criterio familiar a ampliar las situaciones materiales en las que puede cumplirse más allá de la existencia de un cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, admitiendo las distintas modalidades familiares que coexisten en la sociedad moderna y ofreciendo una mayor flexibilidad.



Finalmente, cabe afirmar que el actual alcance de la presunción también está obsoleto, dado que abarca un número limitado de relaciones familiares nucleares sin tener en cuenta la nueva realidad social. Por ello, la presunción, en sí misma considerada, no está obsoleta en cuanto a su capacidad para atraer la residencia, pero sí lo está en cuanto a su alcance y técnica.

Referencias bibliográficas

- Almudí Cid, J. y Serrano Antón, F. (2001). La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 221-222, 73-104. <https://doi.org/10.51302/rcty.2001.16611>
- Arroyo Morcillo, A. (2013). Sociología de la familia. En L. V. Doncel Fernández, T. Gutiérrez Barbarrusa y C. J. A. Juanena (coords.), *Sociologías especializadas* (vol. I, pp. 127-157). Universidad Rey Juan Carlos. Colección Ciencias Jurídicas y Sociales.
- Baker, P. (2009). *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. IBFD.
- Calvo Ortega, R. (1999). *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Lex Nova.
- Cerioni, L. (2012). Tax Residence Conflicts and Double Taxation: Possible Solutions? *Bulletin for International Taxation*, 66(12). IBFD.
- Fernández Junquera, M. (1996). Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva. *Noticias de la Unión Europea*, 143, 83-90.
- García Carretero, B. (2013). La residencia de las personas físicas en la legislación interna. En P. Chico de la Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos: La armonización de la imposición directa*. Aranzadi.
- Gil García, E. (2022). La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización. *Revista Española de Derecho Financiero*, 193, 123-158.
- González Méndez, A. (1995). Residencia habitual. En E. A. Simón Acosta (coord.), *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y la Ley del impuesto sobre el patrimonio. Homenaje a Luis Mateo* (pp. 201-206). Aranzadi.
- Lang, M. (2020). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. IBFD.
- López Espadafor, C. M.ª (2016). El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias. *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 9(1), 236-264.
- Pérez Royo, F. (2019). *Derecho financiero y tributario: Parte general*. Thomson Reuters.

Manuel Benítez Pérez. Abogado del Departamento Fiscal Internacional de Montero Aramburu Abogados. Doctor en Derecho por la Universidad de Cádiz, especializado en la tributación internacional de las personas físicas. Profesor de la Universidad Internacional de La Rioja. <https://orcid.org/0009-0006-0319-026X>