

Foro de Actualidad

España

EL CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS EN ESPAÑA COMO FACTOR DETERMINANTE DE LA RESIDENCIA FISCAL. FUNDAMENTO DE LA COMPARACIÓN DE ESPAÑA CON LAS FUENTES DE RENTA Y EL PATRIMONIO GLOBAL

Luis Viñuales Sebastián

Abogado del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona)

El centro de intereses económicos en España como factor determinante de la residencia fiscal. Fundamento de la comparación de España con las fuentes de renta y el patrimonio global

El núcleo principal de intereses económicos como criterio de atracción de la residencia fiscal opera de manera simultánea al criterio de presencia física en territorio español. En la actualidad, los órganos de Inspección de la AEAT aplican la reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central conforme a la cual este análisis requiere una comparativa individualizada de los intereses económicos en España con los del país en el que el contribuyente dice residir —criterio país por país— y no con la totalidad de los intereses en el extranjero —criterio global—. Es cuestionable que este criterio encuentre acomodo en la letra de la Ley, en la finalidad que la inspiró o en los límites razonables de la soberanía del Estado para sujetar a tributación las rentas y el patrimonio mundial de un contribuyente sin elementos de conexión de suficiente intensidad con territorio

español, cuyas obligaciones tributarias debieran verse razonablemente colmadas mediante la obligación real de contribuir, esto es, con una tributación limitada a las rentas y el patrimonio localizado en España.

PALABRAS CLAVE:

Centro de intereses económicos; intereses globales; país por país; excepción en el derecho comparado; TEAC, Tribunal Supremo.

The centre of economic interests in Spain as a determining factor of tax residence: the basis for comparing Spain with the taxpayer's worldwide sources of income and assets

A taxpayer's centre of economic interests is one of the connecting factors used to determine tax residence in Spain, alongside the physical presence test. The Spanish Tax Agency's Inspection Department currently apply the established doctrine of the Central Economic-Administrative Court, according to which this assessment requires comparing the taxpayer's economic interests in Spain with those in the country in which the taxpayer claims to be resident (the "country-by-country" approach), rather than with the taxpayer's economic interests outside of Spain taken as a whole (the "global" approach). Whether this approach is supported by the wording and purpose of the law, or by the reasonable limits of the State's taxing competence is debatable. In particular, it is doubtful that Spain should tax a taxpayer on their worldwide income and assets when the taxpayer lacks a sufficiently strong economic connecting factor with Spanish territory. In such cases, the State's legitimate taxing rights may be more reasonably protected through limited tax liability, for income arising in Spain and assets located in Spain.

KEYWORDS:

centre of economic interests; global interests; country-by-country; exception in comparative law; Central-Economic-Administrative Court; Supreme Court.

FECHA DE RECEPCIÓN: 20-06-2026

FECHA DE ACEPTACIÓN: 24-06-2026

Viñuales Sebastián, Luis (2026). El centro de intereses económicos en España como factor determinante de la residencia fiscal. Fundamento de la comparación de España con las fuentes de renta y el patrimonio global. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 70, pp. 85-101 (ISSN: 1578-956X).

1. Introducción

La reciente divulgación de las sentencias de la Audiencia Nacional sobre los casos relativos a un conocido jugador de fútbol y a una conocida artista internacional, ambos de nacionalidad colombiana (sentencias de 5 de marzo y 15 de abril de 2026, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección cuarta) ha devuelto al foco de la actualidad tributaria los criterios de determinación de la residencia fiscal en territorio español de los contribuyentes personas físicas. En particular, la sentencia de 15 de abril de 2026 fundamenta su fallo sobre el concepto de las ausencias esporádicas que incide en el criterio de permanencia en territorio español —183 días al año—. La anunciada pretensión de la AEAT de presentar recurso de casación ante el Tribunal Supremo requerirá valorar la concurrencia o no de interés casacional objetivo atendiendo a la ya existente jurisprudencia previa sobre esta cuestión en los conocidos casos de los becarios ICEX (STS 28 de noviembre 2017).

Sin perjuicio del interés y seguimiento del eventual pronunciamiento del Alto Tribunal, este artículo se refiere al análisis del núcleo principal de intereses económicos como criterio de atracción

de la residencia fiscal que opera de manera simultánea al criterio de presencia física en territorio español y, en particular, al ámbito geográfico de la comparativa entre los intereses económicos en España y los intereses económicos en el extranjero.

En la actualidad, los órganos de Inspección de la AEAT aplican en sus actuaciones de comprobación la reiterada doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central ("TEAC") conforme a la cual este análisis requiere una comparativa individualizada de los intereses económicos en España con los del país en el que el contribuyente dice residir —criterio país por país— y no con la totalidad de los intereses en el extranjero —criterio global—. Esta divergencia interpretativa puede ilustrarse con el siguiente ejemplo:

País	% de intereses económicos
España	25%
Alemania	15% —residencia declarada—
Francia	20%
Suiza	30%
US	10%
Total extranjero	75%

Conforme al criterio país por país, España (25%) supera individualmente los intereses económicos en Alemania, donde el contribuyente tiene declarada su residencia fiscal por criterio de permanencia física (15%), Francia (20%), Suiza —mayor importe de intereses económicos que España— (30%) y US (10%). Con arreglo al criterio país por país del TEAC, el contribuyente sería considerado residente fiscal en España pese a disponer únicamente del 25% de sus intereses económicos globales en territorio español y, además, disponer en Suiza de un mayor volumen de intereses económicos respecto a España.

Conforme al criterio global, el total de intereses económicos en el extranjero (75%) supera ampliamente a los intereses en territorio español (25%), por lo que España no debiera ser razonablemente considerado el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y, por tanto, el contribuyente no sería considerado residente fiscal en España.

En nuestra opinión, la doctrina de la comparativa país por país no encuentra acomodo ni en la letra de la Ley, ni en la finalidad que la inspiró, ni en los límites razonables de la soberanía del Estado para la sujeción a tributación de las rentas y el patrimonio mundial de un contribuyente sin elementos de conexión de suficiente intensidad con el territorio español cuyas obligaciones tributarias debieran verse razonablemente colmadas mediante la obligación real de contribuir, esto es, con una tributación limitada a las rentas y el patrimonio localizado en España. Supone, además, una excepción en el derecho comparado internacional, en el que la gran mayoría de los Estados no incorporan en su ordenamiento tributario un criterio de centro de intereses económicos equivalente y, ni mucho menos, la aplicación del criterio comparativo país por país en lugar de un criterio de comparación con los intereses económicos globales de la persona física concernida.

La revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo —singularmente, la STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001) y, más recientemente, la STS de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023) reiterada en varias sentencias inmediatamente posteriores en 2024— evidencia que se transita por el criterio país por país sin un análisis jurídico profundo, que, en nuestra opinión, pueda considerarse concluyente. En ninguno de los casos se ha planteado el análisis país por país como cuestión de interés casacional objetivo que dé lugar a un criterio interpretativo que deba considerarse jurídicamente vinculante.

Finalmente, la adopción de un criterio de exorbitante atracción unilateral de la residencia fiscal atendiendo a los intereses económicos en España individualmente comparados, país por país, ignorando además los intereses en países distintos a aquel en el que se dice residir, plantea dudas de compatibilidad con la libertad de circulación de capitales que regula el Tratado de Funcionamiento de la UE.

2. Origen normativo en el ordenamiento español: la Ley 18/1991, del IRPF, y la finalidad explícita del artículo 9.1.b).

Los artículos 8 y 9 de la vigente ley 36/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“LIRPF”), regulan la condición de contribuyente mediante la definición de la *residencia habitual* en los siguientes términos:

“Artículo 8. Contribuyentes

1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

[...]

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

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

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

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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

La reforma acometida mediante la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supuso un hito fundamental en la configuración del actual modelo de sujeción al tributo, al consolidar y sistematizar los criterios de residencia habitual que, con alguna modificación, subsisten en el vigente artículo 9 de la Ley 35/2006. El apartado III de la exposición de motivos de la Ley 18/1991 recoge, en lo que aquí interesa, la finalidad de la reforma en los siguientes términos: *"En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación del Impuesto, el proyecto adopta el criterio de la residencia habitual del sujeto pasivo en territorio español como punto de conexión básico. La residencia habitual se determina con arreglo a criterios objetivos, que permiten atribuir al Estado español la imposición de la totalidad de la renta mundial del sujeto pasivo siempre que concurra alguno de los siguientes elementos de vinculación: la permanencia en territorio español durante más de ciento ochenta y tres días al año, o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Con ello se pretende evitar que una mera ausencia formal del territorio español permita sustraer al sujeto pasivo a la potestad tributaria del Estado cuando su verdadero centro de actividad e intereses económicos se encuentra en España".*

La finalidad declarada por el legislador es, pues, inequívoca: la atracción de la residencia fiscal opera cuando el verdadero centro de actividad e intereses económicos se encuentra en España, impidiendo que una mera ausencia formal de territorio español permita eludir la tributación española sobre la renta mundial.

La redacción del artículo 12 de la Ley 19/1991 fue reproducida en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que introdujo la referencia a los intereses económicos *"de forma directa e indirecta"*, y se ha mantenido en el artículo 9.1.b) de la vigente LIRPF. La continuidad de esta redacción a lo largo de más de tres décadas de legislación evidencia que el legislador no ha considerado necesario dotar al criterio de una definición legal precisa, siendo la interpretación de su alcance una cuestión abordada por la práctica administrativa y judicial.

3. El pacto sinalagmático en el contexto tributario: la tributación por las rentas y el patrimonio mundial fundamentada en la intensidad y relevancia del vínculo que supone el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos en territorio español

El concepto de *sinalagma* —tomado del derecho privado, en el que se califica como contrato con obligaciones recíprocas e interdependientes— ha sido trasladado al ámbito del derecho público tributario por autores como Klaus Vogel, que en su obra *Worldwide vs. Source Taxation of Income*¹ articuló con precisión la naturaleza sinalagmática del vínculo que legitima la sujeción ilimitada de las rentas y el patrimonio del contribuyente: *“El Estado de residencia puede gravar la renta mundial de sus residentes porque les proporciona, a cambio, un conjunto de contraprestaciones que justifican esta carga tributaria: protección diplomática y consular, garantías jurídicas y procesales, infraestructuras, servicios públicos, seguridad social y, de forma general, el marco institucional y jurídico en el que el residente desarrolla su actividad económica y puede generar renta”*.

Esta concepción sinalagmática implica que la legitimidad de la tributación por obligación personal descansa en la intensidad y la relevancia del vínculo que une al contribuyente con el Estado. Cuanto más intensos sean los lazos del contribuyente con el territorio español —su vinculación social, económica, familiar y patrimonial—, más sólido será el título del Estado para reclamar su contribución a la financiación de los gastos públicos que ese contribuyente, directa o indirectamente, genera o de los que se beneficia. Esta concepción de la obligación personal de contribuir tiene, a nuestro juicio, varias consecuencias relevantes para la interpretación y la aplicación del criterio del centro de intereses económicos del artículo 9.1.b) LIRPF:

- i. El criterio del centro de intereses económicos solo debe aplicarse legítimamente cuando el vínculo económico entre el contribuyente y España es suficientemente intenso como para justificar la sujeción por la renta y el patrimonio mundiales. Ello requiere que España sea, en términos globales, el Estado que más contribuye al marco de desarrollo de la actividad económica del contribuyente.
- ii. El criterio “país por país” adoptado por el TEAC puede conducir a la atracción de a residencia de contribuyentes cuyo centro de intereses económicos se localiza mayoritariamente fuera de España, en una situación en que las circunstancias que legitiman la tributación de las rentas y el patrimonio mundial no concurren con la intensidad mínima exigible. Esta circunstancia es particularmente evidente cuando se ignora, además, el mayor patrimonio relativo que pueda existir en un país distinto al de la residencia fiscal por presencia física del contribuyente.

- iii. El criterio “global” en la comparativa del centro de intereses económicos encuentra encaje en el fundamento teórico de la obligación personal de contribuir, pues limita la sujeción ilimitada a los supuestos en que España es, de forma preponderante y neta, el principal Estado proveedor del marco institucional de la actividad económica global del contribuyente.

No parece razonable objetar a estas reflexiones la posible existencia de apátridas fiscales que no tienen la residencia fiscal en territorio alguno. Así, el contribuyente sin intensidad de vínculo con un Estado en particular, bien por insuficiente presencia, bien por intereses económicos o vitales geográficamente atomizados, deberá tributar por las rentas generadas en los distintos territorios en los que sí ha generado un interés económico que justifica la contribución a las cargas públicas. Este contribuyente no realiza acto ilícito alguno: tributa en cada Estado en que genera rentas o tiene patrimonio por las rentas y bienes de fuente local, conforme a los criterios de sujeción objetiva establecidos por cada ordenamiento. El hecho de no ser residente fiscal en un territorio concreto no necesariamente genera, por tanto, fenómenos de desimposición. Considerando el ejemplo en el inicio de este trabajo, parece excesivo y contrario a un elemental criterio de proporcionalidad exigir la tributación de las rentas y el patrimonio mundial de un contribuyente que tan solo dispone en España del 25% de sus intereses económicos globales.

4. Excepcionalidad del centro de intereses económicos como criterio de atracción de la residencia fiscal en el ámbito internacional: el Modelo de Convenio de la OCDE y los ordenamientos comparados

En el ámbito internacional, el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE define el concepto de residente de un Estado contratante como toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Por tanto, la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas es una cuestión que cada Estado resuelve con arreglo a sus propios criterios domésticos, sin que el derecho internacional tributario imponga un estándar unificado más allá de las reglas de desempate (*tie-breaker rules*) del artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, que operan únicamente cuando un contribuyente es considerado residente simultáneamente por dos Estados contratantes, con el siguiente orden de prelación:

- i. Vivienda permanente (*permanent home*): Preferencia por el Estado donde la persona dispone de vivienda permanente.
- ii. Si dispone de vivienda en ambos estados, el criterio remite al Estado donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, es decir, su “centro de intereses vitales” (*centre of vital interests*).

- iii. Residencia habitual (*habitual abode*), si no puede determinarse el Estado del centro de intereses vitales.
- iv. Nacionalidad (*nationality*).
- v. Acuerdo mutuo de las autoridades competentes.

Los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (párrafo 14) precisan que el “centro de intereses vitales” comprende tanto los vínculos económicos como los vínculos personales y familiares, de modo que el concepto convencional es más amplio que el criterio doméstico español del artículo 9.1.b) LIRPF, que se circunscribe a los intereses de naturaleza estrictamente económica.

Se concluye por tanto, que la OCDE no ofrece un estándar internacional que delimite la soberanía de los Estados respecto a la atracción unilateral de la residencia fiscal. De esta forma, el límite a la acción unilateral deberá fijarse razonablemente aplicando el sistema de fuentes de derecho en el ámbito nacional e internacional, y aplicarse, en caso de conflicto, las reglas de desempate de los convenios —en caso de que estos existan en el supuesto concreto considerado—.

La revisión del derecho comparado evidencia la ausencia de una definición homogénea del centro de intereses económicos y su no adopción universal como criterio interno de la atracción de residencia. La OCDE² recopila y mantiene actualizada la información sobre los criterios de residencia fiscal en el ámbito del intercambio automático de información globalizado sobre activos financieros (*Common Reporting Standard*), permitiendo concluir que el criterio del centro de intereses económicos como criterio autónomo, explícito e independiente de la residencia fiscal —tal y como lo configura el artículo 9.1.b) LIRPF español— está presente únicamente en un número reducido de ordenamientos de los 38 Estados miembros de la OCDE. Limitado nuestro análisis exclusivamente a la información obrante en la plataforma del Global Forum OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información, puede observarse que:

- i. 31 de los 38 Estados miembros (en torno al 80%) no incorporan criterio alguno equivalente al centro de intereses económicos.
- ii. Tan sólo 7 Estados (Bélgica, Colombia, Eslovenia, España, Francia, México, y —con matices— Italia) incorporan un criterio de naturaleza específicamente económica como factor autónomo de determinación de la residencia.
- iii. 14 Estados incorporan criterios de “centro de intereses vitales” o de “conexiones esenciales” que integran elementos económicos junto con elementos personales y familiares, en una formulación más amplia y no estrictamente económica que la española, similar al segundo criterio de las reglas de desempate del artículo 4.2 del Modelo Convenio OCDE.

La revisión de los criterios aplicables en Portugal, país relevante a estos efectos por su condición de limítrofe con España, confirma la ausencia de un criterio específico de centro de intereses económicos equivalente al del artículo 9.1.b) LIRPF español. El ordenamiento portugués no contiene previsión alguna que permita considerar residente fiscal en Portugal a un contribuyente por la sola

circunstancia de que en el territorio luso radique el núcleo principal de su actividad o patrimonio económico, con independencia de su presencia física y de la disponibilidad de una vivienda habitual.

De igual manera, Alemania, primera economía de la Unión Europea, configura la residencia fiscal sobre la base del domicilio y la residencia habitual, sin incluir un criterio equivalente al centro de intereses económicos. Tampoco los Estados Unidos de América, primera economía mundial, contemplan este criterio.

Con arreglo a la información en las plataformas digitales de la OCDE y la Administración francesa, el artículo 4B del *Code général des impôts (CGI)* incluye entre los criterios alternativos para la atracción de la residencia fiscal el *centre des intérêts économiques*. Sin embargo, la revisión de la doctrina judicial que consta en la misma fuente, ciertamente añeja³, parece atender a la comparativa entre los intereses económicos en Francia y los intereses globales en su conjunto. Esto es, no se hace mención al criterio país por país, sino a Francia con respecto al resto del mundo.

La constatación de que la mayoría de los ordenamientos de la OCDE prescinden del criterio del centro de intereses económicos refuerza la no interpretación omnicompreensiva del artículo 9.1.b) LIRPF mediante el comparativo individualizado país por país. Si los ordenamientos de economías líderes con larga tradición tributaria internacional —Alemania, el Reino Unido, los Estados Unidos, Canadá, Australia, los países nórdicos— han considerado que el criterio del centro de intereses económicos no opera como criterio de atracción de la residencia fiscal, parece razonable concluir que la aplicación extensiva del criterio TEAC mediante una comparativa “país por país” excede, también desde esta perspectiva, el principio de proporcionalidad.

5. Estado actual de la doctrina del TEAC y la jurisprudencia en España. Consideraciones

Las ya citadas sentencias del Tribunal Supremo de 8 y 22 de julio 2024 (rec. 1909/2023 y rec. 2613/2023) confirman que el análisis del núcleo principal de intereses económicos como criterio para determinar la residencia fiscal en España de los contribuyentes requiere una valoración conjunta del patrimonio y de las fuentes de renta.

“[...] la expresión “núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos” que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulten relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos”.

Por su parte, la doctrina vinculante de la DGT entendió en 2017 que la determinación del núcleo principal de intereses económicos requería comparar fuentes de renta y patrimonio en España respecto a las rentas y patrimonio totales —en todos los territorios— del contribuyente:

- i. Consulta V0053-17 (13/01/2017): *"Del escrito de consulta se deduce que no concurre el criterio de permanencia ni procede la aplicación de la presunción contenida en el último inciso del artículo 9.1 de la LIRPF, por lo que procede analizar la posible apreciación del criterio de actividad o intereses económicos.*

De los hechos descritos en la consulta, se desprende que aproximadamente la mitad del valor del patrimonio de la consultante radica en España, dado que la sociedad en la que ostenta las participaciones es una sociedad española y sus activos presumiblemente radican en territorio español. No obstante, se indica que la consultante no obtiene renta alguna de actividad económica desarrollada en España, procediendo la totalidad de sus rentas de activos financieros situados fuera de dicho territorio, si bien en el escrito de consulta se expresa que existe la posibilidad que en el ejercicio 2016, o siguientes, la consultante pueda obtener una renta atípica de fuente española muy significativa que representaría más del 50% de las rentas totales obtenidas en dicho período, por la venta de activos situados en territorio español, o bien por la distribución de dividendos de la sociedad.

Por tanto, a falta de más datos podría apreciarse que el núcleo principal de sus intereses económicos se encuentra en España, en función del mayor peso que pudiera tener su patrimonio en territorio español y obtención de rentas procedentes de fuente española, respecto a su patrimonio total y obtención de rentas en su totalidad".

Sin embargo, la doctrina reiterada del TEAC a partir de 2017 y, siguiendo esta, la de algunos Tribunales Superiores de Justicia, ha considerado en los últimos años que el análisis debe realizarse país por país y no de manera global comparando los intereses económicos del contribuyente en España respecto al resto del mundo. Transcribimos a continuación algunas de las que consideramos particularmente relevantes:

Resolución TEAC 02 de noviembre de 2017 - (FD segundo): "Por ello, es claro que la regla del artículo 9.1 b) de la Ley del IRPF no supone, como pretende el reclamante, que para negar la residencia fiscal en territorio español baste con identificar actividades o intereses económicos dispersos en varios países superior al existente en España. Lo que es exigible a la Administración a la hora de fijar la residencia fiscal en un determinado territorio, exigencia cumplida sobradamente en el caso que nos ocupa, es que pruebe que en dicho territorio radica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, lo que no impide que puedan existir otros núcleos de bienes o actividad situados en otro Estados. Por tanto, el punto de conexión quedará acreditado si, según los datos obrantes en poder de la Administración y de los aportados por el contribuyente en soporte de sus pretensiones, se acredita, como es el caso, que es en España donde hay más concentración de intereses económicos, pero entendida esta mayoría como mayoría relativa (más que en ningún otro Estado), y no como mayoría absoluta (más que en el resto de Estado juntos). Esta es la única manera de fijar un Estado, (sólo uno, pero al menos uno), en el que deba considerarse al contribuyente residente fiscal, y sometido a gravamen por imposición personal. Obrar de manera distinta en casos como el analizado, con una elevada desconcentración de intereses en diversos territorios, conllevaría una absoluta falta de imposición sobre las rentas del contribuyente, al no considerarse competente ninguna jurisdicción fiscal territorial.

[...]

Por tanto, el punto de conexión quedará acreditado si, según los datos obrantes en poder de la Administración y de los aportados por el contribuyente en soporte de sus pretensiones, se acredita, como es el caso, que es en España donde hay más concentración de intereses económicos, pero entendida esta mayoría como mayoría relativa (más que en ningún otro Estado), y no como mayoría absoluta (más que en el resto de Estado juntos)”.

Queremos observar en este punto lo que, a nuestro juicio, constituye una errónea valoración del TEAC: “[...] una elevada desconcentración de intereses en diversos territorios conllevaría una absoluta falta de imposición sobre las rentas del contribuyente, al no considerarse competente ninguna jurisdicción fiscal territorial”.

No puede aceptarse este criterio. Como ya se ha comentado, el contribuyente que no tiene residencia fiscal en territorio alguno tributa en cada Estado por obligación real, esto es, por las rentas allí generadas según dispongan los criterios de sujeción objetiva establecidos por cada ordenamiento.

En el mismo sentido, Resoluciones TEAC de 22 de febrero de 2021 —2008/2019—; 24 de mayo de 2022 —1527/2019—; 19 de diciembre de 2022 —4837/2019— y 23 de febrero de 2023 —4549/2020—.

Por su interés se transcribe también parcialmente a continuación esta última:

- ii. Resolución TEAC de 23 de febrero de 2023 —4549— (FD segundo): “Así, de la doctrina expuesta, ya extrajimos en la resolución 4837/2019 de 19 de diciembre de 2022 las siguientes conclusiones: [...].
 - *Para determinar el núcleo principal de intereses económicos se han tomar en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarlo. [...].*
 - *El criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso cuando el obligado tributario tenga un certificado de residencia fiscal de otro Estado. [...].*
 - *Si lo que se está discutiendo es la residencia fiscal en España (por radicar el núcleo principal de intereses económicos) y Andorra (por los certificados de residencia administrativa y fiscal que pretende hacer valer) la comparativa en torno a los intereses económicos debe ir referida a ambos Estados, de forma directa o indirecta, no a Estados terceros respecto de los cuáles el reclamante no ha acreditado residencia fiscal alguna.*

En definitiva, lo que se debe comparar en el presente caso son los intereses económicos del reclamante radicados en Andorra con los radicados en España, bastando la primacía de estos últimos para considerar al interesado residente en territorio español. Siendo indiferentes para el debate los intereses económicos que el reclamante posea en Suiza”.

Como puede observarse, esta resolución —confirmando el criterio previo de la Resolución TEAC de 19 de diciembre de 2022 —4837/2019—, restringe, además, la comparativa país por país al

territorio en el que el contribuyente alega residir, ignorando a estos efectos la posible existencia de mayor volumen de intereses económicos en terceros países individualmente considerados.

Las resoluciones del TEAC invocan como apoyo de su criterio la ya mencionada STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001), que se refiere a la cuestión objeto de estos comentarios en los siguientes términos: *"QUINTO.- En el cuarto motivo de casación se considera infringido el artículo 12.1 a) y b) de la Ley 18/91 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A tal efecto el recurrente argumenta que la mayor parte de su patrimonio "no se encontraba situado en España".*

El motivo no puede prosperar en virtud de diversas consideraciones. Efectivamente, la apreciación sobre dónde radica el núcleo principal o la base de las actividades empresariales, profesionales o económicas del recurrente, es cuestión probatoria no susceptible de casación, o, alternativamente, la valoración probatoria efectuada por la sentencia de instancia no ha sido combatida por los preceptos que recogen tal tipo de infracción. En cualquier caso, el hecho de que el 60 % del valor patrimonial del recurrente esté fuera de España no permite deducir que esos valores patrimoniales radiquen en Suiza que, junto con España, son los dos lugares sobre los que se disputa acerca de la residencia. Finalmente, "la mera titularidad de acciones" no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las "actividades" empresariales y profesionales e "intereses" económicos que son los únicos conceptos que el precepto invocado se contemplan".

Este párrafo es todo el análisis jurídico que dedica el Alto Tribunal a la valoración de los términos de comparación entre España y el extranjero. No parece que las reglas de la sana crítica permitan considerar esta afirmación como fundamento jurídico de tan relevante cuestión. Se observa sin esfuerzo que el comentario reviste naturaleza *obiter dicta* y no constituye criterio interpretativo esencial en el litigio casacional respecto al ámbito geográfico de la comparación que necesariamente requiere el artículo 9.1.b) de la LIRPF.

No permite ser más concluyente la revisión de la más reciente sentencia del Alto Tribunal, STS de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023), pese a que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo hubiera permitido la fijación de un criterio interpretativo claro⁴: *"[...] la argumentación de la parte recurrente sostiene que se ha infringido el artículo 9.1.b) y la Jurisprudencia que lo interpreta, de la que cita la STS de 5 de diciembre de 2005 (rec. cas. 702/2001) y STS de 4 de julio de 2006 (rec. cas. 3400/2001), apreciación que no puede ser compartida. En este caso, ya se ha dicho, no se sobrepone el criterio de vínculos personales al de actividades e intereses económicos, sino que se ponderan los que resultan relevantes en España y, además se hace así frente al resto de países, a favor de la tesis de la recurrente, y no país a país, como correspondería.*

Es significativo, en este sentido, que el recurrente sostenga, de una parte su residencia en Reino Unido de Gran Bretaña mediante el certificado de residencia fiscal y, al tiempo, aduzca que el mayor volumen de renta lo obtuvo en Alemania, comparando país por país, aunque no afirma de manera explícita que su residencia fiscal estuviere en Alemania, sino que el hecho de obtener la mayor parte de renta en ese país acreditaría que no tiene residencia fiscal en España. El análisis que hace la sentencia recurrida aplica adecuadamente los criterios

interpretativos fijados por la jurisprudencia de nuestra Sala, en particular en las referidas STS de 5 de diciembre de 2005 y de 4 de julio de 2006, antes citadas, que sustentan un criterio ecléctico, en el que se ha de ponderar no solo la variable de flujo de renta, sino también los intereses patrimoniales, lo que el recurrente denominada variable de “fondo” lo que lleva a la Sala de instancia a concluir que en el caso del recurrente, conjugando las rentas que obtiene en España, incluso bajo la interpretación más favorable al recurrente, esto es, haciendo la comparación contra el resto de países y no país a país, y el conjunto de intereses patrimoniales radicados en España, frente a los que radican en esos otros países (Reino Unido y Alemania). Llega a la conclusión de que “[...] sumadas retribuciones (exclusivamente las satisfechas por el Valencia CF) y depósitos y saldos bancarios, acredita en España activos y rendimientos por importe de 1.778.771,22 euros, y en todo el extranjero (la suma de Reino Unido y Alemania, comparación injusta —para la AEAT— para determinar la residencia española, más que tomamos gráficamente, en todo caso, como la más favorable posible al actor, a fin de disipar cualquier eventual duda al respecto) de 1.724.237,32 euros [...]”.

Esta sentencia del Tribunal Supremo desestima el recurso de casación contra la Sentencia de 11 de enero de 2023 (rec.1351/2021) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que considera aplicable el criterio comparativo país por país con una reflexión más amplia que a continuación transcribimos: *“En relación al concepto de centro de intereses económicos, la comparación debe ser país por país, no entre España y el resto del mundo (como en parte se pretende en demanda), existiendo resoluciones de la DGT (lo veremos) a cuyo tenor cabe tomar en consideración, a los fines de integrar aquél, no sólo los rendimientos de actividades (teoría rentista), sino también la localización del patrimonio, o de los gastos.*

[...]

A la sazón, el núcleo de intereses económicos del contribuyente se entendería como el lugar en que se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes, estimándose la residencia fiscal en España, en términos relativos, o por comparación, cuando en ningún otro país los intereses económicos de aquél alcanzaren mayor volumen que el localizado en España, habiendo de analizarse tanto la localización del patrimonio como las rentas principales del sujeto.

En tal sentido, Consulta n.º V0053-17, de 13 de enero, de la DGT, a cuyo tenor: “(...) Del escrito de consulta se deduce que no concurre el criterio de permanencia ni procede la aplicación de la presunción contenida en el último inciso del artículo 9.1 de la LIRPF por lo que procede analizar la posible apreciación del criterio de actividad o intereses económicos.

Por tanto, a falta de más datos podría apreciarse que el núcleo principal de sus intereses económicos se encuentra en España, en función del mayor peso que pudiera tener su patrimonio en territorio español y obtención de rentas procedentes de fuente española, respecto a su patrimonio total y obtención de rentas en su totalidad”.

Si una valoración conjunta de retribuciones y saldos o activos bancarios determina la residencia fiscal en España (tan clara que incluso resiste la comparación —injusta en términos

de fijación de la residencia fiscal para la AEAT, insistimos— con dos países distintos, y agregados)”.

La consideración conjunta del criterio contenido en ambas sentencias, incorporado también en las más recientes sentencias del TSJ de Cataluña relativas a conflictos de residencia fiscal (4359/2025, de 4 de diciembre; 4356/2025, de 03 de diciembre), conduce a formular las siguientes consideraciones:

- i. La transcripción literal de la consulta n.º V0053-17, de 13 de enero, de la DGT, evidencia un error de apreciación por el TSJ. La contestación vinculante considera aplicable el criterio de comparación global indicando explícitamente que la comparativa de los intereses y actividades en España debe realizarse *“respecto a su patrimonio total y obtención de rentas en su totalidad”*. El TSJ, sin embargo, interpreta lo contrario.
- ii. Las valoraciones relativas al ámbito territorial de la comparativa evidencian falta de fundamentación jurídica en la aplicación del criterio.
 - *“... se ponderan los que resultan relevantes en España y, además se hace así frente al resto de países, a favor de la tesis de la recurrente, y no país a país, como correspondería”*.
 - *“... incluso bajo la interpretación más favorable al recurrente, esto es, haciendo la comparación contra el resto de países y no país a país, y el conjunto de intereses patrimoniales radicados en España, frente a los que radican en esos otros países...”*.
 - *“... en todo el extranjero (la suma de Reino Unido y Alemania, comparación injusta—para la AEAT— para determinar la residencia española, más que tomamos gráficamente, en todo caso, como la más favorable posible al actor, a fin de disipar cualquier eventual duda al respecto”*.
- iii. La comparación país por país no considera las reglas de la hermeneútica jurídica que requiere el artículo 3.1 del Código Civil por remisión del artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria —sentido propio de las palabras en relación con el contexto, antecedentes, espíritu y finalidad del artículo 9.1 b) de la LIRPF—.

La redacción literal del artículo 9.1 b) LIRPF requiere *“Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”*. No hay referencia alguna en este precepto normativo a la comparación individualizada país con país. Por el contrario, la definición del término *núcleo* contenida en la RAE, *“elemento primordial al que se van agregando otros para formar un todo”*, debiera razonablemente conducir a una interpretación favorable a la comparación de las actividades o intereses en España respecto al resto del mundo; lo primordial no es aquello que simplemente excede a cualquier otro elemento aislado, sino aquello que representa la base sobre la que gravita el conjunto.

Si el legislador hubiera querido establecer una comparativa individual, habría utilizado la expresión *mayor o superior a los de cualquier otro país*. El uso del término *núcleo principal o la base de remite* naturalmente a una comparación global.

La comparación país por país tiene por supuesto sentido en los supuestos en que, efectivamente atraída la residencia a España por una correcta aplicación de la normativa fiscal interna, resulten de aplicación los criterios dirimientes del convenio con otro Estado cuya normativa interna haya atraído también la residencia fiscal. Como ejemplo paradigmático puede considerarse el supuesto en que España atraiga por centro de intereses y actividades económicas y otro Estado por permanencia física en su territorio.

La redacción del precepto considerado abona así la tesis de que obligación personal de contribuir mediante la atracción de la residencia fiscal —con su consecuencia de tributación por la renta y el patrimonio mundiales, nada menos— no debe razonablemente considerarse una expresión arbitraria del poder soberano del Estado, sino la traducción jurídico-tributaria de un vínculo de reciprocidad entre el contribuyente y el Estado, informada por el principio de proporcionalidad. El contribuyente que mantiene con España un vínculo económico suficientemente intenso —porque en nuestro territorio radica el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos— queda obligado a contribuir al sostenimiento de las condiciones institucionales, jurídicas e infraestructurales que hacen posible la generación y la protección de esa riqueza. De otro modo, la efectiva contribución a las cargas públicas debiera entenderse satisfecha con la tributación de las rentas generadas en territorio español.

6. Posible cuestionamiento del artículo 9.1.b) desde la perspectiva del derecho de la UE y la libertad de circulación de capitales

La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 2026 (rec. 205/2021) mencionada al inicio de este trabajo hace referencia a la solicitud de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) para que resuelva las dudas en relación con la posible incompatibilidad del artículo 9.1.b) LIRPF con el Tratado de Funcionamiento de la UE (“TFUE”). La representación letrada de la parte actora fundamenta su petición en que la interpretación de la resolución del TEAC que se impugna es contraria a la libre circulación de personas —artículo 21 TFUE—, libre circulación de trabajadores —artículo 45 TFUE—, libertad de establecimiento —artículo 49 TFUE— y libre prestación de servicios —artículo 56 del TFUE—.

El fallo estimatorio de la Audiencia Nacional, cuya lectura se recomienda por la acertada valoración de los medios de prueba distintos a los certificados de residencia fiscal, comportó que no fuera necesario valorar la pertinencia de la cuestión prejudicial. No nos parece evidente la colisión del artículo 9.1.b) LIRPF con las libertades invocadas y, en cualquier caso, el análisis detallado de esta cuestión excede con mucho el ámbito de este trabajo.

No obstante, una disposición como la analizada, que construye una obligación tributaria de ámbito territorial ilimitado —rentas y patrimonio mundial— sobre el “*núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos*”, invita a reflexionar sobre su posible conciliación con la libertad de circulación de capitales que regula los artículos 63 y siguientes del TFUE. La revisión de la muy conocida STJUE de 3 de septiembre de 2014 —Asunto C-127/12—⁵, contiene algunas consideraciones que parecen razonablemente aplicables al artículo 9.1.b) LIRPF: “67. *Es preciso recordar también que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones* (véase la sentencia Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada).

70. *En lo que atañe a una posible justificación basada en el artículo 65 TFUE, hay que recordar que, en virtud del apartado 1, letra a), de ese artículo, «lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».*

71. *Esa disposición, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Ello supone en especial que no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado* (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51).

72. *En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 TFUE».*

La doctrina del TJUE evidencia que las restricciones a los movimientos de capitales no permitidas incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones. No parece forzado interpretar que la atracción de la residencia fiscal por el hecho de localizar intereses económicos en territorio español supone un elemento disuasorio para la realización y mantenimiento de las inversiones. Que este criterio de atracción de residencia fiscal sea excepción en la UE (Eslovenia, España, Francia y —con matices— Italia) pudiera ser un indicador de las dudas de los Estados miembros respecto a su compatibilidad con el derecho de la Unión.

Notas

- 1 Klaus Vogel (1988). Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments. *Intertax*, 16 (8), pp. 216-229, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/16.8/TAXI1988043>
- 2 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency/resources/aeoi-implementation-portal/tax-residency.html>.
- 3 CE, arrêt du 27 janvier 1971, n.º 74995; CE, arrêt du 11 mars 1970, n.º 69588. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1911-PGP.html/identifiant=BOI-IR-CHAMP-10-20160728>.
- 4 Por auto de 2 de noviembre de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:
"[...] 2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:
 2.1. *Determinar si, a efectos del Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país.*
 2.2. *Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países.*
 2.3. *Si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la "regla de desempate" prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el "centro de intereses vitales" es equiparable al concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) LIRPF.*
 5 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014. Asunto C-127/12. Comisión Europea contra Reino de España. Incumplimiento de Estado — Libre circulación de capitales — Artículos 21 TFUE y 63 TFUE — Acuerdo EEE — Artículos 28 y 40 — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones — Reparto de las competencias fiscales — Discriminación entre residentes y no residentes — Discriminación en función del lugar donde está situado el bien inmueble — Carga de la prueba.