

# LA NOCIÓN DE CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL: RTEAC DE 19 DE DICIEMBRE DE 2022, RG. 00/04837/2019

---

Abelardo Delgado Pacheco

*Abogado. Profesor Asociado en la UAM. Madrid (España)*

## Resumen

El TEAC, en su reciente Resolución de 19 de diciembre de 2022, aborda la configuración del concepto de centro de intereses económicos a los efectos de determinar la residencia fiscal en España de una persona física. En un caso en el que la posible residencia fiscal alternativa se situaba en Andorra, el TEAC aborda las cuestiones tradicionalmente debatidas en torno a esta noción: la ponderación de la renta y el patrimonio, la importancia de la composición del patrimonio, las jurisdicciones con las que deben compararse las rentas y el patrimonio localizados en España y la carga de la prueba en caso de controversia.

## Palabras clave

Residencia fiscal, centro de intereses económicos, IRPF, Prueba, Andorra.

## Abstract

The TEAC, in its recent Resolution of December 19, 2022, addresses the configuration of the concept of center of economic interests for the purpose of determining the tax residence in Spain of an individual. In a case where the possible alternative tax residence was located in Andorra, the TEAC addresses the issues traditionally debated around this notion: the weighting of income and wealth, the importance of the composition of wealth, the jurisdictions with which income and wealth located in Spain should be compared and the burden of proof in case of dispute.

Keywords

Tax residence, center of economic interests, IRPF, Test, Andorra.

Cómo referenciar: Delgado, Pacheco, A. (2023). La noción de centro de intereses económicos en la determinación de la residencia fiscal: RTEAC de 19 de diciembre de 2022, RG. 00/04837/2019. *Revista Técnica Tributaria* (141), 169-177.

## **SUMARIO**

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

## 1. Doctrina del tribunal

---

El TEAC, en esta resolución, aborda una cuestión que viene siendo muy debatida en el ámbito de la fiscalidad internacional. En aquellos ordenamientos, como el español, en el que la residencia fiscal de las personas físicas puede establecerse atendiendo al lugar donde tengan el llamado centro de sus intereses económicos, resulta crucial saber qué ha de entenderse por tal centro de intereses y, en particular, si dicha noción ha de construirse por referencia a la renta o al patrimonio o a ambas magnitudes, cómo deben ponderarse los diferentes componentes de éstas y, por último, respecto de qué países han de hacerse las comparaciones para determinar que ese contribuyente tiene en esa jurisdicción su principal fuente de renta o el núcleo principal de su patrimonio es decir, su centro de intereses económicos.

La doctrina del TEAC puede resumirse en cuatro puntos fundamentales:

- a) El TEAC interpreta el artículo 9.1.b) de la Ley del LIRPF buscando un análisis global y ponderado. De esta manera, el centro de intereses económicos ha de atender tanto a la renta como al patrimonio del contribuyente, teniendo en cuenta no solo el lugar de ubicación de esos bienes o de obtención de las rentas sino donde se gestionan o donde tienen lugar los ingresos o los gastos del contribuyente.
- b) Por otra parte, el TEAC defiende una visión tanto cuantitativa como cualitativa de los criterios de ponderación tanto de la renta como del patrimonio. Por lo tanto, la situación del contribuyente debe analizarse en su conjunto, de forma ecléctica según nos dice la resolución, atendiendo a los diversos factores que en cada caso sean relevantes, como la composición del patrimonio, dónde se encuentren los bienes que producen las rentas, qué rentas proceden de una actividad económica y cuáles de inversiones pasivas. Las rentas a considerar no son sólo las sujetas y no exentas al IRPF o al IS, pero no pueden alcanzar a los beneficios generados por sociedades controladas, pero que no han sido repartidos.
- c) El TEAC opta por una comparación relativa. Los activos y el patrimonio, las rentas y las actividades o intereses localizados en España deben ponerse en relación con los ubicados en la otra jurisdicción cuya residencia está en disputa y no con los localizados en un tercer país o el resto del mundo en su conjunto.
- d) Por último, el TEAC acepta que la presunción derivada de la residencia del cónyuge e hijos menores cede ante la prueba de otra residencia fiscal a través de la aportación de un certificado de residencia fiscal. Sin embargo, esa otra residencia solo aparta la presunción cuando aquella da lugar a una imposición personal sobre la renta mundial.

## 2. Supuesto de hecho

La resolución del TEAC se pronuncia sobre un acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Tributaria, que contiene diferentes liquidaciones de IRPF basadas en la consideración de una persona física como residente fiscal en España. La Inspección de los Tributos rechazó que esa persona física tuviese su residencia fiscal en Andorra y entendió que, por el contrario, su residencia fiscal se encontraba en España por hallarse en España su centro de intereses económicos, es decir, el núcleo principal de sus actividades e intereses económicos.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron en 2017 en relación con el IRPF, Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y Declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720), de diferentes años o periodos impositivos. En 2019 se formalizó el acta de disconformidad que dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado ante el TEAC, por el IRPF de 2013 a 2015. La Inspección consideró acreditado que el contribuyente había sido residente fiscal en España durante esos años de forma que el acuerdo de liquidación no solo exigió la cuota correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente, sino que incluyó además en 2013 una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes en el extranjero no declarado en el Modelo 720, en aplicación de la presunción prevista en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF. Como consecuencia de estas liquidaciones la Inspección de los Tributos adoptó un acuerdo sancionador que también fue impugnado ante el TEAC, acuerdo que incluía la sanción por la infracción prevista en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 en el ejercicio 2013.

La Inspección de los Tributos, en su regularización y en el acuerdo de liquidación, no aplicó el criterio de permanencia y consideró que el contribuyente era residente fiscal en España por aplicación del supuesto previsto en el artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF, es decir porque el contribuyente tenía en España su centro de intereses económicos. No obstante, el acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica afirmaba que el reclamante también sería residente fiscal en España en aplicación de la presunción legal contenida en el último apartado del artículo 9.1 LIRPF, en tanto que su cónyuge era residente fiscal en España, no separado legalmente, y esta presunción no se habría desvirtuado al no haberse acreditado la residencia fiscal en otro país.

## 3. Fundamentos de derecho

El TEAC acepta, en primer lugar, que el artículo 9.1.b) de la LIRPF no define qué se entiende por núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, en relación con una persona física. En la labor, pues, de precisar este concepto, la resolución se remite a dos resoluciones anteriores del mismo TEAC, las de 22 de febrero de 2021 y 24 de mayo de 2022, citando esta última la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021. En todas estas resoluciones, el TEAC asume que la determinación del centro de intereses económicos ha de atender tanto a la renta como al patri-

monio del contribuyente, puesto que el artículo 9 de la Ley del IRPF se refiere a «las actividades o intereses económicos». De esta manera, *«[a]demás de atender a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio generador de renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas»*.

Por otra parte, el TEAC establece unos criterios importantes en cuanto a la valoración del patrimonio y el cálculo de la renta a considerar como numerador de la fracción que conduce a ese centro de intereses económicos. En cuanto al patrimonio, el TEAC trata de apartarse de las consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la comprobación de valores y los requisitos de motivación de los actos derivados de tales comprobaciones. En el ámbito de la residencia fiscal, la Administración no valora los inmuebles a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sino para cuantificar el patrimonio del contribuyente, en un análisis en el que concurren además criterios no cuantitativos. No obstante, la resolución admite que, *«[e]n caso de no estar conforme con la valoración de la Inspección, realizada mediante la aplicación de coeficientes sobre valores registrales (valoración no idónea por su generalidad), el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para desvirtuarla y puede proponerlo en cualquier momento de la vía impugnatoria, ya sea en vía económico-administrativa o en el seno del proceso judicial»*. Este punto de partida lleva al TEAC a considerar que *«[l]os valores calculados por el contribuyente son plausibles»*, habiendo presentado ante el propio TEAC unas tasaciones de los inmuebles de las sociedades por él participadas, realizados por una sociedad de tasación, con visita ocular a los distintos inmuebles y referidas a los años objeto de comprobación, y atendiendo a la magnitud de las diferencias. Sin embargo, en la determinación del centro de intereses económicos, no debe primar un criterio cuantitativo, sino que también debe atenderse a un criterio cualitativo, es decir a la composición de ese patrimonio, sobre todo cuando la diferencia cuantitativa entre el patrimonio situado en la otra jurisdicción y el situado en España es reducida, *«[y] depende de las siempre discutibles valoraciones de inmuebles»*.

En cuanto a las rentas a considerar, la resolución afirma que estamos ante un concepto más amplio que el de rentas sujetas y no exentas al IRPF o al IS, aunque en el caso concreto resuelto el TEAC rechace que tales rentas puedan alcanzar a las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en unas operaciones de reestructuración empresarial a las que es aplicable el régimen especial. Tampoco, lo que es más importante, pueden tales rentas incluir los beneficios generados por sociedades controladas, pero que no han sido repartidos, *«[m]áxime si, por contra, no se tienen en cuenta pérdidas sociales de otras entidades también controladas»*.

Sin embargo, de nuevo, el TEAC sostiene un criterio que denomina ecléctico conforme al cual no cabe tener en cuenta solo la cuantía de las rentas, sino que para determinar la ubicación de ese centro de intereses hay que analizar la situación del contribuyente en su conjunto. En este sentido, el TEAC, con cita

de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006, considera que, en el caso enjuiciado, debe tenerse en cuenta que los activos situados en España son inmuebles, afectos al desarrollo de una actividad económica, a través de varias sociedades, desde hace décadas, *«[s]iendo esta actividad la fuente originaria, permanente y estable de los recursos acumulados»*. En cambio, los bienes situados en la otra jurisdicción son puras inversiones pasivas. Esta acumulación de rentas, que proceden de una actividad económica, no puede equipararse al desarrollo de ésta, cuando esas inversiones pasivas pueden en realidad localizarse en cualquier país.

Toda esta argumentación descansa por supuesto en otro de los puntos clave de la resolución del TEAC, que concierne a una cuestión siempre debatida en relación con la interpretación del concepto de centro de intereses económicos. Ese centro aparece porque allí se sitúa el núcleo principal de unos intereses o actividades económicas. Esto exige que decidamos como se determina ese carácter principal de los intereses y actividades en una jurisdicción, si por referencia al resto del mundo o a otra jurisdicción que sería, en particular, aquella jurisdicción cuya residencia reclama el contribuyente. El TEAC claramente opta por esta segunda opción, la comparación relativa, de forma que los activos y rentas situados en España deben ponerse en relación con los ubicados en la otra jurisdicción y no con los localizados en un tercer país o en el resto del mundo en su conjunto.

Por último, el TEAC hace algunas consideraciones de interés sobre dos cuestiones que el caso planteaba. Por un lado, el TEAC aborda el llamado criterio familiar y admite que la presunción derivada de la residencia del cónyuge o de los hijos menores cede ante la existencia de un certificado de residencia fiscal en otra jurisdicción, en la medida en la que este certificado acredite la residencia fiscal en otro país. Ahora bien, la residencia acreditada, a juicio del TEAC, debe suponer una tributación personal por la renta mundial, circunstancia que no concurría aquellos años en Andorra como se acredita en el expediente y resulta del propio CDI entre España y Andorra, en vigor desde 2016, que excluye su aplicación a las personas acogidas a determinado régimen transitorio al que se había acogido precisamente el reclamante. Por otro lado, la resolución confirma las sanciones impuestas, salvo las derivadas de la declaración de bienes en el extranjero.

#### 4. Análisis

---

Estamos ante una resolución importante del TEAC que, sin embargo, posiblemente, ofrece una limitación de partida. El caso concreto condiciona tal vez notablemente la decisión del TEAC.

El TEAC resuelve un caso concreto y lo hace sobre la base de considerar que se halla ante una *«[p]ersona física que a través del desarrollo de una actividad económica en territorio español, fundamentalmente inmobiliaria, ha generado a lo largo de su vida un importantísimo patrimonio en España, a quien no se le conocen otras actividades económicas ni profesionales en el extranjero que pudieran haber generado el patrimonio financiero –más de 100 millones de*

euros— que posee en PAÍS\_1\_NO\_UE y Andorra, dos territorios con baja o nula tributación y opacidad histórica de la información bancaria (aun admitiendo que buena parte del mismo se deba a los rendimientos generados por los propios activos financieros, reinvertidos, como sostiene, tuvo que haber una inversión inicial cuyo origen no se ha justificado), que comunica su cambio de domicilio a Andorra a una vivienda que le dona su propio hijo (hecho que oculta a la Inspección), nombra como representante en España a su hija, residente en ... y cuyo cónyuge no separado legalmente continúa residiendo en la misma vivienda que constituía hasta entonces el domicilio fiscal del matrimonio». Como dirá la resolución al confirmar las sanciones, el TEAC comparte la motivación de la Inspección, porque aprecia que el contribuyente pretendía convertirse en un «deslocalizado fiscal» con un evidente ánimo de defraudar. Sobre esta base fáctica, el TEAC construye en este caso concreto su interpretación del concepto jurídico indeterminado de centro de intereses económicos.

Como ha recordado la doctrina<sup>1</sup>, es la ley doméstica la que usa este concepto para determinar la residencia fiscal en España de una persona física. Este concepto doméstico ha de dar paso a una noción no menos indeterminada cuando se aplique un Convenio de Doble Imposición, como es la noción de centro de intereses vitales. El artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF maneja dos criterios diferentes y alternativos para determinar la residencia fiscal de un contribuyente, el de permanencia, por más de 183 días en cada año natural, y el llamado centro de intereses económicos, o sea que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Junto a esos dos criterios, el elemento familiar actúa como una presunción innecesaria cuando la residencia resulta de cualquiera de los dos criterios anteriores. Esa doctrina ha resaltado también los problemas de interpretación que el concepto de base o núcleo principal económico encierra, incluso la inseguridad jurídica que trae al ordenamiento tributario español. Ante este problema, la resolución del TEAC aclara la doctrina administrativa en varios aspectos.

En primer lugar, el TEAC deja claro, ya lo estaba, que la determinación de esa base o núcleo principal ha de atender tanto a la renta como al patrimonio del contribuyente. Ahora bien, el TEAC defiende una visión global y ponderada de los diferentes factores posibles, sin establecer unos criterios claros que permitan realizar esa labor de ponderación. Nos dice la resolución que debemos tener en cuenta sobre todo donde se halla el patrimonio productivo propiedad del contribuyente o controlado indirectamente por él. Pero, seguramente, esa visión global del TEAC tiene muy en cuenta en este caso las circunstancias de este contribuyente y la composición concreta de su patrimonio.

Técnicamente destaca la solución que el TEAC da a otra de las grandes cuestiones planteadas por esta noción de centro de intereses económicos. La doctrina administrativa opta por considerar que la comparación debe hacerse entre el patrimonio o la renta localizadas en España y las situadas en el otro país con

---

1 Ver: Gil García, E, «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Revista española de Derecho Financiero*, 2022, 193 (Enero-Marzo); y Benítez Pérez, M, «El criterio de los intereses económicos como criterio para determinar la residencia fiscal española. Estado de la cuestión y perspectivas de futuro», *Quincena Fiscal* núm. 20/2022. Ver también las referencias a la cuestión en Carmona Fernández, N, *Fiscalidad de no residentes y Convenios sobre Doble Imposición*, Ciss, 2022.

el que se está debatiendo la posible residencia fiscal. De esta manera, es posible que un contribuyente sea considerado residente fiscal en España cuando tiene en nuestro país una parte menor de sus intereses económico. Sucederá así cuando ese contribuyente sea residente fiscal en otro país en el que tenga intereses menores a los españoles, aunque en última instancia sus mayores intereses se encuentren en una tercera jurisdicción. El TEAC decide a la vista del caso que debe resolver, resaltando la importancia de evitar casos de apatridia fiscal o de residencia fiscal en territorios de baja tributación, lo que obliga a comparar la base o núcleo existente en España con la localizada en ese territorio del que el contribuyente pretende ser residente. Pero no podemos olvidar que la realidad puede ser mas compleja y que un contribuyente, por ejemplo, puede residir en un país que no sea de baja tributación y donde se haya determinado su residencia por aplicación de un convenio atendiendo a su centro de intereses vitales, compatible con la existencia de un centro de intereses económicos mayor en un tercer país.