

Alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal

Análisis de la [STS 1214/2024, de 8 de julio, rec. núm. 1909/2023](#)

Alejandro Jiménez López

Abogado.

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Barcelona (España)

alejandro.jimenez@juarezveciana.com | <https://orcid.org/0000-0002-9776-7528>

Extracto

El TS ha vuelto a dictar una sentencia relativa a aspectos que conciernen a la determinación de la residencia fiscal. El pronunciamiento abarca temas nucleares de esta materia, como son el alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, contraponiéndolo con el centro de intereses vitales, o confirmando su doctrina relativa a la validez de los certificados de residencia fiscal emitidos por otro Estado. El TS se plantea la cuestión de qué debe prevalecer, si la obtención de renta o la tenencia de patrimonio, incidiendo brevemente en el cómputo de estas.

Asimismo, analiza las peculiaridades de los certificados de residencia fiscal en los casos de regímenes especiales de tributación (en concreto, los *non-doms* en Reino Unido) y su aptitud para la consideración de residente en dicho Estado, y también deslinda la exclusión de tributación de ciertas rentas obtenidas bajo el paraguas de estos regímenes contraponiéndola con la tributación por renta mundial.

Se vuelve a demostrar que la determinación de la residencia fiscal es una cuestión eminentemente fáctica y que continúan existiendo muchos interrogantes, como el cómputo del patrimonio y la renta o la interrelación entre centro de intereses vitales y económicos, haciéndose cada vez más necesario un pronunciamiento clarificador sobre estos temas para alcanzar una cota prudencial de seguridad jurídica.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Jiménez López, A. (2025). Alcance del concepto de núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal. (Análisis de la STS 1214/2024, de 8 de julio, rec. núm. 1909/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 502, 133-156. <https://doi.org/10.51302/rct.2025.24139>

1. Supuesto de hecho

El TS ha dictado una sentencia, de fecha 8 de julio de 2024¹ (rec. núm. 1909/2023), en la que analiza un conflicto de doble residencia fiscal de un jugador de fútbol en el ejercicio 2014. El jugador tenía contrato con el Chelsea Football Club Limited desde 2011, pero, durante la temporada 2013-2014, estuvo cedido al Valencia Club de Fútbol SAD, concretamente, desde el mes de julio de 2013 hasta julio de 2014, y, una vez finalizado dicho contrato con el club español, y encadenando otro contrato de cesión, el jugador se marchó en agosto de 2014² a las filas del club alemán VfB Stuttgart 1893, jugando en dicho club hasta 2015. Vemos, por tanto, que se ven involucradas hasta tres jurisdicciones en el asunto analizado, aunque finalmente solo dos son determinantes para la resolución del supuesto. Trae causa de la Sentencia 37/2023, de 11 de enero, dictada por la Sección 1.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña (rec. núm. 577/2021³).

Según el TS, debemos preguntarnos si cabe concluir que el recurrente tiene realmente su residencia fiscal en España por aplicación del artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre

¹ Posteriormente, en fecha 22 de julio, también la Sección 2.^a (aunque con ponente diferente) dictó las SSTS 1392/2024 y 1393/2024. La peculiaridad es que todas ellas versan sobre conflictos de residencia fiscal entre España y Reino Unido por contribuyentes acogidos al régimen de *non-domiciled*.

² Si bien manifestó que jugó en el club español únicamente hasta finales de mayo.

³ A su vez, el recurso contencioso-administrativo se interpone frente a la resolución del TEAR de Cataluña de 11 de marzo de 2021 (estimación parcial), que trae causa de los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Tarragona, de la AEAT por los conceptos de liquidación del IRPF, ejercicio 2014.

sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), como sostiene la Administración y ha ratificado la sentencia recurrida. Atendiendo primeramente al criterio de la permanencia, el jugador pasó 172 días en España, 30 días en el Reino Unido y 131 días en Alemania. En cuanto a los restantes 32 días del año natural, el interesado «no aportó prueba alguna», por lo cual no se pudo determinar suficientemente, desde un punto de vista probatorio, en qué país había estado físicamente. Por tanto, no se puede determinar la residencia fiscal con base en la permanencia superior a 183 días en ningún territorio, y tampoco en España, como determina el artículo 9.1 a) de la LIRPF.

En consecuencia, el tribunal acude al núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, para lo cual realiza un análisis de las rentas que obtiene en España frente a las que radican en los otros países susceptibles de comparación, que son Reino Unido y Alemania⁴. Tras ello, llega a la conclusión de que el contribuyente es residente español por la mayor obtención de renta en este país (1.778.771,22 € frente a 1.724.237,32 €⁵), además de por la tenencia en territorio español de un inmueble valorado en 360.000 euros⁶ y de dos vehículos de matrícula española valorados en otros 55.000 euros, argumento que la sentencia recurrida expone junto con una extensa y detallada valoración ajustada a lo dispuesto en el artículo 9.1 b) de la LIRPF. Por ello, el TS concluye:

⁴ Hace una comparación global de España con el resto de los países cuando, según criterio del TS, se debería de haber realizado una comparación de España con cada uno de los otros países considerados individualmente. Debemos remarcar que aquí el TS no entra a cuestionar los hechos y acepta lo realizado por la Administración tributaria, que también reconoce que hace mal esta comparativa, si bien remarca que es en favor del contribuyente. A nuestra manera de ver, la comparación se debería de hacer teniendo en cuenta no solo el patrimonio y la renta de los dos países en conflicto, sino añadiendo también el patrimonio radicado en otros países. Esto sería lo lógico, valorar los rendimientos y patrimonio mundiales, no un análisis meramente bilateral.

⁵ La diferencia de retribuciones y depósitos y saldos bancarios entre países involucrados es de apenas 54.533,90 euros, siendo superior en España. Ahora bien, hay que tener en cuenta que, mientras que el total extranjero se calcula con la suma de las cantidades de Reino Unido y Alemania, para España se tienen en cuenta exclusivamente los rendimientos de fuente nacional.

⁶ En relación con la vivienda permanente a su disposición, afirma que la tiene en España e indica que: «Se desconoce por voluntad del reclamante si también en Reino Unido», y se señala además que:

Si bien no ha quedado acreditado la existencia de propiedades en el extranjero, admite la tesis más favorable al actor de la disponibilidad permanente de vivienda en el extranjero, en Reino Unido, lo que no impide que el desempate se resuelva a favor de la residencia en España por el criterio del «centro de intereses vitales».

No podemos dejar de mencionar que la presuposición que hace la Administración española de disposición de vivienda permanente en ambos países es aventurada, pues, si no existiese dicha disponibilidad, en virtud del párrafo 14 del comentario al artículo 4 del MC OCDE, impediría el análisis del centro de intereses vitales, pues indica que «cuando sea imposible determinar la residencia con arreglo a esta regla [refiriéndose a la vivienda permanente], el apartado 2 establece como criterios subsidiarios, en primer lugar, donde se more y, en segundo lugar, la nacionalidad», es decir, obviándose el centro de intereses vitales y pasando a donde se more habitualmente, es decir, la permanencia. En este caso no cambiaría la decisión, pues el contribuyente pasó más tiempo en España que en cualquier otro país, pero en otro supuesto sí que puede afectar.

La ponderación que se debe efectuar en cada caso concreto no excluye que pueda considerarse residente en España a un contribuyente a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país.

Residualmente, señala también que el centro de intereses personales se hallaba también en España porque aquí residían su padre, que era su apoderado, y su hermana, a la que alquilaba un inmueble, además de que su origen deportivo se encontraba aquí por haber sido miembro de la cantera de un club de fútbol español. En conclusión, el tribunal considera «incuestionable» que el jugador «tuvo en ese ejercicio su residencia fiscal en España», y añade que «resulta prevalente, a los efectos de la resolución de la situación del contribuyente en cuestión, su residencia fiscal en España por radicar en nuestro país el centro de sus intereses vitales».

De la sentencia se puede entender que hay una cuestión con interés casacional principal y dos subsidiarias. La primera consiste en determinar si, a efectos del Convenio entre España y Reino Unido, la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido es suficiente para acreditar la residencia fiscal en dicho Estado. Y dentro de este certificado, si este debe certificar que el contribuyente está sujeto en ese Estado por su renta mundial.

Si se considera suficiente, se requiere precisar la expresión «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» del artículo 9.1 b) de la LIRPF. Es decir, en la determinación de ese núcleo, qué prima más, la tenencia de patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, o bien la obtención de renta, esto es, que sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.

En el caso de no considerarse suficiente, habría que aclarar si se ha de acudir a las normas previstas en el CDI para los conflictos de doble residencia, y si la regla de desempate o *tie-breaker rule*, consistente en el centro de intereses vitales, es equiparable al concepto de núcleo de intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF para ver si se exige una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares a este, o bien, si esa interpretación es complementaria.

2. Doctrina del tribunal

Las cuestiones de interés casacional resueltas en el recurso de casación son dos. Por un lado, el alcance del término «núcleo principal o la base de sus actividades o intereses

económicos», para lo cual el TS otorga el mismo peso a la obtención de rentas que a la tenencia de patrimonio en España, y clarifica que:

No se puede atender a las rentas por el mero hecho de que nos encontramos ante el IRPF, pues el precepto es aplicable también en el Impuesto sobre el Patrimonio y no se pueden fijar criterios distintos para cada impuesto.

Por ello, debe hacerse un análisis en conjunto, no teniendo mayor importancia ni primacía ninguna de estas dos manifestaciones de capacidad económica.

Así, el TS otorga importancia tanto a la obtención de rentas como a la tenencia de patrimonio en España a la hora de considerar el «núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos», criterio que ya había manifestado en anteriores pronunciamientos. Pero, además, se le considera residente fiscal en España no solo por tener en el país el núcleo de sus actividades económicas y la principal fuente de renta, sino por tener también el «centro de intereses vitales» conforme al CDI y a la normativa interna española. Ahora bien, lejos de aclarar todos los aspectos conflictivos de la residencia fiscal, el TS deja abierto el tema del cómputo del patrimonio y la renta para fijar el «núcleo principal o base de intereses económicos».

Otra cuestión se ciñe al ámbito de los certificados de residencia fiscal, respecto a lo que la sentencia hace referencia al alcance del certificado. Si bien la Administración no cuestiona la validez del certificado a efectos del CDI, otorgándole plena validez en cuanto a la acreditación de la residencia en el Reino Unido, el TS sí que matiza el alcance de esa residencia, puesto que el contribuyente tributó en Reino Unido por el sistema de *remittance basis*⁷, lo cual significa que no tributa por la renta mundial, y que «la expresión [de residente] no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él». Por tanto, parece que el hecho de estar acogido al régimen de *non-domiciled* no lo descalifica como residente en Reino Unido, a pesar de la definición que se da de residente en el artículo 4 del CDI España-Reino Unido y que más adelante analizaremos.

Sabemos que lo que hacen los CDI es remitir a la legislación interna la determinación de quién se considera «residente» y, por ello, es factible que pueda considerarse residente en España a un contribuyente «a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba

⁷ Régimen que consiste en que las personas residentes, pero no domiciliadas (*non-domiciled UK resident o non-doms*), han de tributar por las rentas producidas en el Reino Unido y por aquellas rentas que se hubieran producido en el exterior del Reino Unido, pero estas últimas solo tributarán cuando se hubieran remitido o remesado al Reino Unido, lo que no acredita la tributación por la renta mundial, sino una tributación limitada. Ahora bien, el hecho de que las rentas extranjeras y no remesadas no tributen de forma efectiva no quiere decir que el contribuyente no tribute (o pueda tributar) por su renta mundial.

de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario», ya que eso puede ser un indicio de que «el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su fuente de renta personal y principal se obtiene en otro país», lo que situaba su residencia fiscal en España por estar aquí su centro de intereses económicos, y que el certificado no impedía tal consideración. Por ello, la Administración entendió que, además de ser residente británico, también era residente fiscal en España, lo cual significaba la existencia de un conflicto, debiéndose acudir a las reglas de desempate del CDI. Con esto reitera su doctrina sobre la vinculación y el alcance de los certificados, los cuales no puede obviar la Administración española, y que el hecho de considerarlo residente fiscal en ambos Estados genera un conflicto de residencia que ha de resolverse con arreglo a las reglas de desempate del CDI.

El tribunal omite pronunciarse sobre una de las cuestiones planteadas, relativa a la validez de los certificados fiscales, al considerar que se trata de «una cuestión de carácter hipotético que no trasciende al caso, pues realmente no se negó por la Administración la validez», ya que, como sabemos, el TS no entra en aspectos fácticos. Y aunque esto es cierto y sigue un cauce procesal correcto conforme a la ley, no es menos cierto que se echa en falta un pronunciamiento clarificando los requisitos de validez de los certificados de residencia, pues hubiera sido muy útil a efectos prácticos para fijar criterio y generar seguridad jurídica en la materia. Lo que sí deja claro es que los certificados de residencia a efectos del CDI con Reino Unido expedidos a los *non-domiciled residents* no impiden los conflictos de doble residencia fiscal y que, una vez que surjan estos, se acudirá a las reglas de desempate del CDI aplicable, como hace el supuesto analizado de manera correcta⁸.

3. Comentario crítico

3.1. Delimitación de la noción de «núcleo principal o base de actividades e intereses económicos»

Siempre ha existido conflictividad en torno a este concepto y su determinación, al ser un término muy general e inconcreto y de amplio alcance, pues manifestaciones económicas hay muchas y pueden establecerse tanto desde una vertiente positiva (ingresos), como la

⁸ Esta doctrina la acoge el TEAC en su resolución de 24 de junio de 2024 (RG 8325/2022), en relación con el régimen especial de «residentes no habituales» de Portugal, indicando que la certificación de este régimen no tiene el alcance de habilitar la aplicación del convenio. Y se reitera por el TS en las SSTS 1392/2024 y 1393/2024, ambas de 24 de julio. En sentido similar, la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2023 (RG 133/2021) recuerda que la aportación de certificado de residencia en otro Estado no es incompatible con la consideración de residente fiscal en España por aplicación de la normativa interna española.

obtención de rendimientos o la tenencia de patrimonio, como por la vertiente negativa de los gastos, que es también una manifestación lícita de capacidad económica.

Nos encontramos, por tanto, ante un concepto jurídico indeterminado. Como dice Simón Acosta (2009): «Una norma de confines tan imprecisos equivale a un apoderamiento en blanco a la Administración para aplicar el impuesto a cualquiera que mantenga relaciones económicas con el territorio español o con las personas que habitan en España». Al asentarse sobre términos indeterminados, la determinación final de su alcance se deja al albur del intérprete.

Por su parte, De Juan Peñalosa (2013, p. 25) opina que es un punto de conexión impreciso y de difícil determinación, pues es inestable y resulta a veces contradictorio con la situación de la presencia real del sujeto en el país. Coincidimos con él, pues la delimitación de la residencia fiscal no es una cuestión pacífica por diferencias normativas entre países, al no haber una armonización del concepto. Además, este criterio supone una expansión excesiva del poder tributario del Estado español, una *vis atractiva* que debe ser criticada como dice Macarro Osuna (2018, p. 65).

Además, añadimos lo expuesto por Martín Queralt (1998):

La *ratio legis* del concepto es clara: se trata de una medida cautelar que establece la sujeción a la Hacienda Pública española de rentas obtenidas por personas que, aun no teniendo la residencia habitual en España, tienen en nuestro territorio la fuente principal de sus rentas.

Coincidimos con Gil García (2022, p. 55) en que la noción de «centro de intereses económicos» es difusa, lo cual conlleva que «tendrán cabida interpretaciones más extensas o más restrictivas según se pretenda ampliar (o no) el número de residentes fiscales en España y, por consiguiente, el de contribuyentes por el IRPF español». Esta indeterminación jurídica la encontramos en este concepto⁹, pero es extensible a los criterios empleados que recogen las circunstancias por las que se determina la residencia fiscal en territorio español.

Como se desprende de la propia noción, deben diferenciarse dos subconceptos. Por un lado, estaría el núcleo principal y, por otro, el interés económico. Siguiendo a Prieto Moliner (2014, p. 245), parece que el «núcleo principal» alude a la comparabilidad de las actividades o intereses económicos del contribuyente en España frente a cada uno de los demás Estados o con todos ellos globalmente, y aquí existe jurisprudencia consolidada que afirma

⁹ Esto facilita que la Administración tributaria haga interpretaciones interesadas y *pro domo sua* de la residencia fiscal, las cuales dificultan el alcance de un nivel razonable de seguridad jurídica, como afirma Muñoz Zapatero (2024).

que la comparación se ha de hacer con cada país, es decir, analizar los intereses y actividades económicas que se encuentren o desarrolleen en el resto de los países considerados de manera individual frente a los situados en España y ver en cuál priman. Se ha de hacer notar que en el caso aquí analizado la comparación se hace con todos los países globalmente en una especie de *in dubio pro contribuyente*, aunque hay que dejar claro que, como indica Carmona Fernández (1995, p. 8), «el término "principal" sólo puede ser entendido por comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados, y no con todos ellos en su conjunto». La práctica es comparar el valor de patrimonio y renta de los países implicados en el conflicto de residencia, pero sin computar el patrimonio radicado en un tercer país, cuando en realidad el núcleo principal o la base de actividades e intereses económicos del artículo 9.1 b) de la LIRPF no forma parte de las reglas de desempate del CDI, siendo un criterio de la normativa española interna para determinar la residencia, independientemente de la permanencia o estancia en un país. Como señala Muñoz Zapatero (2024), la base principal estará en España cuando radique aquí la mayor parte del núcleo principal de actividades e intereses económicos, pero no cuando la mayor parte esté situada o concentrada en un tercer país respecto del que no se plantee conflicto.

Para aclarar el concepto de «actividades o intereses económicos», la STS 5071/2006, de 4 de julio, indicó que la mera titularidad de acciones no puede equipararse a las «actividades» empresariales y profesionales e «intereses» económicos.

En este caso se plantea la disyuntiva de qué prevalece más, si la obtención de renta o la tenencia de patrimonio¹⁰, debate que ha existido tradicionalmente en la doctrina. Algunos autores, como González Aparicio (2018, p. 229), han señalado que, en principio, no prevalece una sobre otra, mientras que otro sector (Serrano Antón, 2002, p. 21) ha optado por dar un mayor peso a la obtención de renta (quizá nos inclinamos más por esta vertiente¹¹), pues ha indicado que, si bien está claro que, cuando una persona física obtiene la mayoría de sus rentas en territorio español, va a resultar gravada por su renta mundial, más dudoso parece que pueda aplicarse ese criterio si se posee la mayoría del patrimonio en

¹⁰ También sería interesante incluir, quizás como un elemento subsidiario, la vertiente del gasto como un factor que tener en cuenta en el centro de intereses económicos. Así lo destaca Carmona Fernández (2008, p. 36), ya que, en ciertos casos, el patrón de obtención de renta puede interpretarse desde la vertiente opuesta, es decir, la del gasto, al ser una manifestación de capacidad económica más. Además, resultaría de gran utilidad para acreditar el centro de intereses vitales, pues el gasto es una expresión de la rutina diaria y ofrece una visión de la vida social del contribuyente.

¹¹ Coincidimos también con el planteamiento de la defensa en el recurso de casación de que, al estar ante el impuesto sobre la renta, y aunque deba interpretarse conjuntamente con el patrimonio, ha de prevalecer aquella que es la más cercana a acreditar la realidad fáctica. Aunque el TS acoge la tesis ecléctica o integral planteada por el abogado del Estado que implica considerar también, junto a las rentas, otros factores, como la situación de los bienes y derechos, que, si bien es obvio que hay que considerarlos, quizás deban tener un menor peso específico a la hora de determinar la residencia fiscal.

España, pero la mayor parte de la obtención de rentas es en el extranjero¹². Pues bien, el TS ha zanjado este asunto otorgando igual importancia a ambos factores, tanto a las rentas como al patrimonio¹³.

Por ello es importante atender tanto a la obtención de rentas (la residencia fiscal del pagador es un aspecto que se debe tener en cuenta, por ejemplo) como a la tenencia de patrimonio. Ahora bien, no únicamente se debe analizar la cuantía, sino las características y circunstancias de cada manifestación de capacidad económica¹⁴. Tal y como establece

¹² En un anterior comentario nos decantamos por señalar que parecía que se daba cierta prevalencia al criterio de permanencia sobre el núcleo principal o base de actividades o intereses económicos, puesto que la SAN 2229/2022, de 23 de mayo, sobre las becas del ICEX (acogiéndose a lo establecido por la serie de sentencias del TS de fecha 28 de noviembre de 2017), señalaba que, a pesar de obtener el contribuyente la mayor parte de la renta en España o que la mayor parte de la renta obtenida era de fuente española, si no se cumplen los días de permanencia fijados por la LIRPF, a juicio de los tribunales, no se puede entrar a atribuir la residencia fiscal española a ese sujeto. Es decir, en caso de obtener única y exclusivamente rentas de fuente española, al provenir de una beca del ICEX, por no cumplir los 183 días de permanencia en España, se considera como no residente. *Vid.* Jiménez López (2023, p. 147).

¹³ Esto supone, en cualquier ámbito, pero especialmente en el deportivo, que es el que trata la sentencia comentada, que hay que tener cautela con los movimientos producidos en el mercado por antiguos residentes o nacionales que vuelvan a España y tengan una parte significativa de su patrimonio aquí, aunque hayan obtenido mayores rendimientos del trabajo en el país anterior (especialmente el caso de los *bonus* o primas de fichaje, que suelen ser inferiores a la anterior retribución), pues, si tenemos todos en consideración, podría caer dentro de la consideración como residente a los efectos de la LIRPF.

¹⁴ A modo de ejemplo, el caso de tenencia de una vivienda permanente a disposición en dos Estados. Si una de ellas es un inmueble sito en un pueblo de España, recibido de una herencia familiar, o bien una segunda residencia, y la otra es un inmueble en la ciudad del centro de trabajo de la persona física. Consideramos que no es lo mismo, en términos cualitativos, una vivienda habitual con valor económico inferior a la segunda residencia, pues aquella es la que mostrará los vínculos más estrechos con un país, y no la segunda residencia a la cual se va dos veces al año. Lo mismo sucedería, por ejemplo, con cuentas corrientes o de ahorro que se dejan abiertas en países donde se ha vivido, con un remanente económico (en multitud de ocasiones ínfimo) que se ha dejado tras la marcha del país en cuestión, si las comparamos con la cuenta corriente de uso diario (aunque tenga menos valor), pues esta demuestra en mayor medida los vínculos personales con ese país en el cual se hace vida y se reside, a diferencia de las otras, que no serían suficientes para cumplir con los estándares del centro de intereses económicos. Consideramos que es de especial importancia esa comparación en ambos términos, tanto cualitativos como cuantitativos, para superar ciertas prácticas. En este sentido, el comentario 15 al artículo 4 del MC OCDE dispone:

Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.

En estos casos también surgiría el debate del cómputo de los intereses económicos. Un ejemplo muy visual es el señalado por Muñoz Zapatero (2024) exponiendo el supuesto de un acaudalado emir oriental al que se le discute la residencia entre España y Reino Unido si tiene una propiedad en Marbella más cara que la casa que tiene en Londres. Internamente, y en relación con el centro de intereses económicos, surge la siguiente pregunta: ¿dónde computamos los pozos de petróleo?

el TEAC en su resolución de 19 de diciembre de 2022 (RG 4837/2019), no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición del mismo (criterio cualitativo). Siendo así las cosas, para el TEAC podría argumentarse que tienen más peso las rentas y patrimonios «activos» que la mera titularidad de inversiones financieras al suponer una conexión más intensa y estable con un territorio, aunque cuantitativamente haya más en otro país. Como dispone Gil García (2022, p. 133), es la obtención significativa de rentas en España y la localización en nuestro país de la mayor parte de los bienes de una persona lo que permite afirmar que el centro de intereses económicos radica en territorio español. Así las cosas, se ha de atender a todos los elementos desde el punto de vista cuantitativo, pero también cualitativo. En otras palabras, se ha de atender a los elementos fácticos del supuesto concreto y ver qué piezas se adecuan en mayor medida a él y acreditan la realidad fáctica para probar la residencia efectiva en territorio español. Por ejemplo, teniendo mayor peso las rentas y patrimonios activos que la mera titularidad de inversiones, aunque estas sean mayores, ya que significan una conexión más intensa y cercana con el territorio en cuestión.

Visto lo visto, y dando por concluido este aspecto, es evidente que la normativa interna plantea problemas en cuanto a los elementos y a la valoración de la prueba de la residencia fiscal, en especial con la delimitación del concepto de «intereses económicos», pues, a pesar de este pronunciamiento, continúa abierto el tema del cómputo y el encaje entre renta y patrimonio, y su comparabilidad, para fijar el concepto de «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos».

Como sabemos, la LIRPF, a diferencia de los CDI, atiende exclusivamente a las circunstancias económicas del contribuyente. Queda claro que el concepto de «centro de intereses vitales» es más amplio que el concepto interno de la LIRPF de «centro de intereses económicos», pues aquel se compone de un doble elemento: personal y económico¹⁵. Aunque algún autor como González Aparicio (2018, p. 229) ha señalado que la «determinación de este centro de intereses vitales tiene un carácter eminentemente patrimonial, de modo que toma en cuenta fundamentalmente la renta y el patrimonio obtenido por el sujeto». No estamos para nada de acuerdo con esta afirmación, pues hay que diferenciar uno del otro. Así lo hizo patente la STS 5071/2006, de 4 de julio, que dispone que el concepto de «intereses económicos» del artículo 9.1 b) de la LIRPF «es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo». Además, la STS 778/2023, de 12 de junio, aclara que el concepto de «centro de intereses vitales» «no puede ser interpretado a la luz de la legislación interna de uno de los Estados firmantes del Convenio, pues supondría

¹⁵ En relación con el centro de intereses vitales, el comentario 15 al artículo 4 del MC OCDE dispone que se tomarán en consideración las relaciones familiares y sociales, las ocupaciones, las actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de las actividades empresariales o profesionales, la sede de administración del patrimonio, etc., las cuales deben examinarse en su conjunto.

una restricción de su concepto a las relaciones económicas del contribuyente, con exclusión de sus relaciones personales».

Y esto se debe a que la legislación interna da una menor preponderancia al factor familiar que al económico, pues el criterio familiar es una mera presunción *iuris tantum*, mientras que el factor económico o la presencia se consideran autosuficientes para determinar la residencia habitual¹⁶. Como señalan Toribio Bernárdez y Cubero Truyo (2019), «no ha[y] razones convincentes para rebajar el vigor del criterio familiar en solitario», máxime cuando el MC OCDE que inspira los CDI concede prioridad a lo personal (donde se incluye lo familiar) sobre lo económico, pues sitúa el criterio familiar «como factor con una relevancia particular o reforzada a la hora de establecer el centro de intereses vitales del sujeto y, por ende, su país de residencia fiscal». Además, el TS, en la sentencia comentada, dispone en relación con los vínculos personales que su conocimiento puede «poner en contexto y ponderar con mayor verosimilitud el resultado de los aspectos económicos y patrimoniales». Esto lo aplica el TSJ de Asturias, Sección 2.^a, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sede Oviedo, también para un contribuyente sujeto al régimen *non-domiciled*, que en dos sentencias de 20 de diciembre de 2023 (1231/2023 y 1238/2023) hace prevalecer la convivencia familiar en Londres con esposo e hijos por encima de un patrimonio importante y vivienda (permanente) disponible, ambos en territorio español.

Si bien queda claro que han de valorarse los dos elementos, quedan pendientes de un pronunciamiento por parte del Alto Tribunal ciertas cuestiones como el significado de la expresión «de forma directa o indirecta» del artículo 9.1 b) *in fine* de la LIRPF. La resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1997 (RG 1344/1995), en un intento de circunscribir la noción de intereses económicos tanto a la propiedad directa como a situaciones de control y participación indirecta, dispone que, si bien el nombramiento de una tercera persona como administradora de una sociedad extranjera controlada por el interesado y su familia en muchas ocasiones responde a un mero formalismo exigido por la normativa extranjera, no significa que pierdan el control de las inversiones que ostentaban de modo directo, sino más bien que mantienen dicha vinculación y, en consecuencia, también el control, aunque sea indirecto, pues, a través de su participación casi exclusiva, mantienen el control de la sociedad extranjera. Por ello, se acude a la noción empleada, por ejemplo, en la LIS de entidades «vinculadas» o «asociadas», que suponen fórmulas de participación indirectas y que, aunque se encuentran en otro ámbito impositivo, son trasladables a la localización de los intereses económicos de una persona física. Aunque se ha escrito sobre la materia y existe algún pronunciamiento, es una cuestión que queda pendiente de resolución por el TS.

¹⁶ González Aparicio (2018, p. 224) califica el criterio familiar como una presunción *iuris tantum*, mientras que los criterios de permanencia y el centro de intereses económicos operan de manera inmediata a la hora de acreditar la residencia fiscal, pudiéndose entender como una presunción *iuris et de iure*. Es decir, aunque el contribuyente acredite su residencia en un tercer Estado aportando certificado, si el núcleo principal de sus intereses o actividades económicas se sitúa en España, se le seguirá considerando residente español, así como si pasa más de 183 días en España.

Aprovechamos para esbozar un argumento de *lege ferenda* a favor del establecimiento de un criterio uniforme en materia de residencia fiscal más próximo al MC OCDE y ampliamente aceptado por la doctrina, cual es fijar el centro de intereses vitales para determinar la residencia fiscal, al menos para garantizar que existe un único marco conceptual e interpretativo de la residencia fiscal. En este sentido, Sainz de Bujanda (2015, p. 126) ya expónia que las circunstancias personales del sujeto pasivo deben ser muy tenidas en cuenta a la hora de configurar el gravamen, y no únicamente las manifestaciones externas, objetivas y materiales de la riqueza que den origen al nacimiento de las obligaciones tributarias.

Además, cuando existe un conflicto de doble residencia, este no se puede solucionar únicamente con la normativa interna y el centro de intereses económicos, sino que se debe aplicar el centro de intereses vitales invocado en los CDI y el MC OCDE. Aquí podría encontrarse la solución. Nos referimos al MC OCDE y los CDI, pues estos gozan de una amplia aceptación entre los Estados, y los criterios establecidos en ellos parecen ser aceptados por la gran mayoría de los países y no queda al albur de los Estados firmantes acudir o no a las normas del convenio, sino que es imperativo legal. Así lo afirma la STS 778/2023, de 12 de junio, disponiendo que las normas de los CDI son:

El instrumento jurídico que ha sido suscrito por dos Estados y que ha pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno, ocupando un lugar preferente como bien sabemos en el sistema de fuentes, toda vez que prevalece sobre las normas internas de los Estados firmantes.

Asimismo, en este tipo de situaciones lo que procede es acudir a dicho CDI para resolver el conflicto y, en concreto, a las reglas de desempate.

Por ello, como indican Toribio Bernárdez y Cubero Truyó (2019), se debe abandonar la concepción de las normativas internas que acumulan criterios para determinar la residencia, a sabiendas de que es imposible que cada uno de esos sea el mejor, el más legitimador de la sujeción integral al impuesto, ya que no todos ellos podrían serlo a la vez. Una normativa uniforme y congruente que garantice una interpretación unitaria del concepto y la determinación de la residencia fiscal sería de gran utilidad para resolver ciertos aspectos problemáticos de la misma¹⁷.

Esto, en la práctica, es improductivo y poco satisfactorio; por ello, el legislador debería de hacer un esfuerzo para determinar un criterio definitorio, objetivo e imparcial. Junto con los autores, nos decantamos por la consideración de residente en España a quien tenga

¹⁷ Para un análisis más detallado de este aspecto, *vid.* Benítez Pérez (2022), que propone una crear una legislación unificada y coherente dentro de la UE, a través de una unificación de normas mediante reglamento, unificando el marco de interpretación en la UE para todos los Estados miembros y estableciendo un sistema de residencia fiscal unificada.

aquí su centro de intereses vitales. Y tras este, en su caso, que tuvieran entrada los criterios vigentes en la actualidad, como facilitadores de la aplicación práctica o la ubicación del centro de intereses vitales, pero que todo gire en torno a este, pues se puede decir que es una combinación de todos ellos¹⁸.

Esto es, establecer un solo criterio de alcance general, y alguno subsidiario o complementario, o bien, presunciones, como sucede en la normativa interna, que faciliten la determinación práctica de la residencia fiscal. Así se encontrarían los vínculos más estrechos con un determinado país.

Para concluir con este epígrafe, debería fijarse doctrina acerca de los términos de comparación y ponderación de la importancia de la obtención de renta y tenencia de patrimonio a efectos de delimitar el concepto interno de «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos» y el ámbito de sujeción del impuesto. Fijar si la comparación ha de ser entre los países objeto de conflicto de residencia, o bien también teniendo en cuenta el patrimonio o rentas de terceros países, es decir, a nivel global. También habría sido conveniente delimitar el concepto «principal» y si el mismo hace referencia al país donde hay mayor capacidad económica (a nivel global), o bien únicamente al mayor de las jurisdicciones con las que se compara el caso analizado.

3.2. Validez y problemática de los certificados de residencia fiscal

Los certificados de residencia fiscal, su alcance probatorio, así como su validez han sido una cuestión litigiosa desde mucho tiempo atrás y, aunque el ámbito probatorio de la residencia fiscal ha experimentado una *vis expansiva* encaminada a la flexibilización¹⁹ y admisión de cualquier medio de prueba admitido en derecho, lo cierto es que todavía hoy

¹⁸ En este sentido, Toribio Bernárdez y Cubero Truyu (2019) indican que, en principio, cabe presumir que una persona tiene su centro de intereses vitales en España cuando esté la mayor parte del año en territorio español. Cabe asimismo presumir que tiene en España su centro de intereses vitales quien tenga en España el núcleo o la base principal de sus actividades económicas, esto es, la mayoría de sus rentas o de su patrimonio. Y cabe igualmente presumir que tiene en España su centro de intereses vitales quien tenga en España a los integrantes de su unidad familiar, como ocurre en este tercer caso en la legislación vigente, que mezcla dos criterios absolutos con un tercer criterio relativo o contrarrestable, cual es el factor familiar, planteado con el carácter de presunción; carácter que en nuestra propuesta se extendería a los demás criterios particulares para, entre todos, conformar el criterio global del centro de intereses vitales.

¹⁹ Esto quizás viene impuesto en parte por directrices europeas, entre ellas, la Recomendación 2009/784/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 2009, sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta, que dispone que «se pide a los Estados miembros que permitan la aportación de pruebas del derecho del inversor a reducción fiscal *alternativas a los certificados de residencia* emitidos por el Estado miembro de residencia».

en día, quizá por un motivo histórico, el medio de prueba por excelencia continúa siendo el certificado de residencia fiscal²⁰.

Por ello, en muchas ocasiones se ha planteado la cuestión de si la única forma de acreditar la residencia fiscal es la presentación de un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias del territorio, o bien, si se puede admitir cualquier otro medio válido de prueba²¹. A modo de ejemplo de criterio restrictivo, la DGT, en la consulta 893/1998, de 26 de mayo, señaló que «para acreditar la residencia fiscal en un determinado país sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que conste su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo» (la cursiva es nuestra). Nos parece desproporcionada esta posición, pues puede llegar a convertirse en *probatio diabolica*, además de ser ilógica, pues, como expone Ribes Ribes (2005), esta exigencia del certificado de residencia fiscal resulta innecesaria, ya que este puede conseguirse mediante el requerimiento de información reconocido en los CDI.

Este criterio de la DGT se ha trasladado a los órganos de gestión e inspección, los cuales, en múltiples ocasiones, han tratado los certificados de residencia fiscal como una prueba privilegiada cuando ha convenido y en otros casos han optado por desobedecerlos u obviárlas²². Lo cierto es que en ninguna norma convencional ni texto legal o reglamentario se concede esta prerrogativa de valor probatorio «privilegiado» al certificado²³. A modo de ejemplo, el artículo 9.1 a) de la LIRPF dispone que, para determinar el periodo de permanencia en territorio español, se computarán las ausencias esporádicas, «salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país»²⁴. Para el conocido como «criterio familiar»,

²⁰ Esto genera una gran ambigüedad, pues, en la práctica, lejos de solucionar problemas, los genera, ya que hay países que no expediten certificados de residencia fiscal, otros que no lo hacen a los efectos del CDI y otros que no ofrecen la posibilidad de incluir la mención a la tributación por renta mundial.

²¹ Consideraremos que, en virtud del artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que extiende la aplicación de las normas sobre medios y valoración de prueba del Código Civil y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC), debe, por tanto, regir la libertad probatoria, pudiéndose aportar cualquier medio de prueba de los regulados en los artículos 299 y siguientes de la LEC. Sirviendo de ejemplo, entre otros, certificado de empadronamiento, facturas de consumo de gas, agua, teléfono, certificados del consulado, inscripciones a gimnasios o clubes sociales, contrato de arrendamiento de vivienda, etc.

²² Como señalaremos más adelante, la STS aquí comentada reitera la doctrina establecida por el Alto Tribunal en junio de 2023, que estableció que la Administración española no puede, aplicando su normativa interna, obviar los certificados de residencia fiscal debidamente emitidos por otro Estado. Si hay residencia fiscal en ambos Estados, el conflicto se ha de resolver utilizando las reglas de desempate establecidas en el CDI con ese Estado.

²³ Carácter privilegiado que no tiene, como afirma Batuecas Baeza (2020, p. 9) y nosotros reiteramos, pues este no se configura como una prueba tasada. En una postura opuesta está Gómez Barrio (2023), quien atribuye al certificado de residencia fiscal el carácter de prueba cualificada y preferencial, con mayor validez que otras.

²⁴ La DGT, en numerosos casos (consultas V0790/2014, de 24 de marzo; V2363/2015, de 27 de julio; V3511/2016, de 26 de julio, o V2138/2017, de 18 de agosto), se ha posicionado a favor de este privilegio

el artículo 9.1 b) de la LIRPF, segundo párrafo, señala que «se presumirá, salvo prueba en contrario [...]. Es decir, la normativa no especifica qué medios se han de aportar para acreditar la residencia ni se añade como requisito que esa acreditación deba ser «mediante el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal competente», sino que únicamente se hace referencia a la «prueba en contrario», entendiéndose esta en un sentido amplio, pudiéndose afirmar que resulta aplicable cualquier medio de prueba válido en derecho. Como apunta Gómez Barrio (2023, p. 88), una interpretación estricta de la normativa supone decantarse en contra de la prueba tasada, permitiendo que el contribuyente pueda acreditar su residencia fiscal fuera de España mediante cualquier medio de prueba válido en derecho.

Parece que esta praxis administrativa restrictiva es española, pues los CDI tampoco lo exigen como medio de prueba²⁵. Como indica Chico de la Cámara (2010, p. 34), esta postura no resulta acorde con la voluntad bilateral de los Estados al concluir el convenio, pues en el mismo no se hace referencia a esta restricción en cuanto a los medios de prueba.

A pesar de esto, en ocasiones, se sigue insistiendo en que la forma idónea de acreditar la residencia fiscal es el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados (consultas de la DGT V2136/2017, de 18 de agosto, y V2019/2017, de 26 de julio). Para Gómez Barrio (2023, p. 87), esta expresión esquiva el obstáculo de prueba tasada, pero a la vez atribuye al certificado de residencia fiscal el carácter de prueba cualificada, con mayor validez que otras y capaz de acreditar por sí solo el hecho en cuestión.

Esta rigidez ha sido criticada por la doctrina²⁶ y se ha matizado por los tribunales, que han abogado por aplicar la libertad en materia probatoria y no la exclusividad del certificado de residencia fiscal. En este sentido se ha pronunciado el TEAC en resolución de 20 de diciembre de 2010 (RG 485/2010) indicando que «no se menciona el certificado fiscal ni como prueba tasada ni como prueba privilegiada [...] por lo que, la determinación de la residencia habitual en España deberá asentarse en la valoración de la totalidad de las pruebas», por lo que concluimos que, si bien es un medio idóneo, no debe tratarse como privilegiado o cualificado²⁷.

probatorio indicando que «en tanto no se aporte dicho certificado de residencia, las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal».

²⁵ Según García Carretero (2006, p. 87), si los Estados parte hubieran querido que se expediera un certificado fiscal de residencia, lo hubieran recogido expresamente de la misma manera que lo han hecho en relación con los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones).

²⁶ En este sentido, AEDAF (2002) y Chico de la Cámara (2010). También López López (2015, p. 30) ha denunciado casos en los cuales una persona física se ha trasladado a otro país con su familia durante varios años y, por no aportar el certificado, se le ha considerado residente en España.

²⁷ Sirva de ejemplo el caso aquí comentado, en el cual el recurrente aporta certificado de residencia fiscal en Reino Unido y, pese a ello, y aplicando el CDI, se le considera residente fiscal en España por otros motivos y sin que exista certificado de residencia en España. Con este razonamiento del TS, el cual no cues-

Esta diferencia de posturas genera una gran inseguridad jurídica, ya que hay casos en los que únicamente con el certificado de residencia fiscal ha bastado para acreditar la residencia fiscal en otro país (o en España), mientras que, en otros supuestos, aun aportándose el certificado junto con otras pruebas, se ha considerado insuficiente para probar la residencia. Lo cierto es que la falta de un criterio uniforme provoca mucha incertidumbre y, más allá de abogar por otorgar o no ese adjetivo de prueba cualificada, consideramos que lo conveniente sería abrir el abanico probatorio como ha ido haciendo la jurisprudencia. Ahora bien, se deberían unificar y armonizar los criterios de validez de los certificados de residencia, siendo razonable la exigencia de ciertos requisitos (que sea a efectos del CDI, que incluya la mención de tributación por renta mundial, etc.), pero que se estipulen específicamente en un texto normativo para que sea seguro para los operadores jurídicos y que no se muevan en un terreno lleno de arenas movedizas.

Por ello, nos centramos en otro aspecto crítico de los certificados de residencia fiscal, cual es su validez y alcance, como ocurre en la sentencia comentada, en la que la cuestión de interés casacional consiste en examinar si un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal, puede prescindir del contenido de un certificado y si la mención del mismo a que se expide conforme al CDI es suficiente para acreditar la residencia fiscal o si, por el contrario, ha de contener mención a la tributación efectiva por la renta mundial. Así, debemos adentrarnos en el estudio del contenido necesario y los requisitos de un certificado.

El valor probatorio lo dejamos fuera de análisis, ya que en la sentencia analizada no se cuestiona su validez, además de que ya quedó definitivamente establecido criterio en esta materia en la STS 778/2023, de 12 de junio, que concluyó que los certificados expedidos por la autoridad competente han de reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en el Estado que lo expide, a efectos de la aplicación del CDI entre España y el país (en ese caso, Estados Unidos), siendo válidos, por tanto, para considerar que existe un conflicto de residencia²⁸. El FD 3 expone que:

Los órganos administrativos o judiciales nacionales no eran competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se había expedido un certificado de residencia

tionamos, pues entendemos que realiza correctamente el análisis de los requisitos tanto de normativa interna como del CDI para considerar residente fiscal en un determinado territorio, consideramos que cae ese privilegio o cualificación en cuanto medio probatorio. Así se desprende del análisis que realiza De la Fuente Alonso (2021) de algunas resoluciones de tribunales económico-administrativos, las cuales consideran residente a la persona física en un país con independencia de que haya conseguido el certificado de residencia o no.

²⁸ En palabras de Alonso González (2023, p. 17), el TS sujeta a la Administración tributaria a pasar por el hecho de que otro Estado soberano (la otra parte del CDI) reclame para sí, también, la condición de residente fiscal de un sujeto.

fiscal por otro Estado, ni, en consecuencia, podían prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI [...].

Lo que dice el TS es que, si el certificado está emitido por la autoridad competente del Estado y se expide a los efectos del CDI, constituye prueba de la residencia en ese Estado. Ahora bien, se puede considerar la existencia de un conflicto de residencia y aplicar, en consecuencia, las normas de desempate del CDI.

Por tanto, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI se debe presumir²⁹. Con ello se puso coto a una práctica en ocasiones empleada por la Administración tributaria, cual era rechazar la validez de los certificados si cuestionaba su consideración como residente fiscal en España. Siendo el efecto inmediato de este pronunciamiento que la «aportación debería haber conducido necesariamente a tener por acreditada la existencia de un conflicto en la residencia fiscal», conclusión con la que estamos totalmente de acuerdo, y que el TS asume en la sentencia aquí comentada. En este caso, tanto el TS como la Administración aceptan la doble residencia y plantean el conflicto, lo cual es lo correcto en estos casos, pero en algunas regularizaciones se pasa por alto la existencia y sujeción a las reglas del CDI, prescindiéndose de comparaciones y aplicando únicamente los criterios de la norma interna. Para evitar estas disfunciones, nos acogemos a la propuesta formulada por Toribio Bernárdez y Cubero Truyó (2019) expuesta en el epígrafe anterior consistente en aunar en un único criterio de alcance general la determinación de la residencia habitual³⁰ en lugar de la acumulación de diversos criterios en el artículo 9 de la LIRPF.

Lo que genera algo más de discrepancia es la exigencia de que el mismo certifique que el contribuyente esté sujeto en ese país por su renta mundial y no únicamente por las rentas obtenidas en dicho país. La formalidad de que sea conforme al CDI es un requisito que encontramos en textos como la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, que dispone que «se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique que [...] el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio».

²⁹ El FD 4 de la STS 778/2023, de 12 de junio, dispone:

La validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

³⁰ En idéntico sentido, y en consonancia con los autores, creemos que debería abandonarse el concepto de residencia «habitual», pues este parece que se vincula únicamente a la permanencia, siendo más preciso el concepto de residencia «fiscal».

Si bien en el supuesto objeto de análisis no se cuestiona la validez del certificado, una de las cuestiones que se debe resolver es si el certificado ha de certificar que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país³¹.

Aunque esta exigencia no se recoge taxativamente en ninguna disposición como requisito de validez del certificado ni aparece como una formalidad necesaria, algunos CDI, al regular el concepto de «residente», acogiéndose a la redacción del artículo 4 del MC OCDE, disponen:

Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo³².

Otros indican que «esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él»³³. Vemos que se hace una definición negativa de residente, pues se excluye a la persona que solo tributa por las rentas con la fuente en ese Estado. Realizando una interpretación literal, los *non-domiciled* sí que tributan sobre las rentas extranjeras, ahora bien, tributan al remitirlas al Reino Unido.

Estos CDI siguen el redactado del artículo 4 del MC OCDE y, en el ámbito interno, esa exigencia podría encontrar acomodo en la afirmación del artículo 7 p) 2.^º de la LIRPF, el cual, para aplicar la exención a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, exige que en el territorio donde se realicen los trabajos «se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto».

³¹ Sorprende esta exigencia, puesto que la AEAT, al solicitar un certificado de residencia fiscal, únicamente ofrece dos opciones: general y específico para el artículo 2 de la Directiva 2011/96/UE; también permite seleccionar el país de convenio con España o «sin convenio» si no lo tiene, pero no permite la elección de que acrechte tributación por renta mundial ni tampoco ninguno incluye mención alguna a la tributación por renta mundial. Los certificados de residencia fiscal pueden verse en los anexos 9 y 10 de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre. También en los anexos IV y V de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

³² Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013.

³³ Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993.

La delimitación de qué se ha de entender por impuesto de naturaleza idéntica o análoga la ofrece la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que dispone:

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como *finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario* (la cursiva es nuestra).

Es decir, aunque la imposición sobre la renta sea parcial (como ocurre en los regímenes especiales), se considera impuesto idéntico o análogo, lo cual nos resulta sorprendente por la exigencia de la mención a la tributación por renta mundial.

Todo esto casaría con el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (régimen de impatriados) que no tributan por la renta mundial, pero que, sin embargo, mantienen la condición de contribuyentes por el IRPF³⁴. Vemos que esto genera incertidumbre, pues aquellos que apliquen el régimen especial se consideran contribuyentes por el IRPF y el impuesto análogo a este puede ser uno que únicamente grave parcialmente la renta.

No deja de sorprendernos que la DGT, al ser preguntada por las formalidades de los certificados para acreditar la residencia fiscal en el extranjero, dispone en la consulta 296/2002, de 25 de febrero, que este «debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente».

³⁴ A pesar de mantener esta condición, los acogidos al régimen especial no pueden obtener certificados de residencia fiscal a los efectos de los CDI suscritos por España, lo que limita su capacidad de eliminar la doble imposición a lo establecido en la normativa española. Esto además plantea una problemática en torno a la determinación de la residencia fiscal de estos contribuyentes en los CDI. Esta problemática es la misma que en otros países con regímenes especiales de tributación similares, como sucede con los contribuyentes sometidos al régimen de *non-domiciled*, como el caso objeto de análisis, o los residentes *não habituais* de Portugal. Así lo señala el artículo 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF), que permite solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que es el anexo 9, y que «se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español». Ahora bien, como indica Abella García (2021, p. 12), estos regímenes especiales tienen riesgo, puesto que «en el caso en que no se emitieran los certificados, se estaría vaciando el contenido de este régimen especial dado que el contribuyente podría acabar tributando por su renta mundial en el país de origen».

Es decir, el centro directivo, en esta consulta no vinculante, parece exigir que, para otorgarle validez, este debe certificar que se ha tributado por renta mundial. Sin embargo, en consultas más recientes (y vinculantes), como la consulta V0790/2014, de 24 de marzo, ha remarcado que:

Es requisito imprescindible que los certificados acrediten que las personas a las que se refieren son residentes en el Estado correspondiente a los efectos de aplicación del Convenio, y que los certificados estén expedidos por la autoridad fiscal competente, cuya designación corresponde a la normativa interna de dicho Estado.

Esta postura parece que va en consonancia con la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que en la disposición adicional segunda dispone:

Los modelos de certificado de residencia fiscal que expedirán las oficinas gestoras serán los que figuran en los anexos 9 y 10 de la presente Orden. El anexo 9, «Certificado de residencia fiscal en España» se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español. El anexo 10, «Certificado de residencia en España. Convenio», se emitirá para acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España.

De este análisis se desprende que los requisitos necesarios del certificado son que el contribuyente sea residente a los efectos de aplicación del convenio y que han de estar expedidos por la autoridad fiscal competente, pero ahora se añade la exigencia de que estos incluyan que se ha tributado por la renta mundial.

Esta divergencia en cuanto a requisitos y contenido debe ser subsanada, pues la normativa interna alude únicamente a la mención de acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un convenio, mientras que los CDI y disposiciones internacionales como el MC OCDE hablan de tributación por renta mundial. Esto parece un sinsentido, puesto que, como hemos señalado anteriormente, en algunos CDI y en el MC OCDE se excluye de ser consideradas residentes a efectos del convenio a personas que estén sujetas a imposición en ese Estado únicamente por rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él y, sin embargo, en este caso, se aporta un certificado de residencia fiscal expedido por parte del Reino Unido a efectos del CDI (siendo *non-domiciled*), y el propio CDI, en su artículo 4, excluye la condición de residente a efectos del convenio a quien se encuentre en dicha situación³⁵. Obuororibo (2014), recuerda que:

³⁵ Tanto en el Instrumento de ratificación de España del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de

El pensamiento detrás del art. 4 del MCOCDE es que para que el contribuyente tenga acceso al convenio, esa persona debe, al menos en uno de los Estados contratantes, estar sujeta a tributación de manera plena (esto es, gravamen global).

Esta incoherencia nos lleva a pensar, como anuncia Gómez Barrio (2023, p. 85), que:

si, por una parte, la normativa tributaria de la mayoría de los países impone a sus residentes fiscales el gravamen por obligación personal y, por otra, en general, los Convenios para evitar la Doble Imposición solo consideran residentes a quienes tributan por la renta mundial, en principio deberían *coincidir y acreditar el mismo hecho el certificado de residencia fiscal expedido conforme a la normativa interna y aquél en que consta la residencia fiscal en el sentido del respectivo Convenio* (la cursiva es nuestra).

Pero no parece el caso, puesto que el propio TS, siguiendo el criterio del TEAR y de la Administración tributaria, acepta su condición de residente en Reino Unido a efectos de aplicar el CDI y, en consonancia, las reglas de desempate. Condición de residente que viene dada por la aportación del certificado, pese a que este no certifique la sujeción en el otro país por su renta mundial. Ahora bien, el Alto Tribunal no entra por desconocimiento a analizar este aspecto, sino que, como indica, el auto de admisión plantea una «cuestión de carácter hipotético», pero que no trasciende al caso, ya que la Administración no negó ni la validez ni el alcance del certificado. En esta línea, el propio TS, sin entrar en la cuestión, señala, en relación con el certificado, que «no acredita que el contribuyente estuviere sujeto en el Reino Unido [...] por su renta mundial». Si se lee entre líneas, se puede extraer la conclusión de que la exigencia de la indicación de tributación por renta mundial es un requisito que el TS considera necesario para la validez del certificado. Para reafirmar esta conclusión, añade que «hay argumentaciones en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEARA que exponen que *no se trataría de un caso de residente que tributa en el Estado que certifica la residencia fiscal por su renta mundial*» (la cursiva es nuestra), lo que creemos no sería válido ni eficaz para aplicar las reglas de desempate del CDI.

impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975, vigente en el ejercicio analizado en el supuesto, como en el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013, vigente en ejercicios posteriores, se señala que «la expresión "residente de un Estado Contratante" no incluye a una persona que esté sujeta a imposición en ese Estado Contratante sólo por lo que respecta a rentas procedentes de él».

En el caso analizado, la Administración tributaria española no cuestionó el hecho de que el contribuyente recurrente fuera residente fiscal en Reino Unido a los efectos del CDI, tal y como acreditaba el certificado de residencia, sino que consideró que, bajo las normas internas, también era residente fiscal en España y, por tanto, acudió a las reglas de desempate del CDI.

Ante este escenario, sería recomendable fijar con claridad los requisitos y exigencias necesarias para considerar válido y, sobre todo, eficaz un certificado de residencia fiscal a la hora de considerar residente a una persona física en un Estado conforme al CDI y poder aplicar las reglas de desempate. Idealmente, podría crearse un modelo normalizado de certificado de residencia fiscal para todos los países (al menos, con los que existe CDI) con la misma estructura y formalidades, con tal de unificar un criterio sobre la eficacia y validez de los mismos.

Referencias bibliográficas

- Abella García, M.^a L. (2021). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *Cuadernos de Formación*, 27. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_01.pdf
- AEDAF (2002). *Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición. Doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles (1998-1999-2000)*. Aranzadi.
- Alonso González, L. M. (2023). Valor de un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente y con arreglo a convenio. *Món Jurídico*, 348, 16-17.
- Benítez Pérez, M. (2022). *La residencia fiscal de las personas físicas en un mundo globalizado* [tesis doctoral]. Universidad de Cádiz. <https://rodin.uca.es/handle/10498/28827>
- Batuecas Baeza, A. (2020). La residencia fiscal de las personas físicas en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia. En *XIX Curso de Alta Especialización en Fisca-* *lidad Internacional* (pp. 5-16). Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.
- Carmona Fernández, N. (1995). De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia). *Carta Tributaria*, 231, 1-11.
- Carmona Fernández, N. (2008). La fiscalidad de los no residentes en España: elementos subjetivos. En T. Cordón Ezquerro (dir.), *Manual de fiscalidad internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Chico de la Cámara, P. (2010). Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y trasladados a paraísos fiscales. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 29, 31-44.
- Fuente Alonso, B. de la (2021). La noción de residencia fiscal en la doctrina de los tribunales. *Residencia de las personas físicas. Cuadernos de Formación*, 27. Instituto de Estudios Fiscales.

García Carretero, B. (2006). *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Instituto de Estudios Fiscales.

Gil García, E. (2022). La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización. *Revista Española de Derecho Financiero*, 193, 123-158.

Gómez Barrio, M. (2023). Prueba de la residencia fiscal del contribuyente no residente: certificado de residencia fiscal ¿prueba tasada o cualificada? *Cuadernos de Formación*, 29. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/29_05.pdf

González Aparicio, M. (2018). La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo. *Documentos de Trabajo*, 3, 224-250 [ejemplar dedicado a Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro]. Instituto de Estudios Fiscales.

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

Juan Peñalosa, J. L. de (2013). Estudio introductorio. En P. Chico de la Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos: La armonización de la imposición directa* (pp. 19-27). Thomson Reuters Aranzadi.

López López, H. (2015). *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*. Aranzadi.

Macarro Osuna, J. M. (2018). Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español. *Documentos de Trabajo*, 7, 39-67 [ejemplar dedicado a Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional]. Instituto de Estudios Fiscales.

Martín Queralt, J. M. (1998). *Curso de derecho tributario: Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular* (14.^a ed.). Marcial Pons.

Muñoz Zapatero, J. (10 de octubre de 2024). Seguimos para bingo: a vueltas con la residencia fiscal. *Expansión*.

Obuoforibo, B. R. (2014). Article 4: Resident. In *Global Tax Treaty Commentaries*. IBFD.

Prieto Moliner, P. (2014). Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes. *Cuadernos de Formación*, 17. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_14.pdf

Ribes Ribes, A. (2005). La problemática de los certificados de residencia en el impuesto sobre la renta de no residentes. *Quincena Fiscal*, 21, 11-23.

Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y derecho (fragmentos)*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Serrano Antón, F. (2002). Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional. *Documentos de Trabajo*, 24 [N. Carmona Fernández, F. Serrano Antón y J. A. Bustos Buiza, *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*]. Instituto de Estudios Fiscales.

Simón Acosta, E. (2009). La residencia como criterio de sujeción al impuesto. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 789.

Toribio Bernárdez, L. y Cubero Truyo, A. (2019). Propuestas para una reorientación

del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los convenios de doble imposición. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 12, 65-84.