

La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF

Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017

Luz Ruibal Pereira

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela*

EXTRACTO

De acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida en diversas Sentencias de 28 de noviembre y 14 de diciembre de 2017, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la LIRPF. Además, el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español. Su concurrencia no puede vincularse a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida, frente a datos objetivos como su efectiva duración.

1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 812/2017 –NFJ068875–) se pronuncia sobre el concepto de «ausencia esporádica» en los supuestos de becas que conllevan una permanencia fuera de España superior a los 183 días.

En el momento de redactar este comentario son numerosos los Autos de admisión del Tribunal Supremo sobre esta cuestión (por ejemplo, los de fecha 10, 20, 24 y 31 de mayo, 7 y 14 de junio y 15 de septiembre de 2017) y seis las Sentencias del Alto Tribunal recaídas sobre la misma, todas ellas de 28 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 807/2017, 809/2017, 812/2017, 813/2017, 815/2017) y de 14 de diciembre de 2017 (rec. cas. núm. 810/2017 –NFJ069029–), de tal forma que ya podemos entender que existe jurisprudencia sobre la cuestión.

El supuesto de hecho que da origen a la resolución judicial es muy sencillo: concesión de una beca de estudios por una entidad española que supone la permanencia fuera de España del beneficiario más de 183 días a lo largo del año y su influencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF). En el caso objeto de litigio, el contribuyente entendió que no debía considerarse residente fiscal en España y, por lo tanto, solicitó la devolución de las cantidades retenidas a cuenta del IRPF correspondiente a ese periodo impositivo. Sobre esta situación fáctica, la cuestión jurídica que se planteaba consistía en determinar si esta permanencia fuera de España debe considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) o no.

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del Principado de Asturias en Sentencia de 28 de noviembre de 2016 (rec. núm. 10/2016 –NFJ068873–) estimó la pretensión del contribuyente, reconociendo la devolución de las cantidades retenidas. El Abogado del Estado presentó recurso de casación contra la citada sentencia aduciendo los siguientes motivos: la existencia de jurisprudencia contradictoria al haber una Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2010 (rec. núm. 1080/2008 –NFJ056553–) que mantenía la opción contraria; la ausencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la cuestión y la trascendencia de la cuestión más allá del caso objeto del proceso.

Tal y como muestran tanto la sentencia del TSJ de Madrid referida a una beca para estudios e investigación concedida por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI), como la del TSJ de Asturias, que trataba de una beca del Instituto de Comercio Exterior (ICEX), la cuestión incide sobre la tributación en España de becas de estudios, investigación o similares, concedidas por organismos públicos españoles, que facilitan una estancia en el extranjero por más de 183 días al año.

El recurso fue admitido por Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2017 (rec. cas. núm. 812/2017 –NFJ068874–), estableciendo que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:

«(i) Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(ii) Si el concepto de "ausencias esporádicas" debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español.

(iii) Si, en cualquier caso, la consideración de las "ausencias esporádicas" como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otro país o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia solo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Supremo considera necesario establecer la medida en que las ausencias esporádicas integran el concepto de residencia habitual y, dentro de él, el de permanencia temporal.

Partiendo del concepto de residencia habitual del artículo 9.1 a) de la LIRPF, vinculado a la permanencia en territorio español durante más de 183 días a lo largo del año natural, el tribunal señala que las ausencias esporádicas tienen como finalidad reforzar la regla principal de permanencia, al permitir su mantenimiento, aunque el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.

A la hora de pronunciarse sobre qué es o no es una ausencia esporádica, considera necesario partir de una interpretación literal o gramatical de la norma de acuerdo con la cual una ausencia esporádica sería «solo la acaecida de forma ocasional, la que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente», y, por lo tanto, «no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), como tampoco podría absorber, por ejemplo, la totalidad del periodo impositivo, pues en tal caso lo ocasional o esporádico dejaría de serlo y prevalecería sobre lo permanente, en lugar de complementarlo». Esto supone que la permanencia, con los requisitos y duración que la ley prefigura, es lo principal y las ausencias esporádicas son lo accesorio o adjetivo, en tanto concebidas para el mantenimiento de aquella, de tal forma que las ausencias esporádicas pueden servir para completar el número de días de presencia exigidos por la norma para atribuir la condición de residente.

Además de la interpretación gramatical de la norma, entiende el tribunal que existe otra razón para no extender el concepto de ausencia esporádica más allá de sus términos y que consiste en que «la ley española, unilateralmente, no puede ser interpretada de modo que imponga expansivamente un modelo de tributación personal que favorezca la eventual colisión o conflicto con el que establezcan otros países cuya legislación esté basada en criterios semejantes de residencia habitual –a costa de los cuales se expandiría–, lo que significa que una interpretación extensiva, o más bien correctora, de la norma, por virtud de la cual se extienda la noción de residencia habitual más allá de donde alcance, naturalmente, la residencia efectiva, podría pugnar con las leyes de países en que el interesado pudiera residir de forma real, conforme a una norma semejante a la española» (FJ Tercero).

Partiendo de esta base, la sentencia responde a la primera de las cuestiones planteadas señalando que no puede ni debe el tribunal «fijar una interpretación jurisprudencial a todo trance del concepto jurídico indeterminado de las ausencias esporádicas, ni de sus caracteres configuradores», tanto por la casuística de la materia como por la propia naturaleza del proceso casacional, pero lo que sí procede es «identificar cuándo, notoriamente, se está en la zona de certeza negativa o de exclusión», es decir, «cuándo atendidos los hechos y circunstancias concurrentes, una ausencia no puede ser considerada en modo alguno como esporádica» (FJ Cuarto).

Y en este sentido, una beca cuya configuración y finalidad, como es la del objeto del litigio, presuponen la estancia en el extranjero por un periodo superior a los 183 días no puede considerarse ausencia esporádica.

La segunda de las cuestiones planteadas se refiere a si el concepto de ausencias esporádicas debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español. En opinión del órgano judicial el artículo 9.1 a) de la LIRPF al incorporar el concepto de ausencias esporádicas está dando, dentro de unos límites, cierta «carta de naturaleza a la voluntad del contribuyente, pues de un lado puede computar tales ausencias como tiempo efectivo o computable de permanencia en España, a fin de ser considerado como contribuyente; y, de otro, puede también mostrar su designio contrario, acogándose a la salvedad que el propio artículo prevé para excluir la operatividad de las ausencias esporádicas, mediante la acreditación de la residencia fiscal en otro país» (FJ Quinto).

Pero no cabe admitir que la concurrencia de dicho concepto legal dependa de la exclusiva voluntad del contribuyente, al margen de las circunstancias concurrentes, porque «lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves». Por ello, no es admisible «que la naturaleza de la ausencia o el propósito de regresar a España al término de la actividad que la justifica sean factores que deban ser tenidos en cuenta para definir el carácter esporádico o no de estas a efectos del repetido artículo 9.1 a)» (FJ Quinto).

Finalmente, con relación a la tercera de las cuestiones planteadas sobre la exigencia o no de la prueba de la residencia fiscal en otro país, mantiene el tribunal que la respuesta dada a las dos primeras cuestiones hace innecesario un pronunciamiento sobre esta.

De conformidad con los argumentos esgrimidos, el tribunal fija en el fundamento jurídico séptimo la siguiente interpretación:

- 1.º La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1 a) de la LIRPF, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.
- 2.º El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El Tribunal Supremo en la sentencia objeto de análisis aborda una cuestión de relevancia en la estructura del IRPF: la determinación de la residencia fiscal a partir del concepto de permanencia.

Como elemento conformador del concepto de residencia habitual, la figura de las ausencias esporádicas aparece para completar el concepto de permanencia. Obviamente, este concepto adquiere relevancia cuando la permanencia real en España no alcanza el mínimo establecido en la ley, es decir, los 183 días durante el año natural, que permitirían considerar *ab initio* que un contribuyente tiene su residencia habitual en España (art. 9 LIRPF).

Por lo tanto, la residencia habitual en España, a efectos del IRPF, puede determinarse en función de la permanencia por más de 183 días en este territorio (al margen de otros criterios) y esta podrá ocasionarse de dos formas:

- Derivada de una permanencia real y efectiva en dicho territorio superior a los 183 días.
- Derivada de la suma de una permanencia efectiva inferior a 183 días más el tiempo consumido por ausencias esporádicas de dicho territorio.

Pues bien, el Tribunal Supremo se centra en este segundo supuesto, es decir, aquel en el que la permanencia necesita de las ausencias esporádicas para conformar la residencia habitual en España. Y llegados a este punto, la cuestión que se plantea es qué debe entenderse por ausencia esporádica. La resolución judicial rechaza realizar un pronunciamiento genérico sobre el alcance de este concepto jurídico indeterminado habida cuenta de que no cabría hacerlo con un suficiente grado de seguridad jurídica pero, atendidas las circunstancias del caso, lo que sí hace el tribunal es señalar lo que no cabría entender comprendido en este concepto; es decir, aquello que no cabrá considerar una ausencia esporádica y la conclusión es clara: ni es esporádica la ausencia que supera los 183 días ni el elemento volitivo es determinante en dicho concepto.

La conclusión que alcanza el Alto Tribunal resulta además acorde con la propia evolución que ha sufrido el binomio permanencia/ausencia a lo largo de las diferentes regulaciones del IRPF. Así, en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, se preveía el criterio de permanencia en territorio español y se incluían en el cómputo del mismo las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realizasen pudiese inducirse que aquellas no tendrían una duración superior a tres años. Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, partiendo del criterio de permanencia, añadía que se computaban las «ausencias temporales», salvo que demostrase la «residencia habitual» en otro país durante 183 días en el año natural. Y, finalmente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, introduce la actual redacción en la que se parte nuevamente del criterio de permanencia y se añade el concepto de «ausencia esporádica».

Por lo tanto, la lectura de las distintas redacciones del precepto relativo a la residencia fiscal en España a efectos del IRPF nos permite comprobar como, por una parte, siempre se ha exigido como elemento clave la permanencia por más de 183 días en España y, por otra, y en cuanto al concepto de ausencia computable en el sentido de la ley, se ha ido reduciendo paulatinamente su ámbito objetivo. Así, inicialmente se computaba en la permanencia cualquier ausencia que se entendiese no iba a durar más de tres años; posteriormente se redujo considerablemente el concepto para limitarlo a «ausencias temporales» (temporal: que dura por algún tiempo, según el diccionario de la RAE) y finalmente se acabó limitándolo a las «ausencias esporádicas», que por

definición deben entenderse como ausencias más reducidas que las temporales por cuanto, como señala el Tribunal Supremo, una ausencia esporádica sería «solo la acaecida de forma ocasional, la que no obedece a un patrón prefijado, continuo o permanente» (FJ Tercero), o con otras palabras «lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves» (FJ Quinto). Además, se pasó de exigir la prueba de la «residencia habitual» a la acreditación de la «residencia fiscal» en otro Estado.

Esto supone que la voluntad del legislador ha sido la de ir aquilatando cada vez más el concepto de ausencia que debe tenerse en cuenta en el cómputo del tiempo de permanencia en territorio español. Es decir, existe una clara tendencia en la evolución normativa a exigir la permanencia efectiva durante los 183 días en España y a reducir la duración temporal de aquellas ausencias que van a ser computables a efectos de residencia.

Por otra parte, en esta permanencia el elemento volitivo tiene un carácter meramente coyuntural y opera, como señala la sentencia objeto de este comentario, bien para confirmar la permanencia a través del cómputo de ausencias esporádicas cuando las haya, bien para negar la residencia fiscal en España mediante una actuación proactiva que acredite la residencia fiscal en otro país.

Esta interpretación está en la línea de algún pronunciamiento anterior del propio tribunal que, incluso con la redacción de la LIRPF del año 1978 donde el concepto de «ausencia» era eminentemente más laxo, ya apuntaba la importancia del elemento de la permanencia real frente a otros elementos a tener en cuenta a la hora de determinar la residencia. En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 8294/2003 –NFJ036406–), después de recordar que en el concepto de «residencia» se exige un elemento espiritual, la «intención» de residir en un lugar determinado, y un elemento material, la residencia efectiva, y de poner de manifiesto que la doctrina de la Sala 1.^a ha vacilado entre dar relevancia al elemento subjetivo o al objetivo, afirma de forma contundente que «[e]n materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo. Por eso el artículo sexto, alude al elemento objetivo de la "permanencia" como rasgo definidor de la residencia» (FJ Cuarto). Y menor peso corresponde a la voluntad que opera como presunción de residencia cuando «por las circunstancias en que tenga lugar la ausencia se puede inducir (lo que parece hacer presumir un elemento intencional de permanencia) que no durará más de tres años». Pero esta sentencia contiene otra afirmación no carente de relevancia al señalar expresamente que «lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar si a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido» (FJ Cuarto). Es decir, incluso cuando entra en juego el elemento volitivo, por ejemplo, por manifestar el ciudadano su deseo de trasladar la residencia fiscal a otro lugar, este carece de relevancia si no se acompaña del elemento objetivo, es decir, de la residencia efectiva en el mismo.

Por lo tanto, con la actual redacción de la ley y tras la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 28 de noviembre, entendemos que la acreditación de la residencia fiscal en otro país no debe exigirse para desvirtuar el concepto de ausencia esporádica, que lo será o no, al margen de cualquier otro criterio, sino para impedir que, para calcular el tiempo de per-

manencia exigido por la norma española, se incluyan aquellas ausencias que siendo esporádicas no deben tenerse en cuenta por acreditarse la residencia fiscal en ese otro país.

Es por ello que, en nuestra opinión, no cabe seguir manteniendo una posición como la señalada por la Administración en la Consulta vinculante de 12 de noviembre de 2015 (V3473/2015–NFC057173–), en la que la Subdirección General de Fiscalidad Internacional entendía que «en relación con el primer criterio (permanencia), cabe indicar que en tanto el consultante no acredite la residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo, quien continuará siendo contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial».

Es decir, no cabe mantener una presunción de residencia en territorio español, cuando la permanencia es inferior a 183 días, sobre la base de que cualquier ausencia es esporádica mientras no se acredite la residencia fiscal en otro Estado. Al contrario, primero deberá determinarse el carácter esporádico o no de la ausencia para posteriormente, de serlo, aplicar la presunción prevista en la ley. La redacción legal no ampara una interpretación tal que, en realidad, a través de ella se quiera llevar a cabo una labor correctiva de la norma que pueda provocar una desnaturalización de conceptos. Y ello al margen de que la actual redacción del artículo 9 de la LIRPF pueda dar lugar a situaciones no queridas, lo cual debe corregirse, más allá de lo que permita una interpretación teleológica, vía reforma legal.

La propia naturaleza del concepto de ausencia esporádica hará que, en cuanto concepto jurídico indeterminado, no se puedan dar soluciones con validez general y que, salvo supuestos como el abordado en este caso ya resuelto, se seguirán planteando dudas sobre su alcance. Pero la Administración tributaria deberá justificar el carácter esporádico de la ausencia y no presumirlo cuando el sujeto resida más de 183 días en otro Estado.

Sin embargo, el Tribunal Supremo no entra a enjuiciar, por no resultar necesario para la resolución del supuesto planteado, lo que constituye también una cuestión esencial en este tema y que consiste en determinar si la falta de permanencia por tiempo suficiente en España supone la no sujeción al IRPF (por el criterio de permanencia) o, por el contrario, dicha situación debe ir acompañada de la acreditación de la residencia fiscal en otro país, incluso cuando no se trate de un paraíso fiscal.

Habrà que esperar a futuros pronunciamientos, en los que la técnica casacional lo requiera, para saber cuál es la interpretación que sobre dicha cuestión realiza el Alto Tribunal.

Finalmente, como cuestión añadida al tema objeto de análisis por la sentencia, debe tenerse en cuenta que, si bien en el caso que resuelve la sentencia, el ciudadano no se considera residente en España durante el periodo impositivo en el que permanece por disfrute de la beca más de 183 fuera del territorio español, esto no significa automáticamente que en todo caso un sujeto no pueda ser sometido a imposición por las rentas obtenidas en España, de ser el caso, conforme a los criterios establecidos en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR).

Debemos tener en cuenta que, conforme al artículo 14 de la LIRNR, están exentas de este impuesto las rentas mencionadas en el artículo 7 de la LIRPF (entre las que se encuentran algunas becas), percibidas por personas físicas (letra a), así como las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros (letra b).

Esto supone, *contrario sensu*, que, si no estamos ante uno de estos casos de exención, las rentas derivadas de una beca podrían someterse a imposición por el IRNR, siempre y cuando esa renta se considerase obtenida en territorio español lo que sucedería, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de la LIRNR, cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Por lo tanto, caso de estar en condiciones de aplicar la LIRNR, la realización íntegra del trabajo en el extranjero y la sujeción a un impuesto de naturaleza personal en el otro Estado se convierten en requisitos necesarios para excluir la tributación en España por el IRNR de las becas pagadas por una Administración española. Y entre las becas pagadas por la Administración española se incluirían, por ejemplo, becas como las concedidas tanto por el CDTI como por el ICEX.

Previsiones que, obviamente, deberán tener en cuenta si hay o no convenio de doble imposición firmado entre España y el país en el que va a desarrollar el trabajo para el cual fue otorgada la beca, y de haberlo, estar a lo en él previsto en cuanto a reparto de la potestad tributaria.

Obviamente, y en otro orden de cosas, resulta claro que la no residencia en España a efectos de la ausencia de tributación en IRPF de la beca concedida por una Administración española, no impide el gravamen por IRNR de otras rentas que la persona pueda obtener como las derivadas de bienes inmuebles en España.

Una última consideración; más allá del supuesto concreto de becas concedidas por la Administración española y que suponen la permanencia fuera de España durante más de 183 días a lo largo del año, el problema de la residencia fiscal en España basada en el criterio de permanencia y el cómputo de las ausencias esporádicas se proyecta también sobre otras situaciones que afectan a numerosos trabajadores como puede ser el régimen fiscal de impatriados.