

Jaime González Gugel

Profesor Asociado Universidad San Pablo CEU.

Abogado en Oliva-Ayala Abogados · Certified Fraud Examiner

LA PERSONA JURÍDICA ANTE EL DELITO FISCAL: RESIDENCIA FISCAL, CERTIFICADO EXTRANJERO Y TIPICIDAD FLOTANTE EN EL PROCESO PENAL¹

RESUMEN:

El análisis de la responsabilidad penal de la persona jurídica también necesita el test de la Parte Especial. Este trabajo analiza la residencia fiscal de la persona jurídica como presupuesto del delito contra la Hacienda Pública en los supuestos en que existe un certificado de residencia fiscal extranjero. Partiendo de la indeterminación del concepto de residencia societaria en el Derecho tributario interno y convencional, se examina el valor jurídico-probatorio del certificado emitido por una autoridad fiscal extranjera, la doctrina del principio de no indagación elaborada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo y su posible proyección sobre el proceso penal. El estudio sostiene que, cuando existe un convenio de doble imposición aplicable, la residencia fiscal no puede reconstruirse unilateralmente mediante criterios internos desplazados por el tratado, pues ello afecta al sistema de fuentes, a la legalidad penal y a la integración del art. 305 CP como norma penal en blanco. Se realiza un análisis crítico de la autonomía valorativa sugerida por la STS 274/2026 y se propone un estándar probatorio reforzado: la acusación solo podrá destruir el valor del certificado acreditando su falsedad, o su obtención fraudulenta, siempre más allá de toda duda razonable.

1 Abreviaturas utilizadas: AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria; APA: Acuerdo Previo de Valoración; ATAD: Anti-Tax Avoidance Directive; BEPS: Base Erosion and Profit Shifting; BOE: Boletín Oficial del Estado; CDI: Convenio de Doble Imposición; CE: Constitución Española; CLB: cláusula de limitación de beneficios; CP: Código Penal; DAC: Directive on Administrative Cooperation; FJ: fundamento jurídico; IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes; IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; IS: Impuesto sobre Sociedades; LE-Crim.: Ley de Enjuiciamiento Criminal; LGT: Ley General Tributaria; LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades; LOPJ: Ley Orgánica del Poder Judicial; MAP: Mutual Agreement Procedure; MCOCDE: Modelo de Convenio de la OCDE; NPP: norma de propósitos principales; OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; POEM: Place of Effective Management; SENIAT: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria; STC: Sentencia del Tribunal Constitucional; STS: Sentencia del Tribunal Supremo; TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central; TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Palabras clave:

residencia fiscal; persona jurídica; delito fiscal; certificado de residencia fiscal; convenio de doble imposición; norma penal en blanco; tipicidad flotante; prueba penal.

ABSTRACT:

This article examines corporate tax residence as a prerequisite for tax crime where a foreign tax residence certificate has been issued. It starts from the indeterminate nature of corporate residence under both domestic and treaty-based tax law and analyses the legal and evidentiary value of certificates issued by foreign tax authorities, the Spanish Supreme Court's administrative-law doctrine of non-inquiry, and its possible implications for criminal proceedings. The article argues that, where an applicable double taxation treaty exists, tax residence cannot be reconstructed unilaterally through domestic criteria displaced by the treaty, since doing so affects the hierarchy of sources, the principle of legality in criminal law and the integration of Article 305 of the Spanish Criminal Code as a blank criminal provision. It critically assesses the normative autonomy suggested by Supreme Court Judgment 274/2026 and proposes a heightened evidentiary standard: the prosecution may only rebut the certificate by proving its falsity, fraudulent procurement or breach of the treaty rules themselves, always beyond reasonable doubt.

Keywords:

tax residence; legal person; tax crime; tax residence certificate; double taxation treaty; blank criminal provision; floating criminality; criminal evidence.

SUMARIO:

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. 2. LA RESIDENCIA FISCAL DE LA PERSONA JURÍDICA: UN CONCEPTO JURÍDICO AMBIGUO. 2.1. La ambigüedad e indeterminación en el plano del Derecho tributario internacional. 2.2. La indeterminación en el Derecho español: el artículo 8 LIS. 3. EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL EXTRANJERO. 3.1. El certificado de residencia fiscal en el sistema convencional: naturaleza jurídica y función probatoria. 3.2. La doctrina del principio de no indagación: la STS 778/2023 y su consolidación. 3.3. El régimen español del certificado y la obligación de cooperación previa. 3.4. Los límites de la potestad comprobatoria de la AEAT y la seguridad jurídica. 4. LA STS 274/2026 (SALA SEGUNDA): ANÁLISIS CRÍTICO. 4.1. El supuesto de hecho y los pronunciamientos de la sentencia. 4.2. La autonomía proclamada frente a la Sala Tercera: una ruptura del sistema de fuentes. 5. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO NORMA PENAL EN BLANCO Y LA INCIDENCIA DE LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS DE «RESIDENCIA FISCAL» Y «SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA». 5.1. Introducción: delito contra la Hacienda pública como norma penal en blanco. 5.2. Incidencia de los conceptos jurídicos indeterminados de «residencia fiscal» y «sede de dirección efectiva». 5.3. ¿Cuándo el conflicto de residencia es economía de opción y cuándo es evasión? 6. DIMENSIÓN PROCESAL: PREJUDICIALIDAD, CARGA DE LA PRUEBA Y ESTÁNDAR PROBATORIO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA. 6.1. La residencia fiscal como elemento normativo del tipo: la cuestión prejudicial en el proceso penal por delito fiscal. 6.2. La carga de la prueba en el proceso penal tributario y el valor probatorio del certificado de residencia. 6.3. Propuesta de estándar probatorio para el certificado de residencia extranjero en el proceso penal. 7. CONCLUSIONES. 8. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En los últimos años, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha venido consolidando una práctica que genera una relevante controversia jurídica: la de ignorar o desconocer los certificados de residencia fiscal emitidos por Administraciones tributarias extranjeras para, prescindiendo de ellos, someter a tributación en España a personas jurídicas formalmente domiciliadas fuera de España. El fundamento habitual de esta práctica es la aplicación del criterio de la «sede de dirección efectiva» previsto en el artículo 8.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), cuya concurrencia en territorio español la Administración afirma poder acreditar con independencia de lo que certifiquen las autoridades fiscales del Estado donde la sociedad tiene su domicilio formal². Esta práctica afecta de forma especialmente intensa a las multinacionales y a sociedades de servicios de inversión con presencia internacional, respecto de las cuales la AEAT viene cuestionando la residencia extranjera declarada para someterlas a tributación en España³.

Esta controversia, en principio propia del Derecho tributario y del procedimiento de inspección, ha adquirido una dimensión cualitativamente distinta y más gravosa cuando estas recalificaciones del hecho imponible han sido derivadas al proceso penal con el argumento de que la residencia fiscal en un tercer Estado invocada por la entidad contribuyente constituiría un medio fraudulento para evitar la tributación en España.

Nos encontramos, por tanto, ante una controversia que en vía tributaria constituye un desacuerdo entre jurisdicciones que en muchas ocasiones puede suponer la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI), pero que, en vía penal, se transforma en un juicio sobre si la residencia fiscal en un tercer Estado —que se niega— evidencia que el contribuyente actuó con dolo defraudatorio, esto es, con la intención de «defraudar para eludir» el pago del tributo que el art. 305 CP exige como elemento subjetivo del tipo, con consecuencias potencialmente muy distintas en una u otra jurisdicción.

-
- 2 Marta SOLSONA SALES, “La residencia fiscal de las personas jurídicas”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 29, colab. 14/23, 2023, pp. 239–246, disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/29_14.pdf [consulta: 21 de agosto de 2026].
 - 3 Enrique DE MIGUEL CANUTO, “Consideraciones sobre el lugar de residencia en la imposición de los fondos de inversión internacionales”, en Manuel LUCAS DURÁN (dir.) y Andrés GARCÍA MARTÍNEZ (coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, pp. 130–150, disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf [consulta: 21 de agosto de 2026].

El presente trabajo parte del estudio del concepto jurídico de residencia fiscal de la persona jurídica, tanto en el Derecho tributario nacional como en el convencional, para concluir que se trata de un concepto jurídico ambiguo o indeterminado que plantea dificultades específicas cuando opera como presupuesto del delito contra la Hacienda Pública.

El análisis continúa con la función jurídica del certificado de residencia extranjero como instrumento formal de certeza que los CDI y las directrices de la OCDE prevén para evitar los supuestos de doble imposición, así como con las posibilidades de cooperación entre Estados. En este contexto cobra especial relevancia la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo iniciada con la Sentencia de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022), según la cual cuando existe un CDI en vigor entre España y el Estado emisor del certificado, el principio de no indagación debería impedir su desconocimiento unilateral fuera de los cauces convencionales previstos. Sin embargo, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Segunda) núm. 274/2026, de 9 de abril, que realiza una interpretación doctrinal autónoma de aquella emanada por la Sala Tercera obliga a realizar una revisión crítica ante la aparente reapertura del debate dogmático y procesal sobre la naturaleza y función del certificado de residencia. Si bien conviene precisar, ya de inicio, que la STS 274/2026 se refiere a un supuesto de persona física y que su utilización en este trabajo tiene una función estrictamente metodológica: examinar si la autonomía probatoria allí proclamada puede trasladarse a los conflictos de residencia fiscal de personas jurídicas.

De lo anterior se colige que, considerando la naturaleza penal-sustantiva del delito contra la Hacienda Pública (art. 305 CP) como paradigma de la norma penal en blanco, se imponen a los intérpretes del Derecho exigencias especialmente intensas derivadas del principio de legalidad penal en su vertiente de *lex certa* (art. 25.1 CE): si el propio Derecho tributario no ofrece un criterio determinado sobre la residencia fiscal de la persona jurídica, la norma penal en blanco carece de un referente normativo suficientemente preciso. Este análisis, a la luz de las sentencias de las distintas Salas del Tribunal Supremo, arroja el resultado de lo que cabe denominar *tipicidad flotante*: el mismo hecho —una persona jurídica con certificado de residencia extranjero— podría no ser sujeto susceptible de tributación en España en vía administrativa, y sin embargo ser sometida a un proceso penal por defraudación a la Hacienda pública en caso de ser analizado por un Tribunal penal.

Finalmente, se analiza la dimensión procesal de la problemática estudiada desde una triple perspectiva: la prejudicialidad, la carga de la prueba y el estándar probatorio exigible para destruir el valor del certificado de residencia extranjero en el proceso penal. Sobre esa base, se propone un criterio reforzado conforme al cual la acusación solo podrá neutralizar el certificado acreditando, más allá de toda duda razonable, su falsedad, o su obtención fraudulenta.

2. LA RESIDENCIA FISCAL DE LA PERSONA JURÍDICA: UN CONCEPTO JURÍDICO AMBIGUO

2.1. *La ambigüedad e indeterminación en el plano del Derecho tributario internacional*

La residencia fiscal opera, en el sistema de tributación en residencia, como criterio de conexión subjetivo que se distingue del criterio de la fuente —de alcance limitado a las rentas obtenidas en el territorio— en que fundamenta una sujeción tributaria de alcance universal o ilimitado. Esa universalidad queda, sin embargo, modulada cuando existe un CDI en vigor entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente: en ese caso, las reglas de distribución del Convenio determinan la eficacia concreta de la potestad tributaria basada en la residencia y prevalecen sobre el Derecho interno de los Estados contratantes.

La razón de ser de este sistema de tributación en residencia se fundamenta en que el Estado de residencia es quien realiza el gasto público del que se benefician sus residentes, quien puede mejor ponderar la capacidad económica del contribuyente por agregación de renta, beneficios y patrimonio, y quien alberga generalmente los gastos vinculados a la obtención de los rendimientos, de modo que solo la tributación en residencia permite compensar adecuadamente ingresos y gastos a escala mundial.⁴

Sin embargo, el punto de partida de cualquier análisis sobre la residencia fiscal de la persona jurídica debe ser el reconocimiento de que el Derecho tributario internacional carece de una definición unitaria y vinculante del concepto.

Desde una óptica de derecho comparado, Traversa⁵ explica —con remisión a los informes nacionales respectivos incluidos en la misma obra— que existen dos criterios mayoritarios utilizados en la tributación societaria interna para definir este concepto. El primero es el lugar de constitución/domicilio registral o sede legal, y el segundo es el lugar de dirección efectiva o sede real, siendo este último el más frecuente, con excepciones como Fin-

4 Manuel LUCAS DURÁN, “Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 14–38, disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf [consulta: 21 de agosto de 2026].

5 Edoardo TRAVERSA, “Corporate Tax Residence at the Crossroads between International Competition and Convergence: Outlining the Debate”, en Edoardo TRAVERSA (ed.), *Corporate Tax Residence and Mobility*, EATLP International Tax Series, vol. 16, IBFD, Ámsterdam, 2018, pp. 5–8.

landia, Ucrania, Suecia y los Estados Unidos de América. Pero añade este autor que el concepto de «lugar de dirección efectiva» es interpretado de manera muy diferente entre todas las jurisdicciones que utilizan el mismo. En algunas, como el Reino Unido, la República Checa y Bélgica, se refiere al lugar de dirección y control central. En otras, como Austria y Alemania, se centra en el lugar de gestión operativa y cotidiana. Además, el «lugar de dirección efectiva», o en inglés «Place of Effective Management» (POEM), puede interpretarse de manera bastante formal, como ocurre en Bélgica —el lugar donde se reúne el consejo de administración—, o de forma más sustantiva, como en Italia, donde se toma en consideración el lugar en el que se desarrolla la actividad principal y sustancial. Y, en cuanto a su aplicación, algunos países cuentan con una legislación detallada sobre los elementos del «lugar de dirección efectiva», como Rusia, mientras que otros, como el Reino Unido o Austria, dejan su determinación a los tribunales, caso por caso.

Otros elementos contenidos en la legislación tributaria interna de los países para determinar el «lugar de dirección efectiva» incluyen el lugar de la oficina principal o sede central, el lugar de la actividad principal y la nacionalidad o residencia de la compañía.

El artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) —norma de referencia para los más de noventa convenios de doble imposición suscritos por España— no define la residencia de la entidad, sino que se limita a remitir a la legislación de cada Estado contratante, que puede determinar la condición de residente por razón del «domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga».

El conflicto surge, precisamente, cuando dos legislaciones diferentes aplican simultáneamente criterios distintos a la misma entidad y llegan a una conclusión concurrente: que la sociedad es residente en su territorio.

La arquitectura por remisión a las legislaciones internas pone de manifiesto una tensión histórica existente en el Derecho internacional entre dos grandes tradiciones que coexisten: la *Sitztheorie* de origen continental —predominante en los sistemas jurídicos de Europa occidental—, que hace depender la residencia del lugar donde la sociedad tiene su «sede real» o su «domicilio social» efectivo, esto es, el lugar desde el que se dirige y administra; y la *incorporation theory* de raíz anglosajona —dominante en el Reino Unido, Irlanda, Estados Unidos y en los territorios tributarios de su esfera de influencia—, que ancla la residencia en el lugar de constitución o incorporación formal de la entidad, con independencia de dónde se tomen materialmente las decisiones.⁶ Ninguna de estas tradiciones ha prevalecido

6 Sobre estas tradiciones históricas y sus implicaciones prácticas, véase Roland ISMER, “History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A Comparative Approach”, en Edoardo TRAVERSA (ed.), *Corporate Tax Residence*

sobre la otra a nivel internacional, y el MCOCDE no opta por ninguna de ellas; se limita a aceptar que cada Estado aplique la suya.

El artículo 4.3 MCOCDE introdujo históricamente la *sede de dirección efectiva* como regla de desempate (*tie-breaker*) para los conflictos de doble residencia de personas jurídicas: cuando ambos Estados consideraban residente a la misma entidad, se atribuía la residencia al Estado donde se encontrara «su sede de dirección efectiva».⁷ Los Comentarios al MCOCDE definían este concepto como «el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad».⁸⁹ El carácter aparentemente objetivo de esta formulación en realidad oculta un concepto de difícil concreción al que se le añade la dificultad de que en los grupos multinacionales modernos, las decisiones de gestión no se toman en un único lugar sino que suelen distribuirse entre el consejo de administración, la dirección ejecutiva, los comités de auditoría, las unidades de negocio regionales y los asesores externos, con frecuencia situados en jurisdicciones distintas.¹⁰ En el plano convencional, Báez Moreno y Zornoza Pérez muestran que, dentro de una red convencional heterogénea, el criterio de la sede

and Mobility, *EATLP International Tax Series*, vol. 16, IBFD, Ámsterdam, 2018, pp. 27–52.

- 7 Art. 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, en la redacción anterior a la actualización de 2017: «Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva».
- 8 Comentarios al art. 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, párr. 24, versión condensada de 2014. Marta GONZÁLEZ APARICIO, “La determinación de la residencia de las entidades en el marco de la normativa convencional internacional”, en Manuel LUCAS DURÁN (dir.) y Andrés GARCÍA MARTÍNEZ (coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, pp. 114–129, disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf [consulta: 21 de agosto de 2026]. La autora señala que la actualización de 2008 suprimió la referencia al lugar de reunión del consejo de administración como indicador principal, precisamente porque «las tecnologías de la comunicación actuales permiten que tales reuniones o decisiones se celebren en distintos Estados de forma simultánea».
- 9 OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025, <https://doi.org/10.1787/5798080f-en>. La actualización no introduce cambios normativos en el art. 4 —relativo al concepto de residente— ni en el mecanismo de resolución de los conflictos de doble residencia de las personas jurídicas. Sus principales modificaciones se concentran en el art. 5, relativo al establecimiento permanente, y en los arts. 9, 25 y 26, sin alterar el régimen de residencia fiscal de las personas jurídicas previsto en el Modelo.
- 10 Sobre la dispersión geográfica de las funciones directivas en los grupos multinacionales modernos, véase Manuel LUCAS DURÁN, 2018: 14–38.

de dirección efectiva constituía la fórmula tradicional predominante en los convenios basados en el art. 4(3) del MCOCDE anterior a 2017.¹¹ Por su parte, González Aparicio documenta con precisión la pluralidad de posiciones nacionales sobre qué factor debe prevalecer en la determinación de la sede de dirección efectiva —el lugar de reunión del consejo, el domicilio del consejero delegado, el lugar de los archivos contables, la sede de la oficina central— y concluye que «la falta de armonización en la noción de sede de dirección efectiva entre los distintos Estados» genera «inseguridad jurídica en torno a este concepto».¹² El mismo autor ha documentado como algunos convenios suscritos por España (Chile, Estonia, Letonia, Lituania, Canadá, EE.UU.) ya preveían el MAP como mecanismo de resolución de conflictos de doble residencia incluso antes de la reforma BEPS; otros mantienen la sede de dirección efectiva como criterio automático; y otros combinan ambos mecanismos de forma que no siempre resulta fácil de articular.¹³

No obstante lo anterior, la posición española ante el Convenio Multilateral ha sido la de *reservar* expresamente el derecho a no incorporar el nuevo art. 4.3 MCOCDE 2017 en su red de convenios, lo que significa que España mantiene en vigor los CDI existentes con sus redacciones originales, con independencia de que el estándar OCDE haya evolucionado.¹⁴ El resultado

-
- 11 Andrés BÁEZ MORENO y Juan José ZORNOZA PÉREZ, “Spain”, en Edoardo TRAVERSA (ed.), *Corporate Tax Residence and Mobility*, *EATLP International Tax Series*, vol. 16, IBFD, Ámsterdam, 2018, pp. 543–572, <https://doi.org/10.59403/201ya7t023>.
 - 12 Marta GONZÁLEZ APARICIO, 2019: 117–118. La autora reproduce las posiciones divergentes de Corea, Japón, Turquía, Estados Unidos, Francia, Italia, Hungría, Armenia, Bulgaria, Rusia, Tailandia, Vietnam, Azerbaiyán, Argentina, India, Kazajistán y Singapur respecto del art. 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, lo que refleja la profundidad del desacuerdo internacional sobre los factores determinantes de la sede de dirección efectiva.
 - 13 GONZÁLEZ APARICIO, 2019: 125–128. La autora desarrolla un análisis detallado de las variantes que presentan los CDI suscritos por España respecto del art. 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE: convenios que adoptan sin matizaciones el criterio de la sede de dirección efectiva —la mayoría—; convenios que añaden, como criterio subsidiario, el lugar de constitución cuando no puede determinarse la sede de dirección efectiva —CDI con Alemania, en su versión de 1968, y CDI con Austria de 1966—; convenios que prevén el procedimiento de acuerdo mutuo (MAP) como criterio principal —CDI con Chile, Estonia, Letonia y Lituania, de 2003; CDI con Armenia de 2010; CDI con Canadá, en su versión revisada de 2014; y CDI con Estados Unidos—; convenios que combinan la sede de dirección efectiva como criterio principal con el MAP como mecanismo subsidiario —CDI con México, en su versión revisada de 2015—; y convenios con redacciones atípicas —CDI con Ecuador de 1991, que alude tanto a la sede de dirección como a la sede de administración efectiva, sin establecer prevalencia entre ellas—.
 - 14 España formuló una reserva al art. 4.3 del Convenio Multilateral para impedir su aplicación a sus CDI, señalando que la sede de dirección efectiva debía continuar siendo un factor determinante en el procedimiento de acuerdo mutuo. Véase

es que la determinación de la residencia fiscal de una persona jurídica en un conflicto España-tercer Estado puede regirse por normas convencionales de hasta treinta años de antigüedad, interpretadas con categorías conceptuales que los propios organismos internacionales han declarado obsoletas.

El Plan de Acción BEPS de la OCDE no resolvió esta indeterminación, sino que la reconoció y amplió. Las Acciones 2 y 6, reflejadas en la actualización del artículo 4.3 MCOCDE de 2017, sustituyeron el criterio automático de la sede de dirección efectiva por un *procedimiento de acuerdo mutuo* (*Mutual Agreement Procedure*, MAP) entre las autoridades competentes de los Estados contratantes. Esta sustitución tiene una consecuencia fundamental que la doctrina ha señalado unánimemente: la resolución del conflicto de doble residencia ya no depende de un criterio jurídico más o menos ambiguo, sino de la negociación discrecional entre dos Administraciones tributarias, y, a falta de acuerdo, la entidad con doble residencia queda en una situación de indeterminación que puede traducirse en la imposibilidad de acceder a los beneficios del CDI. Lucas Durán subraya que esta solución convierte el MAP en el instrumento ordinario de resolución de conflictos de residencia corporativa, a pesar de que dicho procedimiento «fue diseñado como un procedimiento de carácter excepcional», carece de plazo máximo de resolución y no impone a los Estados la obligación de llegar a un acuerdo. Sánchez de Castro Martín-Luengo se muestra también crítico pero desde una perspectiva de Derecho de la UE: la ausencia de acuerdo en el MAP priva a la entidad afectada de los beneficios del Convenio, consecuencia que puede resultar desproporcionada cuando la doble residencia no responde a ninguna finalidad elusiva¹⁵. Voces como la de Soto Bernabéu¹⁶ se muestran también críticas opinando que la sustitución del criterio objetivo de la sede

Laura SOTO BERNABÉU, “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 325–356, disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf [consulta: 21 de agosto de 2026]; y GONZÁLEZ APARICIO, 2019: 128.

- 15 Enrique SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, “Traslados artificiales de la residencia fiscal de las personas jurídicas a nivel internacional: la deslocalización de la sede de dirección efectiva. Cuestiones generales y soluciones potenciales”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 229–259, disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_07.pdf [consulta: 21 de agosto de 2026].

- 16 SOTO BERNABÉU, 2018: 350.

de dirección efectiva por el procedimiento amistoso constituye «la última opción deseable», porque traslada la resolución del conflicto de residencia a la discrecionalidad negociada de las Administraciones y aumenta con ello la inseguridad jurídica de los contribuyentes afectados¹⁷. Por ello, su conclusión final reclama la necesidad de alcanzar, al menos en el ámbito de la Unión Europea, un consenso que permita fijar un concepto de residencia fiscal único para las personas jurídicas.

El factor tecnológico ha agravado la inoperatividad práctica del criterio de la sede de dirección efectiva. Como señala Lucas Durán, el desarrollo de las tecnologías de comunicación a distancia —videoconferencia, plataformas de colaboración digital, reuniones telemáticas del consejo de administración— permite que los órganos de gobierno de una entidad adopten sus decisiones desde cualquier lugar del mundo sin necesidad de presencia física en ningún territorio determinado, lo que hace que el criterio de la sede de dirección efectiva «se haya convertido en un criterio inoperante para resolver los conflictos de doble residencia de las personas jurídicas». Esta constatación, formulada con carácter general en el ámbito de la reforma BEPS, es especialmente relevante en el contexto del presente trabajo ya que si la sede de dirección efectiva es inoperante como criterio de determinación de la residencia en el ámbito tributario-administrativo, difícilmente puede servir de referente normativo preciso para la construcción típica del delito contra la Hacienda Pública.

A esta dificultad se añade que la globalización y la tecnología han favorecido la aparición de un problema especialmente sensible para las Administraciones tributarias: el traslado artificial de la residencia fiscal. Para

17 OCDE, *2024 Mutual Agreement Procedure (MAP) Statistics*, OECD Publishing, París, 2025, publicación presentada en el marco del 7th OECD Tax Certainty Day, de 31 de octubre de 2025, disponible en: <https://www.oecd.org/en/events/2025/10/oecd-tax-certainty-day-2025.html> [consulta: 21 de agosto de 2026]. Frente a la visión escéptica de parte de la doctrina tributaria española sobre la eficacia del MAP, las estadísticas más recientes de la OCDE permiten matizar esa valoración. Los datos de 2024 recogidos en el estudio muestran una consolidación progresiva del procedimiento amistoso como instrumento de seguridad jurídica internacional: con cobertura de 141 jurisdicciones, el 76% de los casos cerrados alcanzaron una resolución íntegra y solo el 4% concluyó sin acuerdo. La duración media global se situó en 27,4 meses y la antigüedad del inventario pendiente refleja una mejora respecto del ejercicio anterior. Con todo, el caso español revela límites importantes: España cerró 2024 con el segundo mayor volumen mundial de casos abiertos, una tasa de resolución inferior a la media global, un incremento del 20% en el atraso acumulado y tiempos medios de resolución muy superiores al estándar internacional. El MAP aparece así como un mecanismo útil y en expansión, pero no exento de riesgos de demora e inseguridad práctica cuando las Administraciones competentes no disponen de capacidad (o voluntad) suficiente para gestionarlo eficazmente.

combatirlo, han existido iniciativas como Unshell o ATAD 3, que constituyó el intento más específico de la Comisión Europea —presentado el 22 de diciembre de 2021— de combatir el uso de sociedades fantasma mediante la exigencia de una sustancia económica mínima, mecanismos de control y mayor transparencia informativa. Sin embargo, el ECOFIN retiró definitivamente la propuesta el 18 de junio de 2025, tras constatar la imposibilidad de alcanzar la unanimidad requerida en materia fiscal europea después de más de tres años de negociaciones. Con todo, la retirada de la directiva autónoma no implica el abandono del objetivo material perseguido. La lucha contra las entidades carentes de sustancia económica se mantiene, aunque ahora mediante la incorporación de esos principios a la reforma y refundición de la Directiva de Cooperación Administrativa, en particular en el marco de la DAC6¹⁸.

Así, la indeterminación del concepto de residencia se presenta también como el gran escollo en el contexto específico del traslado artificial de residencia. Para Sánchez de Castro Martín-Luengo la respuesta a esta indeterminación del concepto de residencia se debe articular por medio de una doble vía: de un lado, reforzar los criterios materiales de residencia y coordinar el Derecho interno con los instrumentos OCDE/BEPS y los convenios bilaterales, de forma que se limiten los traslados artificiales de la sede de dirección efectiva sin sacrificar la seguridad jurídica; de otro, complementar esa respuesta con la utilización sistemática de cláusulas antiabuso generales y especiales, mecanismos de transparencia fiscal internacional y de limitación de beneficios, y una interpretación teleológica del art. 8 LIS que otorgue prioridad a la sede de dirección efectiva real frente al mero lugar de constitución.

En suma, la noción de residencia fiscal cumple una función que se sitúa en el centro del Derecho tributario internacional: constituye el criterio fundamental para la distribución de la potestad tributaria entre Estados y el presupuesto del principio de tributación por la renta mundial, de modo que la inexistencia de una definición unitaria de residencia es la causa estructural de los conflictos de doble residencia entre entidades. Los CDI tratan de dar solución a estos conflictos y operan como normas de reparto (*allocation of taxing rights*) que limitan un poder tributario preexistente de los Estados firmantes, distribuyendo esa potestad mediante los puntos de conexión de la residencia y la fuente. Esta limitación de la soberanía fiscal explica por qué la indeterminación o ambigüedad del criterio de residencia no es una cuestión meramente técnica, sino que incide directamente en el reparto del

18 Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo relativo al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, *DOUE* L 139, de 5 de junio de 2018, p. 1.

poder de imposición entre jurisdicciones, lo que, a nuestro juicio, tendrá incidencia sobre la tipicidad penal cuando los hechos se deriven al ámbito penal.

2.2. *La indeterminación en el Derecho español: el artículo 8 LIS*

El artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece tres criterios alternativos de residencia en España: la constitución conforme a las leyes españolas, el domicilio social en territorio español y la sede de dirección efectiva en territorio español. La concurrencia de cualquiera de estos tres criterios determina, con independencia de los demás, la condición de residente en España a efectos del IS. Esta estructura, sustentada en tres criterios distintos y que permite la coexistencia de criterios formales (constitución, domicilio social) con el criterio material de la sede de dirección efectiva, genera ya en el plano del Derecho interno español una primera fuente de indeterminación: una entidad puede ser residente en España por el criterio de la sede de dirección efectiva aunque haya sido constituida en el extranjero y tenga formalmente su domicilio social en el extranjero, exactamente como puede ser residente en otro Estado por razones simétricas.

El tercer criterio —la sede de dirección efectiva— es, como se ha señalado, el de mayor conflictividad práctica. El art. 8.1 LIS lo define de forma que merece la calificación de concepto jurídico indeterminado en sentido técnico: se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español «cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades». Pérez Royo señaló que este concepto «es una cuestión de hecho —que radique en España la dirección y el control del conjunto de sus actividades— que deberá resolverse atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto», y que «la normativa nacional tampoco define de manera clara el concepto de sede de dirección efectiva», de modo que la referencia legal deja «un gran margen al arbitrio del intérprete».¹⁹ En efecto, el legislador no ha precisado qué factores determinan la «dirección y control», qué ocurre cuando esos factores se distribuyen entre distintos países, ni qué peso relativo tiene cada uno de ellos cuando apuntan en sentidos diferentes.

La LIS añade, en el mismo artículo 8.1, una presunción *iuris tantum* de residencia española aplicable a las entidades domiciliadas en paraísos fisca-

19 Fernando PÉREZ ROYO, “El Impuesto sobre Sociedades”, en Fernando PÉREZ ROYO (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 3.^a ed., Tecnos, Madrid, 2009, pp. 316–317. La Dirección General de Tributos ha tratado de precisar el concepto en las consultas vinculantes V0011/2002, V0106–08 y V2879–16, identificando la sede de dirección efectiva con el lugar donde se adoptan las decisiones de gestión más importantes, aunque sin establecer un orden de prelación entre los distintos factores relevantes cuando estos apuntan en direcciones diferentes.

les o territorios de nula tributación, cuando sus activos principales radiquen en España o su actividad principal se desarrolle en este territorio, «salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio» y que su constitución y operativa «responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas».²⁰ A diferencia de la presunción establecida para las personas físicas en el art. 8.2 LIRPF —que Cámara Barroso califica como *iuris et de iure* e indestructible durante los cinco años posteriores al traslado—,²¹ la presunción de la LIS para personas jurídicas admite prueba en contrario.

Soto Bernabéu ha sistematizado con particular claridad las fuentes concretas de esta inseguridad jurídica²²: a su juicio, el criterio de la sede de dirección efectiva del art. 8.1 LIS puede considerarse un concepto jurídico indeterminado por la conjunción de dos incertidumbres distintas —qué debe entenderse por «dirección y control» y cuál es el alcance de la expresión «del conjunto de sus actividades»—, de modo que su aplicación exige, inevitablemente, una aproximación casuística. Respecto de la primera incertidumbre, la autora se remite a la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos n.º 128/04, que localiza la sede de dirección efectiva allí donde se toman de forma efectiva las decisiones que permiten el normal desarrollo de la empresa, en línea con el concepto de *key management* de los Comentarios al

20 Art. 8.1, párrafo segundo, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: «Se entenderá que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o calificado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos». Sobre la evolución histórica de esta presunción, desde su introducción por la Ley 36/2006 en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 hasta su formulación actual, véase GONZÁLEZ APARICIO, 2019: 124–125.

21 María del Carmen CÁMARA BARROSO, “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018. La autora califica la presunción del art. 8.2 LIRPF como *iuris et de iure* —por no admitir prueba en contrario— y plantea dudas sobre su compatibilidad con la libre circulación de personas reconocida por el TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE en los asuntos *Cadbury Schweppes* (C-196/04), *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02) y *N* (C-470/04), que exige que las medidas antiabuso permitan al contribuyente acreditar la realidad económica de la operación cuestionada.

22 SOTO BERNABÉU, 2018: 325–356.

art. 4 MCOCDE; respecto de la segunda, propone entender que concurre en España la dirección y control del conjunto de las actividades cuando las decisiones empresariales relevantes se adopten aquí en términos relativos —es decir, cuando en ningún otro país se adopte un volumen mayor de decisiones sustanciales—, y no en términos absolutos. La autora concluye, además, que el carácter expansivo de los tres criterios del art. 8.1 LIS hace aconsejable que la condición de residente se reserve a las personas jurídicas que mantengan una vinculación real con el territorio español, y no a aquellas que solo formalmente se hubieran constituido conforme a la legislación española.

3. EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL EXTRANJERO

3.1. El certificado de residencia fiscal en el sistema convencional: naturaleza jurídica y función probatoria

El certificado de residencia fiscal es el instrumento jurídico-formal que el propio sistema convencional internacional prevé para acreditar la condición de residente en un Estado a los efectos de la aplicación de un CDI. Su naturaleza es la de un acto administrativo emitido por la autoridad fiscal soberana del Estado contratante que certifica, conforme a su propio ordenamiento jurídico interno, que la persona en cuestión satisface los requisitos de residencia definidos en el Convenio. Dicho de otra forma: el certificado no acredita simplemente un hecho —dónde vive o desde dónde se dirige la entidad—, sino también la concurrencia de los presupuestos jurídicos que, según el Derecho interno del Estado emisor y conforme al concepto convencional de «residente» del art. 4.1 MCOCDE, determinan la sujeción de la persona al poder tributario de ese Estado por la totalidad de su renta mundial.

En el plano del Derecho interno español, la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, regula el modelo de los certificados de residencia fiscal emitidos por la AEAT y las condiciones que deben reunir los certificados extranjeros para desplegar efectos en España a los efectos de la aplicación de los CDI, si bien esta norma se analizará en detalle más adelante.

De este régimen resultan dos exigencias formales: que el certificado sea emitido por la autoridad fiscal competente del Estado contratante y que conste de forma expresa que se expide «a los efectos del Convenio», lo que supone que la autoridad emisora ha verificado que el contribuyente es residente «en el sentido del Convenio» y no simplemente en el sentido de su Derecho interno general. Esta exigencia de contenido específico tiene una consecuencia sustantiva: cuando el certificado cumple estos requisitos, su contenido no es el de una mera prueba documental equiparable a cualquier otro elemento del expediente administrativo, sino el de una declaración formal de un Estado soberano sobre la situación jurídico-tributaria de una persona en su territorio, declaración que ha sido verificada por la autoridad competente conforme al Derecho convencional bilateralmente acordado.

Desde la perspectiva de la teoría de la prueba en materia tributaria, la doctrina ha discutido durante largo tiempo si el certificado extranjero expedido a efectos de un CDI constituye una prueba tasada —esto es, de eficacia probatoria predeterminada por la ley, que no admite valoración libre por la Administración o el tribunal— o si ha de tratarse como una prueba cualificada o reforzada, que, sin excluir la valoración por los órganos nacionales, impone a estos una carga argumentativa específica para apartarse de su contenido. Falcón y Tella y Pulido Guerra venían sosteniendo, en el contexto de los CDI, que la soberanía fiscal del Estado emisor imponía un principio de deferencia hacia los actos de las autoridades tributarias extranjeras que operaría con independencia de la valoración de los hechos por los órganos nacionales: si la autoridad competente del otro Estado había certificado la residencia «en el sentido del Convenio», la Administración española no estaría habilitada para sustituir ese juicio con el suyo propio, porque hacerlo implicaría asumir competencia sobre la interpretación y aplicación del Derecho interno del otro Estado —facultad que no le correspondería en un sistema de distribución bilateral de potestades tributarias—. No obstante, también podía alcanzarse una conclusión análoga por vía de la jerarquía normativa: el CDI incorporado al ordenamiento jurídico español ex art. 96 CE prevalecería sobre las normas internas, lo que significaría que las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes —incluida la relativa a quién certifica la residencia— no podrían ser desplazadas unilateralmente por una de las partes, so pena de incurrir en infracción del Convenio y de vulnerar el art. 96 CE²³.

Este debate doctrinal ha sido sustancialmente resuelto, aunque no definitivamente cerrado, al menos en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, por la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo entre 2023 y 2025, de la que ya hemos dado algunas pinceladas y que se analizará a continuación.

3.2. La doctrina del principio de no indagación: la STS 778/2023 y su consolidación

La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2.^a) núm. 778/2023, de 12 de junio²⁴, constituye el hito jurisprudencial más relevante

23 Ramón FALCÓN Y TELLA y Elvira PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, 2.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 16–27, donde los autores explican que los límites convencionales al ejercicio de la potestad tributaria vinculan a todos los poderes del Estado en virtud del art. 96 CE. Véase también Ramón FALCÓN Y TELLA, “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (y II)”, *Quincena Fiscal*, núms. 3–4, 2007, pp. 9–10.

24 STS (Sala Tercera, Sección 2.^a) núm. 778/2023, de 12 de junio, rec. núm. 915/2022, ECLI:ES:TS:2023:2735.

en la materia y ha transformado de forma sustancial el tratamiento del certificado de residencia fiscal extranjero en la práctica administrativa y judicial española. La cuestión de interés casacional admitida versaba sobre si un órgano judicial o administrativo podía, con el fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado —persona física—, prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades de un Estado que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

La respuesta del Tribunal fue categóricamente negativa. En el plano de la teoría general de las fuentes del Derecho, el Tribunal subrayó que el CDI, como tratado internacional ratificado y publicado en el BOE, forma parte del ordenamiento jurídico interno ex art. 96 CE y prevalece sobre las normas internas; en consecuencia, las reglas que el Convenio establece para la distribución de la potestad tributaria y la resolución de conflictos de residencia no son disponibles por ninguno de los Estados contratantes de forma unilateral. Además, en el plano probatorio, el Tribunal estableció que la residencia fiscal «no puede ser una noción que se determine de manera unilateral», sino que «ha de ser probada y acreditada», y que el certificado de residencia expedido por la autoridad competente del otro Estado contratante «a los efectos del Convenio» es el instrumento específicamente previsto para esa acreditación, que despliega sus efectos jurídicos desde el momento de su presentación, al margen de los demás elementos del expediente administrativo. La Sala afirmó también que los órganos administrativos o judiciales nacionales «no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido» el certificado extranjero ni, en consecuencia, para prescindir de su contenido: hacerlo equivaldría a asumir competencia sobre el Derecho interno del Estado emisor y sobre el ejercicio de sus potestades soberanas de certificación, lo que resulta contrario al principio de reconocimiento mutuo de los actos de las autoridades tributarias de los Estados signatarios de un CDI. La fundamentación en el art. 96 CE refuerza la naturaleza constitucional del límite impuesto a la potestad comprobatoria de la AEAT: no se trata de una cuestión de legalidad ordinaria, sino de supremacía del Derecho convencional sobre el Derecho interno. Por último, desde una perspectiva procedimental, el Tribunal precisó que la respuesta correcta ante la presentación de un certificado extranjero válido no es su desestimación por la Administración española, sino el reconocimiento de la existencia de un conflicto de doble residencia y la aplicación de las reglas de desempate (*tie-breaker rules*) previstas en CDI correspondiente —en el caso de personas físicas: vivienda permanente, centro de intereses vitales, residencia habitual, nacionalidad— y, en último término, si esas reglas tampoco resolvieran el conflicto, la apertura de un procedimiento amistoso (MAP) con el Estado emisor del certificado.

La doctrina fijada por la STS 778/2023 fue inmediatamente objeto de aplicación y matización por la misma Sala. La Sentencia núm. 1236/2024, de 9 de julio²⁵, precisó el alcance del principio en un supuesto en el que el certificado extranjero había sido expedido por las autoridades del Reino Unido a contribuyentes sometidos al régimen de tributación de *remittance basis*, esto es, un régimen en el que el residente no tributa por su renta mundial, sino sólo por las rentas obtenidas en el Reino Unido y las remitidas a ese territorio. La cuestión era si ese régimen especial impedía calificar al contribuyente como residente «en el sentido del Convenio»—que exige, en su acepción tradicional, sujeción por la totalidad de la renta—. La Sala resolvió que el certificado expedido en tales circunstancias conserva su presunción de validez a efectos del CDI, con una matización relevante: la presunción cede «si, dados los hechos probados o no controvertidos, se aprecia que la declaración de ese certificado constituye una vulneración de la norma que en el Convenio mismo regula qué debe entenderse a sus efectos por residencia fiscal». Esta matización introduce un límite al principio de no indagación: la deferencia hacia el certificado extranjero no opera cuando el propio Convenio —y no el Derecho interno español— establece que ese régimen fiscal no genera la condición de residente «en el sentido del Convenio». Es, por tanto, un límite de naturaleza convencional y no administrativa: la Administración española no puede sustituir el juicio de la autoridad extranjera sobre su propio Derecho interno, pero sí puede hacer valer la correcta aplicación de las normas del CDI que son de aplicación bilateral.

La Sentencia núm. 971/2025, de 15 de julio²⁶, constituye un nuevo paso en la consolidación de la doctrina. En ella, la Sala reiteró con precisión que «para analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado» y que «un Estado firmante de un CDI no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio, siendo necesario acudir a las normas previstas para su solución». La Sentencia, sin embargo, desestimó el recurso del contribuyente porque —aun aceptando que el certificado expedido por las autoridades del Reino Unido debía presumirse válido— resultaba acreditado por prueba directa y concluyente que el recurrente no disponía de vivienda permanente en el Reino Unido, primer criterio de desempate del art. 4.2 del CDI, mientras que en España tenía domicilio acreditado, empadronamiento,

25 STS (Sala Tercera, Sección 2.^a) núm. 1236/2024, de 9 de julio, rec. núm. 1913/2023, ECLI:ES:TS:2024:3881.

26 STS (Sala Tercera, Sección 2.^a) núm. 971/2025, de 15 de julio, rec. núm. 4023/2023, ECLI:ES:TS:2025:3498.

asistencia sanitaria y vehículos registrados a su nombre. Es más, la Sentencia responsabiliza al recurrente de haber enfocado su defensa desde la perspectiva de las reglas de desempate, reconociendo que existía un conflicto de residencia y debilitando el valor probatorio del certificado. La doctrina, pues, se confirma en toda su extensión; su inaplicación al caso se explica por la aplicación de las propias reglas del CDI, no por su derogación.

3.3. *El régimen español del certificado y la obligación de cooperación previa*

La Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, establece el procedimiento de emisión de certificados de residencia fiscal por la AEAT, distinguiendo el certificado de residencia general y el certificado «a los efectos del Convenio»—equivalente exacto del que emiten los Estados contratantes extranjeros en aplicación del mismo instrumento convencional—. La Orden exige que la emisión solo tenga lugar «efectuadas las comprobaciones oportunas» por el órgano de gestión competente, lo que implica necesariamente una verificación previa de que el solicitante cumple los criterios legales de residencia fiscal en España.

Esta exigencia pone de manifiesto una contradicción difícilmente sostenible en la práctica de la AEAT: España exige que sus propios certificados de residencia fiscal, emitidos tras verificación administrativa previa, sean respetados por las autoridades fiscales extranjeras como expresión de la soberanía fiscal y del principio de confianza mutua entre Administraciones; sin embargo, cuando un tercer Estado emite un certificado análogo —sometido a idéntica lógica de verificación por la autoridad fiscal competente en su propio territorio y conforme a su propio ordenamiento— en aplicación de un CDI suscrito con España, la AEAT lo desconoce unilateralmente. La asimetría carece de justificación jurídica.

Montero Domínguez²⁷ ha destacado que esta actividad comprobadora previa no es una mera formalidad administrativa, sino la manifestación de una doble naturaleza jurídica del certificado: de un lado, constituye un derecho del contribuyente frente a la Administración que debe expedirlo; de otro, su presentación es, correlativamente, la obligación que pesa sobre quien pretende invocar la aplicación de un CDI para acreditar su condición de residente ante el otro Estado contratante. De esa exigencia comprobadora se desprende, para el autor, la verdadera naturaleza jurídica del certificado: se trata de un acto administrativo de carácter informativo que acredita hechos previamente comprobados por la Administración emisora, y no de una

27 Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, “La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales”, *Cuadernos de Formación*, colab. 11/07, vol. 3, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 166–172.

mera declaración de parte trasladada sin control al expediente. El concepto mismo de certificación implica la «acreditación de hechos relativos a la situación tributaria» del obligado tributario, de manera que el sumatorio de los hechos comprobados por la Administración genera una consecuencia jurídica determinada: el reconocimiento de la residencia en el territorio de que se trate o, en su caso, de la no residencia.

En el plano del Derecho de la Unión, la Directiva 2011/16/UE (DAC) establece que «sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional», convirtiendo la cooperación en una obligación estructural del sistema. Su art. 6.3 impone a la autoridad tributaria que albergue dudas sobre la residencia de una entidad domiciliada en otro Estado miembro solicitar la información correspondiente antes de adoptar una decisión unilateral. Si la AEAT prescinde del certificado extranjero sin haber agotado previamente estos cauces de verificación —ya sea a través de la DAC para los Estados miembros, ya sea a través del artículo de intercambio de información del CDI aplicable respecto de terceros Estados—, su actuación resulta contraria al principio de proporcionalidad. Como se desarrollará en el epígrafe 6, esta exigencia de cooperación previa incide directamente sobre la suficiencia de la prueba de cargo en el proceso penal.

3.4. Los límites de la potestad comprobatoria de la AEAT y la seguridad jurídica

La doctrina consolidada por la Sala Tercera entre 2023 y 2025 delimita con claridad los contornos de la potestad comprobatoria de la AEAT en presencia de un certificado extranjero válido, y esa delimitación tiene consecuencias de primer orden para el objeto del presente trabajo.

El primer límite es de naturaleza competencial: la AEAT no tiene potestad para revisar los actos de las autoridades tributarias extranjeras ni para sustituir su valoración jurídica del Derecho interno del Estado emisor. Este límite deriva directamente de la soberanía fiscal del Estado emisor del certificado y de la estructura bilateral del CDI como instrumento de distribución de potestades entre dos sujetos soberanos de Derecho internacional. Cuando la AEAT prescinde de un certificado extranjero válido y procede a gravar al no residente aplicando criterios de Derecho interno español, no está ejerciendo una potestad comprobatoria legítima, sino sustituyendo la función soberana del otro Estado contratante, lo que constituye, en la terminología de la Sala Tercera, una infracción del art. 96 CE y de las disposiciones del Convenio aplicable.

El segundo límite es de naturaleza procedimental: ante la presentación de un certificado extranjero válido, la AEAT no puede limitarse a rechazarlo y aplicar los criterios de la LIS o del LIRPF. Debe, de forma preceptiva, reco-

nocer la existencia de un conflicto de doble residencia y acudir a las reglas de resolución del CDI. Solo si esas reglas resultan insuficientes para resolver el conflicto —esto es, si las distintas *tie-breaker rules* del art. 4.2 o 4.3 MCOCDE no producen un resultado determinado— puede plantearse la apertura de un MAP con la autoridad competente del otro Estado. En ningún caso puede la AEAT —ni el Ministerio Fiscal en sede penal— resolver unilateralmente la controversia de residencia aplicando criterios de Derecho interno con preferencia sobre el régimen convencional.

El tercer límite es de naturaleza material y ha sido explicitado por la Sala Tercera con una precisión técnica que resulta esencial para el análisis de la posterior STS 274/2026 de la Sala Segunda: la presunción de validez del certificado extranjero solo cede cuando la prueba en contrario acredite que el certificado es falso, se obtuvo fraudulentamente o fue expedido en vulneración de las propias normas del CDI —esto es, cuando la persona no cumple los requisitos que el Convenio exige para ser considerada residente «en el sentido del Convenio»—, no cuando la prueba acredite simplemente que la persona —física o jurídica— tiene también vínculos con España que, según el Derecho interno español, podrían generar la condición de residente en España. Es decir, el estándar para superar la presunción de validez del certificado no es la prueba de que el contribuyente tiene vínculos con España —esto es, precisamente, la hipótesis contemplada por las reglas de desempate, que presuponen la existencia de doble vinculación—, sino la prueba de que el certificado carece de fundamento en el Derecho convencional. Esta construcción protege la función de seguridad jurídica que los CDI están llamados a cumplir: si bastara con acreditar vínculos materiales con España para desvirtuar el certificado extranjero, el CDI quedaría reducido a una cláusula decorativa, porque la AEAT podría siempre invocar el art. 8 LIS o el art. 9 LIRPF para recobrar la potestad tributaria que el Convenio pretende distribuir de forma exclusiva.

El cuarto límite, que la Sala Tercera no ha formulado explícitamente pero que se desprende de su doctrina, concierne a los mecanismos de cooperación administrativa. Cuando existe entre España y el Estado emisor del certificado un marco convencional que incluye cláusulas de intercambio de información —como es el caso de la mayoría de los CDI suscritos por España con Estados de la OCDE—, la AEAT tiene a su disposición el mecanismo del intercambio de información a petición (art. 26 MCOCDE) para verificar, en cooperación con la autoridad extranjera, los hechos que sustentan el certificado. El recurso a este mecanismo no es facultativo, sino que, en aplicación del principio de proporcionalidad y de la jurisprudencia del TJUE en el asunto *DFA Investment Trust (C-190/12)*²⁸, debe preceder a cualquier medida

28 STJUE (Sala Primera) de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company c. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, asunto C-190/12,

unilateral de la Administración española que prive de efectos al certificado. Como señaló el TJUE en ese asunto, la existencia de un CDI con cláusulas de asistencia mutua «no puede descartarse *a priori*» que el contribuyente pueda proporcionar la documentación que permita a la Administración tributaria del Estado de imposición «comprobar, en cooperación con las autoridades del otro Estado, que desarrolla sus actividades en unas condiciones equivalentes».

La doctrina de la Sala Tercera, en su conjunto, configura así lo que puede denominarse un *principio de no indagación* en materia de residencia convencional: la Administración española —y, por extensión, como se verá en el epígrafe siguiente, la Sala Segunda del Tribunal Supremo— no puede «indagar» unilateralmente si el Estado extranjero debía o no haber emitido el certificado, ni si la persona física o jurídica cumple o no los requisitos del Derecho interno del Estado emisor para ser considerada residente. El control de legalidad del certificado corresponde al ordenamiento jurídico del Estado emisor, y los eventuales conflictos entre los criterios de los dos Estados se resuelven exclusivamente mediante los mecanismos bilaterales previstos en el CDI: las *tie-breaker rules* del art. 4.2 o 4.3 y, en último término, el MAP, contando además con el mecanismo de intercambio de información. El principio de no indagación no equivale a otorgar al certificado valor de prueba legal indestructible —la STS 1236/2024 y la STS 971/2025 demuestran que la presunción puede ceder ante prueba concluyente—, pero sí impone que la desvirtuación del certificado se produzca a través de los cauces convencio-

ECLI:EU:C:2014:249. El caso versaba sobre la normativa fiscal polaca que denegaba a los fondos de inversión no residentes la exención del impuesto sobre dividendos reconocida a los fondos residentes en Polonia, estableciendo como criterio de diferenciación el lugar de residencia del fondo. El TJUE declaró que ambas categorías de fondos se encontraban en situaciones objetivamente comparables a efectos de la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) y que la diferencia de trato constituía una restricción injustificada a dicha libertad. Lo que interesa especialmente para el objeto de este trabajo es la dimensión procedimental del pronunciamiento: el Tribunal reconoció que la Administración tributaria del Estado de imposición podía exigir al fondo no residente documentación acreditativa de sus condiciones de constitución y funcionamiento, pero precisó que esta facultad tiene un límite cuando existe entre los Estados un marco convencional de asistencia administrativa mutua que permite el intercambio de información: en tal caso, «no puede descartarse *a priori*» que el fondo no residente pueda proporcionar los documentos que permitan a dicha Administración «comprobar, en cooperación con las autoridades del otro Estado, que desarrolla sus actividades en unas condiciones equivalentes». Este razonamiento establece una carga probatoria bilateral aplicable, *mutatis mutandis*, a la práctica de la AEAT respecto de los fondos de inversión extranjeros en España: la existencia de un CDI con cláusulas de intercambio de información impone a la Administración española la obligación de utilizar los mecanismos convencionales de cooperación antes de descalificar unilateralmente la residencia extranjera declarada.

nales y no mediante la simple sustitución del juicio soberano del otro Estado por el de la Administración española.

Esta doctrina tiene una implicación directa para el análisis de la STS 274/2026: la Sala Segunda prescindió de ella al resolver el conflicto de residencia en el proceso penal, lo que exige examinar si esa prescindencia es dogmáticamente sostenible desde la perspectiva del sistema de fuentes y del principio de legalidad penal.

4. LA STS 274/2026 (SALA SEGUNDA): ANÁLISIS CRÍTICO

4.1. *El supuesto de hecho y los pronunciamientos de la sentencia*

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Segunda, Sección 1.^a) núm. 274/2026, de 9 de abril²⁹, resuelve el recurso de casación interpuesto por un empresario de doble nacionalidad española y venezolana condenado en instancia y en apelación por siete delitos contra la Hacienda Pública correspondientes a los ejercicios fiscales 2010–2013. Los hechos probados de la sentencia de instancia describían un esquema de interposición societaria de cierta complejidad: el condenado ostentaba la titularidad real de un importante patrimonio empresarial en Venezuela a través de una estructura de entidades domiciliadas en los Países Bajos, Curaçao y Panamá, con cuentas bancarias en Suiza, mediante la cual canalizaba rentas y dividendos que no declaró ante la AEAT. Para justificar la no sujeción al IRPF español, el acusado aportó certificados de residencia fiscal emitidos por el SENIAT —la autoridad tributaria venezolana— a los efectos del CDI entre España y Venezuela, suscrito en Madrid el 8 de abril de 2003.

La Audiencia Provincial de instancia y el Tribunal Superior de Justicia de apelación desestimaron el valor probatorio de los certificados del SENIAT y concluyeron que el acusado había sido residente fiscal en España durante más de 183 días en cada uno de los ejercicios fiscales enjuiciados, conforme al criterio del art. 9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF). El Tribunal Supremo desestimó el recurso de casación y confirmó la condena mediante tres pronunciamientos de alcance doctrinal que conviene separar por su naturaleza y por sus consecuencias distintas.

El primer pronunciamiento es de naturaleza estrictamente probatoria: el certificado del SENIAT goza de una presunción de validez, pero de carácter *iuris tantum* —no *iuris et de iure*— y, como tal, puede ser destruido mediante prueba de cargo suficiente. La Sala consideró que la prueba de cargo practicada en el caso era contundente: los días de permanencia en España superaban los 183 días en cada uno de los cuatro ejercicios enjuiciados, y el propio tribunal sentenciador había concluido que los certificados del SENIAT «no

29 STS(Sala Segunda, Sección 1.^a) núm. 274/2026, de 9 de abril, ECLI:ES:TS:2026:1629.

eran reflejo de la auténtica realidad material» y que «su obtención formaba parte del ardid defraudatorio». Este pronunciamiento, tomado de forma aislada, es difícilmente cuestionable: ningún sistema jurídico puede atribuir a un instrumento formal el valor de prueba irrefutable cuando la prueba directa apunta inequívocamente en dirección contraria. El problema, como se verá, no está en la corrección del resultado al que llega la Sala en este caso concreto, sino en la forma en que razona ese resultado y en las consecuencias doctrinales que extrae de él.

El segundo pronunciamiento concierne a la relación entre el proceso penal y la doctrina de la Sala Tercera: la Sala afirmó que «no se puede traer de manera acrítica a nuestro caso la anterior doctrina de la Sala Tercera», porque «no debemos olvidar la autonomía propia de cada proceso penal en lo que a su propia prueba y objeto concierne, que, por lo tanto, no puede quedar condicionada por otro anterior, y menos aún si es con el enfoque y tratamiento propio de otra jurisdicción». Esta declaración de autonomía jurisdiccional tiene una consecuencia muy relevante: la doctrina del principio de no indagación —que impone a la Administración española la obligación de no prescindir del certificado extranjero válido y de acudir a las reglas de desempate del CDI— queda privada de relevancia en el proceso penal por delito fiscal. La Sala Segunda se reserva la potestad de valorar el certificado extranjero con plena libertad probatoria, sin vinculación alguna a los criterios que la Sala Tercera ha establecido para el ámbito tributario-administrativo. Además, cabe recordar que, en coherencia con la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera, la Sala Segunda del Tribunal Supremo había declarado la misma lógica interpretativa en su STS (Sala de lo Penal) 791/2025, de 1 de octubre, según la cual «no queda a voluntad de los Estados firmantes el acudir o no a las normas del Convenio, ni queda tampoco a criterio de los órganos administrativos ni judiciales el prescindir de la aplicación del Convenio para resolver la controversia, pues es el instrumento jurídico que ha sido suscrito por los dos Estados y que ha pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno (art. 96 CE), ocupando un lugar preferente en el sistema de fuentes, toda vez que prevalece sobre las normas internas de los Estados firmantes».

El tercer pronunciamiento, que es el de mayor trascendencia dogmática, consiste en la elección del criterio normativo de residencia aplicable a efectos penales: la Sala resolvió —recordemos que se trataba del caso de una persona física— que el criterio determinante para atribuir la condición de residente fiscal en España «a efectos penales» es el del art. 9.1.a) LIRPF —la permanencia de más de 183 días durante el año natural en territorio español—, «con independencia de lo que certifiquen las autoridades fiscales de otro país», y que «dicho criterio determina por sí solo la condición de residente fiscal en España», desplazando el régimen convencional del CDI aplicable. Este pronunciamiento no es meramente probatorio —sobre la su-

ficiencia o insuficiencia de la prueba en el caso concreto—, sino normativo: establece qué norma regula el elemento típico «residencia fiscal» en el art. 305 CP, y la respuesta que da —el art. 9.1.a LIRPF, con preferencia sobre el CDI— tiene consecuencias sistemáticas que se analizan a continuación.

4.2. La autonomía proclamada frente a la Sala Tercera: una ruptura del sistema de fuentes

El argumento de la «autonomía del proceso penal» con el que la STS 274/2026 justifica el rechazo a la doctrina de la Sala Tercera merece un examen específico, porque es el que tiene mayor alcance sistemático y el que genera las consecuencias más perturbadoras para la seguridad jurídica.

La Sala Segunda invoca la autonomía del proceso penal como si fuera un principio de aplicación absoluto: cada causa criminal tiene su propia prueba y su propio objeto, «sin ninguna posible vinculación prejudicial procedente de otro proceso distinto»³⁰. Este argumento es, en principio, correcto: lo que se decide en un procedimiento tributario-administrativo no preconstituye el resultado del proceso penal por los mismos hechos, y la Sala Segunda no está vinculada por las resoluciones del TEAC, de la Audiencia Nacional o de la Sala Tercera sobre la liquidación del impuesto correspondiente.³¹ Esta autonomía opera en el plano de los hechos y de la valoración probatoria: el juez penal valora la prueba de forma independiente y puede llegar a una conclusión fáctica distinta de la del órgano administrativo o contencioso-administrativo.

Pero la autonomía del proceso penal no opera en el plano de las normas. La cuestión que la STS 274/2026 plantea —qué norma determina la residen-

30 STS(SalaSegunda, Sección 1.ª) núm. 274/2026, de 9 de abril, ECLI:ES:TS:2026:1629, FJ 5.º: «No se puede traer de manera acrítica a nuestro caso la anterior doctrina de la Sala Tercera, porque, cualquiera que fueran los antecedentes que sirvieran de base para la estimación del recurso, no han de interferir y trasladarse automáticamente a la presente causa; y es que no debemos olvidar la autonomía propia de cada proceso penal en lo que a su propia prueba y objeto concierne, que, por lo tanto, no puede quedar condicionada por otro anterior; menos si es con el enfoque y tratamiento propio de otra jurisdicción».

31 La autonomía del proceso penal en el plano de la valoración probatoria ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional y por la propia Sala Segunda en una doctrina consolidada. Véase, entre otras, STS (Sala Segunda) núm. 654/2020, de 2 de diciembre de 2020, rec. cas. 593/2019 (Pte.: Excma. Sra. D.ª Ana María Ferrer García); ECLI:ES:TS:2020:3983, que recuerda que «cada causa criminal tiene un propio objeto y su propia prueba y conforme a su propio contenido ha de resolverse, sin ninguna posible vinculación prejudicial procedente de otro proceso distinto». Esta doctrina es correcta en su ámbito natural: la valoración de la prueba de los hechos. Pero no puede extenderse a la determinación de la norma aplicable al elemento normativo del tipo.

cia fiscal de la persona jurídica a efectos del art. 305 CP— no es una cuestión probatoria sino normativa: no se trata de «qué hechos se han probado» sino de «qué norma define el elemento típico». Y esa cuestión normativa tiene una respuesta única que no depende de la jurisdicción en la que se plantee: la norma aplicable es la misma —el art. 8 LIS y el CDI cuando existe— con independencia de que el litigio se siga ante la jurisdicción contencioso-administrativa, ante la jurisdicción penal o ante cualquier otro órgano.

En el plano del sistema de fuentes, el CDI España-Venezuela —como cualquier otro tratado internacional ratificado y publicado en el BOE— forma parte del ordenamiento jurídico español ex art. 96 CE y, en cuanto norma convencional, prevalece sobre las normas de Derecho interno. Esta prevalencia no es disponible por la jurisdicción penal, ni por ninguna otra. Si el CDI España-Venezuela establece cómo debe resolverse el conflicto de doble residencia, la Sala Segunda no puede resolver ese conflicto aplicando el art. 9.1.a) LIRPF sin infringir el art. 96 CE. Además, el CDI establece en su artículo 26 la facultad de intercambiar información «necesaria para aplicar lo dispuesto en este Convenio o en el derecho interno de los Estados Contratantes con respecto a los impuestos comprendidos en este Convenio», «especialmente a fin de prevenir el fraude y la evasión fiscal», recurso que, por lo que se deduce de la sentencia no se produjo en el proceso de valoración probatoria. La «autonomía del proceso penal» no incluye la potestad de prescindir del Derecho convencional cuando este regula específicamente la materia que constituye el elemento normativo del tipo.

Como hemos visto *supra*, la prevalencia del CDI sobre el Derecho interno no es un principio tributario sino constitucional: deriva del art. 96 CE, que es aplicable a todos los poderes del Estado y a todos los órdenes jurisdiccionales. Ningún juez—ni penal, ni civil, ni contencioso-administrativo— puede resolver un conflicto normativo entre un tratado internacional vigente y una norma interna en favor de la norma interna, porque hacerlo viola directamente la Constitución.³² El argumento que podría tratar de trasladarse erróneamente desde la STS 274/2026 —que la jurisdicción penal puede prescindir del CDI porque el proceso penal tiene su propio objeto— confunde la autonomía probatoria del proceso penal (que es real) con una autonomía normativa que no existe en ningún sistema jurídico democrático basado en el Estado de Derecho.

32 El carácter normativo —y no meramente probatorio— de la determinación de la residencia fiscal resulta de la propia naturaleza de los elementos normativos del tipo. La doctrina penal distingue entre elementos descriptivos —cuya concurrencia se determina mediante la prueba de hechos— y elementos normativos —cuya apreciación exige acudir a criterios jurídicos contenidos en normas extrapenales—. La residencia fiscal pertenece a esta segunda categoría, pues su concurrencia no puede determinarse sin aplicar las normas tributarias y convencionales que definen la condición de residente.

5. EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO NORMA PENAL EN BLANCO Y LA INCIDENCIA DE LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS DE «RESIDENCIA FISCAL» Y «SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA»

5.1. *Introducción: delito contra la Hacienda pública como norma penal en blanco*

La indeterminación de los conceptos tributarios examinados adquiere una relevancia cualitativamente distinta cuando la controversia se traslada al proceso penal. En ese ámbito ya no basta con resolver administrativamente la residencia fiscal, sino que es preciso determinar si los hechos pueden subsumirse en el art. 305 CP, precepto configurado como norma penal en blanco. El presente apartado expone la estructura de esa remisión normativa y las garantías que la condicionan para, en el siguiente apartado analizar específicamente las consecuencias de la indeterminación de la residencia fiscal y de la sede de dirección efectiva.

La técnica legislativa de la norma penal en blanco es una modalidad de construcción del tipo que responde a exigencias objetivas de determinadas materias. Como explica Mir Puig, los preceptos penales principales de la Parte Especial suelen determinar completamente los elementos específicos de la conducta delictiva, pero excepcionalmente «no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros preceptos o autoridades para que completen la determinación de aquellos elementos»³³; y ello con independencia del rango de la norma de remisión, pues el autor, con fundamento en el tratamiento del error y la retroactividad de la ley más favorable, propone incluir en este concepto «todo precepto definidor de un delito que deje la determinación de alguna parte específica del supuesto de hecho a cargo de otras leyes, reglamentos o actos de Administración». El art. 305 CP resulta ser el ejemplo paradigmático de este modelo: el precepto penal fija la pena, la condición objetiva de punibilidad (cuota superior a ciento veinte mil euros) y el elemento subjetivo (defraudación dolosa), pero la determinación de quién es «obligado tributario» y de cuál es la «deuda tributaria» cuyo pago se omite —esto es, los elementos específicos del supuesto de hecho— solo puede completarse acudiendo a la norma tributaria de reenvío, que en el caso de la residencia fiscal de la persona jurídica es, en Derecho interno, el art. 8 LIS, y, en el plano convencional, el precepto correspondiente del CDI aplicable.

El recurso a esta técnica responde, como señalan Muñoz Conde y García Arán, a que la conducta así tipificada está «estrechamente relacionada con

33 Santiago MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 7.^a ed., Reppertor, Barcelona, 2006, pp. 66 y 68.

otras ramas del Ordenamiento jurídico de finalidades y alcance diferentes a los de la norma penal»: en sectores de regulación variable —sanidad, medio ambiente, orden económico, tributación— incorporar directamente la conducta prohibida en el precepto penal obligaría a reformarlo cada vez que mutase la norma extrapenal de referencia. Sin embargo, los propios autores advierten que «la norma penal en blanco supone muchas veces una infracción del principio de legalidad y del de la división de poderes estatales que le sirve de base, al permitir que el carácter delictivo de una conducta pueda ser determinado por una autoridad que, constitucionalmente, no está legitimada para ello». Esta tensión estructural ha sido encauzada por el Tribunal Constitucional mediante los requisitos que la *lex certa* del art. 25.1 CE impone a las leyes penales en blanco: que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido, que la ley penal contenga el núcleo esencial de la prohibición y que se dé la suficiente concreción para que la conducta quede «suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite» (STC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3). Son precisamente estos tres requisitos los que hacen del art. 305 CP el más exigente banco de prueba de sus límites constitucionales, toda vez que el elemento normativo del tipo que aquí se examina —la residencia fiscal de la persona jurídica— depende de una norma de reenvío que, como se ha expuesto, carece de la determinación que esa doctrina requiere. La técnica de la norma penal en blanco obliga, por tanto, a integrar de manera coherente las categorías tributarias y penales. Como sostiene Ayala Gómez, «la correcta interpretación de los tipos penales obliga a la conjugación de las categorías dogmáticas tributarias y las penales llamadas a ensamblarse de manera pacífica y armoniosa» y añade que «si la relación jurídico-tributaria constituye el presupuesto de la tipicidad del delito de defraudación tributaria, la singularidad de cada concreta relación debe desempeñar un papel relevante en la configuración del tipo de injusto»³⁴. En efecto, la relación jurídico-tributaria que integra el art. 305 CP no puede concebirse en abstracto, sino atendiendo a sus concretos elementos subjetivos, objetivos, temporales y normativos. Y, en los conflictos de residencia societaria, esa individualización exige determinar previamente si, conforme al CDI aplicable, la concreta entidad estaba efectivamente sujeta al poder tributario español. La existencia de un certificado extranjero válido y de una eventual doble residencia afectan a la propia existencia de la relación jurídico-tributaria cuya defraudación pretende sancionarse. Mientras ese presupuesto no quede establecido conforme al

34 Ignacio AYALA GÓMEZ, «Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código Penal», en Emilio OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 96–166.

sistema convencional, no puede afirmarse de manera suficientemente cierta la integración del tipo penal en blanco.

La técnica de la norma penal en blanco en el ámbito del delito fiscal tampoco es inocua desde la perspectiva de los principios político-criminales. Como ha puesto de relieve la doctrina, el delito fiscal constituye uno de los ejemplos más evidentes del proceso de «administrativización» del Derecho penal descrito por Silva Sánchez: la traslación al ámbito punitivo de una lógica de gestión sectorial propia del Derecho administrativo sancionador. La doctrina ha precisado, desde la dogmática de las leyes penales en blanco, que el mandato de determinación «no desaparece» con la remisión, sino que «se desplaza hacia la norma de complemento», de modo que las garantías del Derecho penal son aplicables a las disposiciones extrapenales de complemento «en todos sus extremos».

El Tribunal Constitucional ha profundizado en este aspecto en la STC 57/2010, de 4 de octubre³⁵, al precisar que «dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos», y que el juez penal «no tiene la capacidad de elegir en un momento dado lo que es más conveniente para la defensa del bien jurídico protegido [...] debiendo limitarse su intervención a constatar (cognoscitivamente, que no electivamente) la concurrencia o no de la situación prevista por la norma remitida». De ello se deriva una consecuencia metodológica fundamental: la determinación de la residencia fiscal de la persona jurídica —elemento del precepto primario al que reenvía el art. 305 CP— se rige por las normas tributarias y los convenios de doble imposición que la definen, y solo una vez establecido ese presupuesto tributario, la prueba de su concurrencia en el proceso penal queda plenamente sometida a los estándares probatorios propios del Derecho penal, sin que el órgano jurisdiccional pueda sustituir la determinación que la norma tributaria no ofrece por su propia valoración discrecional de la residencia.

5.2. Incidencia de los conceptos jurídicos indeterminados de «residencia fiscal» y «sede de dirección efectiva»

El carácter de norma penal en blanco y de delito *mala prohibita* que corresponde al art. 305 CP se proyecta de la siguiente forma: si el Derecho tributario no ofrece un criterio determinado sobre la residencia fiscal de la persona jurídica, la norma de reenvío queda huérfana de un referente nor-

35 STC 57/2010, de 4 de octubre (Sala Segunda, rec. amparo núm. 2542–2007), FJ 4, con cita de la STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8.

mativo suficientemente preciso, con la consecuencia que cabe denominar tipicidad flotante.³⁶

De ahí deriva el núcleo del problema analizado: si el propio Derecho tributario no ofrece un criterio determinado sobre la residencia fiscal de la persona jurídica —como se ha demostrado en el epígrafe II, tanto en el plano del Derecho internacional como en el del Derecho español, y de forma agravada en el ámbito de las sociedades holding—, la norma penal en blanco queda huérfana de un referente normativo suficientemente preciso. El resultado es lo que cabe denominar *tipicidad flotante*: el mismo hecho —una persona jurídica con certificado de residencia extranjero válido y estructura multinacional— puede ser o no constitutivo de delito según se resuelva el conflicto de residencia la jurisdicción contencioso-administrativa, o en la jurisdicción penal, que, tras la STS 274/2026, podrían llegar a soluciones contradictorias sobre un mismo supuesto de hecho. La sede de dirección efectiva, en particular, opera como un concepto jurídico indeterminado de segundo grado que sustenta el concepto jurídico indeterminado de residencia fiscal: su indeterminación no queda resuelta por el art. 8.1 LIS ni por el art. 4.3 MCOCDE, sino que se traslada íntegramente, sin mediación alguna, al elemento normativo del tipo penal. Cuando la norma de reenvío tributaria admite razonablemente más de una solución sobre la residencia de la persona jurídica, el juicio penal sobre la concurrencia del elemento típico deja de basarse en un hecho verificable y pasa a depender de la valoración jurídica —variable y discutible— de conceptos que la propia doctrina tributaria nacional y convencional reconoce como estructuralmente abiertos.

Esta caracterización del art. 305 CP como norma penal en blanco cuenta con un sólido respaldo jurisprudencial que arranca de resoluciones hoy plenamente consolidadas. La STS (Sala Segunda) de 12 de febrero de 2009 formuló con precisión las consecuencias técnicas de esa calificación: «la aplicación del tipo penal en blanco exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad»³⁷.

El Tribunal Constitucional, por su parte, confirmó esta caracterización en su ya citada STC 57/2010, de 4 de octubre, al recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública «se configura como un tipo penal en blanco [...] esto es, como una norma penal incompleta en la que “la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta”». Esta

36 Jesús-María SILVA SÁNCHEZ, *Derecho penal. Parte general*, 1.^a ed., Aranzadi, Madrid, 2025, pp. 334 y ss.

37 STS (Sala Segunda) núm. 160/2009, de 12 de febrero, ECLI:ES:TS:2009:1087.

sentencia añadió la exigencia constitucional decisiva: «dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos». La consecuencia de esta doctrina es que el control del art. 25.1 CE no se agota en el texto del art. 305 CP, sino que se extiende a la norma tributaria de reenvío: si ésta no ofrece un criterio suficientemente determinado, la garantía de taxatividad resulta afectada también en su dimensión extrapenal.

La misma jurisprudencia ha delimitado los contornos del problema probatorio que la naturaleza de norma en blanco genera. El órgano penal no puede trasladar mecánicamente al proceso las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria, como subraya la STS de 27 de septiembre de 2016: «las presunciones que en ocasiones contiene la legislación tributaria no resultan trasladables directamente al ámbito penal, en el que no puede prescindirse de la presunción de inocencia y de sus efectos, teniendo en cuenta que el acusado no está obligado a demostrar su inocencia siendo suficiente para la absolución con la constatación de la existencia de una duda razonable». Ello no obsta, sin embargo, a que la cuantificación de la cuota defraudada pueda acreditarse mediante prueba indiciaria, cuya admisibilidad en el proceso penal está plenamente consolidada desde la STC 174/1985, a condición de que los hechos base estén plenamente probados y el razonamiento inferencial sea exteriorizado y fundado en reglas de la experiencia.

Proyectadas sobre el objeto de este trabajo, estas tres líneas jurisprudenciales —la doctrina sobre la integración del tipo penal en blanco (STS 2009, 2010), la extensión del control constitucional a la norma de reenvío (STC 57/2010) y la inadmisibilidad de trasladar automáticamente las presunciones tributarias al proceso penal (STS 2016)— alcanzamos la siguiente conclusión: cuando la norma tributaria de reenvío no proporciona un criterio suficientemente preciso sobre la residencia fiscal de la persona jurídica, la integración del tipo penal en blanco no puede suplirse mediante presunciones administrativas, ni puede recaer sobre el acusado la carga de demostrar su residencia extranjera más allá de lo que acredita un certificado expedido por autoridad fiscal competente. El tribunal penal, al completar el tipo mediante la norma tributaria de reenvío, está vinculado por el contenido de esa norma, incluidas sus incertidumbres y sus límites interpretativos, y no puede resolver la indeterminación que ella misma no resuelve presumiendo en contra del reo.

5.3. ¿Cuándo el conflicto de residencia es economía de opción y cuándo es evasión?

Con carácter previo recordaremos las tres categorías dogmáticas que la doctrina tributaria mantiene cuidadosamente diferenciadas, pese a la fre-

cuenta confusión terminológica que las rodea cuando se trasladan al ámbito penal³⁸.

La evasión fiscal —la única de las tres categorías que puede fundamentar una condena por el art. 305 CP— se identifica con el concepto de fraude o defraudación tributaria: el hecho imponible se ha realizado efectivamente, pero su existencia o su verdadera dimensión económica se oculta a la Administración mediante un acto positivo de engaño. Frente a la evasión, la reacción del ordenamiento es la imposición de una sanción administrativa o, en su caso, penal.

La elusión fiscal, en cambio, consiste en «impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal». El contribuyente actúa sobre la realidad antes de que esta se exteriorice, revistiéndola de una forma alternativa para obtener un ahorro fiscal, con plena observancia —al menos formal— de las normas tributarias. La elusión no es evasión. El hecho imponible no se ha realizado, y no se oculta nada a la Administración.

Entre ambas se sitúa la economía de opción, entendida como la elección lícita, entre dos o más alternativas jurídicas válidas y de contenido económico equivalente, de aquella que resulte fiscalmente más favorable, sin que ello suponga abuso de las formas ni contradicción con la finalidad de la norma. Nadie está obligado a tributar por la fórmula más gravosa entre las alternativas lícitas disponibles, y el motivo puramente fiscal de la elección resulta jurídicamente irrelevante. El límite entre la economía de opción y la elusión reside en la artificiosidad: se entra en el terreno de la elusión cuando se eligen formas o negocios jurídicos insólitos, no correspondientes a los hechos o relaciones económicas que efectivamente se pretenden alcanzar. Esta misma lógica se proyecta al plano internacional: la elusión fiscal internacional consiste en el aprovechamiento de las diferencias de tributación entre Estados, del que el abuso de un Convenio de Doble Imposición constituye la expresión más característica.

Aplicada al objeto de este trabajo, la distinción produce el siguiente resultado: cuando una persona jurídica dispone de un certificado de residencia fiscal extranjero válido y real —expedido tras la actividad comprobadora de la autoridad competente conforme a su propio Derecho interno, y sustentado en una estructura societaria con sustancia económica efectiva—, la elección del Estado de residencia, aun cuando responda predominantemente a

38 Sobre la delimitación entre simulación penalmente relevante y economía de opción lícita, véase Javier SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, “La simulación en el delito fiscal —negocios causalizados, pretensiones de ilícito «tendencial» y otras arritmias—”, en Mercedes PÉREZ MANZANO, Miguel Ángel IGLESIAS RÍO, Ana Cristina ANDRÉS DOMÍNGUEZ, María MARTÍN LORENZO y Margarita VALLE MARISCAL DE GANTE (coords.), *Estudios en homenaje a la profesora Susana Huerta Tocido*, Universidad Complutense, Madrid, 2020, pp. 761-774.

razones de ahorro fiscal, se sitúa en el terreno de la economía de opción lícita: el contribuyente no infringe la norma tributaria, sino que se acoge a una de las alternativas que el propio ordenamiento —interno y convencional— pone a su disposición. Cuando la estructura societaria carece de sustancia económica real y constituye un *wholly artificial arrangement* en la terminología acuñada por el TJUE, la conducta abandona el terreno de la economía de opción y se adentra en el del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria —art. 15 LGT—, con las consecuencias recalificadoras que ello conlleva en el ámbito tributario, pero sin que esa artificiosidad, por sí sola, alcance el umbral de la evasión penalmente relevante: como declaró el Tribunal Constitucional en la STC 120/2005, de 10 de mayo (FJ 4), «la utilización de la figura del fraude de ley para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE». La calificación como evasión fiscal penalmente relevante exige un elemento adicional: que el certificado invocado sea falso, o que haya sido obtenido mediante el suministro de información inexacta a la autoridad fiscal emisora, de manera que exista un acto positivo de ocultación dirigido a impedir que la Administración española conozca que el hecho imponible se ha realizado efectivamente en su territorio. Fuera de ese supuesto, la controversia sobre la residencia fiscal —incluso cuando la estructura societaria sea artificialmente optimizada— pertenece al ámbito del Derecho tributario sancionador o del conflicto en la aplicación de la norma, no al del Derecho penal.

6. DIMENSIÓN PROCESAL: PREJUDICIALIDAD, CARGA DE LA PRUEBA Y ESTÁNDAR PROBATORIO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA

6.1. La residencia fiscal como elemento normativo del tipo: la cuestión prejudicial en el proceso penal por delito fiscal

El análisis de los epígrafes anteriores ha puesto de manifiesto que la residencia fiscal de la persona jurídica integra la tipicidad del art. 305 CP pues se trata de una calificación jurídica que resulta de la aplicación de normas extrapenales —el art. 8 LIS y, cuando existe CDI, el régimen convencional aplicable— a hechos que en sí mismos son valorativamente neutros (el lugar donde está el domicilio social, el lugar desde donde se dirigen las operaciones, el Estado que ha emitido el certificado de residencia). Esta circunstancia tiene consecuencias procesales que la STS 274/2026 no examina pero que un análisis doctrinal no puede soslayar.

El Derecho procesal penal español regula la situación en que, para resolver el objeto del proceso penal, el tribunal necesita determinar previamente una cuestión jurídica perteneciente a otro orden jurisdiccional. El sistema parte de una regla general de no devolutividad: el juez penal puede resolver

incidentalmente las cuestiones extrapenales necesarias para decidir sobre la responsabilidad penal, sin que esa decisión produzca efectos de cosa juzgada fuera del proceso penal (art. 10.1 LOPJ). La excepción se produce cuando la cuestión prejudicial es verdaderamente determinante de la culpabilidad o inocencia y no puede resolverse incidentalmente sin invadir la competencia propia del orden jurisdiccional llamado a decidirla con carácter principal, supuesto en el que los arts. 3 a 7 LECrim. permiten la suspensión del proceso penal y la remisión de la cuestión al órgano competente. Atendiendo a lo anterior, la residencia fiscal controvertida no debe calificarse automáticamente como prejudicialidad devolutiva, pero sí puede adquirir esa naturaleza cuando la determinación normativa de la residencia conforme al CDI sea condición indispensable para afirmar la existencia misma del delito, cuando sea «determinante de la culpabilidad o de la inocencia».

La aplicación de este esquema al conflicto de residencia fiscal en el proceso por delito fiscal permite realizar la siguiente formulación: no cabe afirmar sin más que la jurisdicción penal pueda sustituir unilateralmente los cauces convencionales de resolución del conflicto; pero tampoco cabe convertir automáticamente todo conflicto de residencia en una prejudicialidad devolutiva obligatoria. La clave está en distinguir entre la valoración penal de los hechos acreditados —que corresponde al juez penal— y la determinación normativa del presupuesto tributario conforme al CDI —que no puede ser reconstruida al margen del sistema convencional aplicable.

Esta conclusión implica que cuando la defensa aporta un certificado de residencia extranjero válido —emitido por la autoridad competente del Estado emisor a los efectos del CDI aplicable— y ese certificado genera un conflicto de doble residencia que, conforme a la doctrina de la Sala Tercera, debe resolverse mediante las reglas de desempate del Convenio o, en su caso, mediante el MAP, la jurisdicción penal no debería resolver ese conflicto aplicando exclusivamente criterios de Derecho interno. En ese escenario, la suspensión del proceso penal hasta la activación o culminación de los mecanismos convencionales puede ser defendible cuando la determinación de la residencia sea verdaderamente decisiva para la tipicidad; alternatively, si el tribunal penal decide resolver incidentalmente la cuestión, deberá hacerlo aplicando el CDI como norma prevalente del sistema de fuentes, y no como un elemento probatorio disponible.

Como hemos analizado supra, en aquellos casos en que existiendo un certificado de residencial fiscal de un tercer Estado, la AEAT albergara dudas sobre su validez, cuenta con mecanismos convencionales, y de cooperación a fin de aclarar esta cuestión jurídica antes de decidir derivar el asunto al ámbito penal y “encomendar” a dicho orden jurisdiccional una cuestión de naturaleza extra penal.

Por lo tanto, cabría valorar las consecuencias jurídicas de la práctica de la AEAT cuando ignora la existencia de un certificado de residencia fiscal extranjero y, sin acudir previamente a los medios convencionales disponibles para despejar eventuales dudas sobre su validez, deriva al caso a la jurisdicción penal por una pretendida residencia fiscal fraudulenta. Con ello, la Administración estaría aplicando una norma interna —el art. 9.1.a) LIRPF— y soslayando la aplicación preferente de un tratado internacional vigente —el CDI aplicable—, lo que resulta contrario al art. 96 CE y al art. 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Una actuación que es contraria al principio de proporcionalidad y que en caso de que se constatará una voluntad elusiva del agente podría calificarse como un fraude de ley, en la medida en que se utiliza una norma de cobertura —la norma interna— con la finalidad de impedir la aplicación de la norma realmente llamada a regir el supuesto: el CDI. Esta solución es, además, ineficiente, pues impide a los tribunales especializados en una materia especialmente compleja dirimir la cuestión, derivando su resolución a otros tribunales (los penales) que generalmente precisarán de la asistencia de terceros expertos (peritos) para resolver la controversia jurídica.

6.2. La carga de la prueba en el proceso penal tributario y el valor probatorio del certificado de residencia

En aquellos casos en que, pese a no contar con un certificado de residencia fiscal de un tercer Estado, los servicios jurídicos de la AEAT hubieran remitido a la jurisdicción penal la resolución del asunto sin acudir a los medios convencionales, y pese a lo argumentado *supra*, el tribunal penal hubiera terminado aceptado la competencia, deberá analizarse el valor probatorio de dicho certificado de residencia fiscal.

Como es sabido, el art. 24.2 CE consagra el derecho a la presunción de inocencia como garantía procesal que se traduce en que el acusado no tiene que probar su inocencia sino que es la acusación la que debe demostrar su culpabilidad «más allá de toda duda razonable». En el contexto del certificado de residencia extranjero en el delito fiscal, la presunción de inocencia impone que si el certificado tiene valor probatorio reconocido —aunque sea de presunción *iuris tantum*—, la carga de destruir esa presunción corresponde enteramente a la acusación. El acusado que aporta un certificado válido —emitido por la autoridad competente, a los efectos del CDI, que acredita su residencia en el Estado emisor en el sentido del Convenio— ha satisfecho su carga de presentar un elemento de descargo que, en sí mismo, exige una respuesta probatoria de la acusación. No basta, a estos efectos, con que la acusación aporte indicios de vinculación con España —elementos sobre su sede de dirección efectiva, activos relevantes, domicilio de administrares, etc.—, porque todos esos indicios son, precisamente, los hechos que las *tie-breaker rules* de los CDI están diseñadas

para sopesar en el marco de un procedimiento de resolución de conflictos de doble residencia. La presentación de esos indicios por la acusación no destruye el certificado: activa el procedimiento de doble residencia que el CDI prevé.

La jurisprudencia constitucional sobre la prueba de indicios en el proceso penal ha establecido requisitos rigurosos para que los indicios puedan desvirtuar la presunción de inocencia: (i) los indicios deben estar plenamente acreditados; (ii) deben ser plurales o, excepcionalmente, de singular potencia acreditativa; (iii) debe existir una relación directa entre los indicios y el hecho que se infiere; y (iv) la inferencia debe ser racional, coherente y no excesivamente abierta. La Sala Segunda ha aplicado sistemáticamente estos requisitos en los delitos contra la Hacienda Pública. En la STS 381/2022, de 24 de abril, la Sala precisó que la prueba de la residencia puede basarse en indicios, siempre que el conjunto indiciario sea suficientemente robusto como para excluir más allá de la duda razonable la hipótesis alternativa —en este caso, la residencia extranjera certificada—.

El problema específico que la STS 274/2026 plantea —si bien en un supuesto de residencia fiscal de una persona física—, y que ninguna sentencia anterior de la Sala Segunda había abordado de forma directa, es el de la interacción entre la prueba de cargo basada en el criterio de los 183 días y la prueba de descargo consistente en el certificado extranjero válido. La Sala resuelve esa interacción de la siguiente forma: si la prueba de cargo acredita más de 183 días de permanencia en España, el certificado extranjero queda desvirtuado, porque «si se entiende acreditada una residencia en España durante más de 183 días, es evidente que el acusado no había podido estar en Venezuela durante más de 183 días en esos mismos periodos». Este razonamiento proyecta sobre el proceso penal una lógica de suma cero que el régimen convencional no admite: que una persona haya estado en España más de 183 días no excluye, por sí solo, que sea residente fiscal en Venezuela «en el sentido del Convenio», porque el criterio de residencia del CDI España-Venezuela no es el de los 183 días sino el del art. 4.1 del Convenio (remisión al Derecho interno venezolano).

La consecuencia procesal que se deriva de esta crítica es, en los supuestos de persona física, que la aportación del certificado por la defensa activa una obligación procedimental para la acusación: la de demostrar no solo que existen vínculos con España sino que el certificado es falso, que fue obtenido fraudulentamente, o que la residencia declarada en él vulnera la propia definición de residencia del CDI. Esa consecuencia es aplicable también —y con mayor intensidad— a los supuestos de residencia fiscal de persona jurídica, pues mientras que en el caso de la persona física el criterio de los 183 días ofrece al tribunal al menos un umbral empíricamente verificable —con todas las críticas que merece desde la perspectiva convencional—, en el caso de la persona jurídica ese umbral no existe. La «sede de dirección efectiva» del

art. 8.1 LIS constituye una calificación jurídica que resulta de ponderar circunstancias diversas —lugar de celebración del consejo de administración, residencia de los administradores, localización de las funciones de dirección ejecutiva— que en los grupos multinacionales modernos se reparten entre varias jurisdicciones. Si la acusación no puede destruir el certificado de la persona física con simples indicios de vinculación con España, con menor razón puede hacerlo en el caso de la persona jurídica aportando indicios de que alguno de esos factores de dirección se localiza en territorio español, cuando la propia norma de reenvío —el art. 8.1 LIS— no establece qué peso relativo merece cada uno de ellos.

También en relación con la carga de la prueba trataremos muy superficialmente un factor procesal que merece atención específica: el peso desproporcionado que los tribunales penales atribuyen al informe pericial de la Agencia Tributaria en detrimento de los informes periciales de la defensa. En la mayoría de los procesos por delito fiscal, la prueba de cargo central es el informe elaborado por los peritos de la AEAT, al que los tribunales tienden a reconocer mayor «objetividad» por su condición de funcionarios del Estado. Esta tendencia, cuestionada por la jurisprudencia más reciente de la propia Sala Segunda, es especialmente problemática en el ámbito de la residencia fiscal: el perito de la AEAT parte necesariamente de una posición institucional sesgada —la de la Administración que ha instruido el expediente de comprobación y ha remitido el tanto de culpa— y su informe puede estar condicionado por las conclusiones del procedimiento administrativo previo, que en ocasiones aplicó criterios distintos de los que resultan del CDI. La garantía del principio de contradicción (art. 24.2 CE) exige que el informe pericial de la defensa —aportado por expertos en Derecho tributario internacional con conocimiento del ordenamiento jurídico del Estado emisor del certificado— sea valorado con el mismo rigor metodológico que el informe de los peritos estatales, y que la decisión sobre la residencia no se reduzca a una ratificación judicial del criterio administrativo previo³⁹.

39 La garantía de contradicción en la prueba pericial tributaria deriva del art. 24.2 CE y se ve reforzada por la jurisprudencia del TEDH sobre el derecho a un proceso equitativo reconocido en el art. 6 CEDH. En la STEDH de 6 de mayo de 1985, *Bönnisch c. Austria*, el Tribunal declaró que la intervención en el proceso de un experto vinculado institucionalmente a la autoridad pública puede comprometer la igualdad de armas si la defensa no dispone de una posibilidad efectiva de cuestionar su informe y de someter la prueba técnica a contradicción en condiciones equilibradas. Proyectado sobre los procesos por delito fiscal, este estándar impide atribuir a los informes de los peritos de la AEAT una credibilidad prevalente por la sola condición funcional de sus autores: su fuerza probatoria debe depender de la metodología empleada, la fundamentación del dictamen, la especialización técnica de sus autores y su contraste efectivo con los informes aportados por la defensa.

6.3. Propuesta de estándar probatorio para el certificado de residencia extranjero en el proceso penal

Las consideraciones precedentes permiten formular una propuesta de estándar probatorio para el certificado de residencia extranjero en el proceso penal por delito fiscal, de conformidad con el sistema de fuentes constitucional y convencional. Esta propuesta se articula en cuatro reglas cuya aplicación diferenciada depende de si existe o no un CDI en vigor entre España y el Estado emisor del certificado.

Primera regla: presunción de validez reforzada cuando existe CDI.

Cuando el certificado ha sido emitido por la autoridad competente del Estado emisor a los efectos del CDI aplicable, y cumple los requisitos formales exigidos por la normativa española (Orden EHA/3316/2010), el tribunal penal debe reconocerle un valor probatorio equivalente al que la Sala Tercera le atribuye en el ámbito administrativo: la presunción de validez opera con eficacia plena desde la presentación del certificado, y la carga de destruirla corresponde íntegramente a la acusación. Esta regla no transforma el certificado en prueba legal indestructible —que es la conclusión que la STS 274/2026 rechaza, con razón—, sino que impone a la acusación la obligación de presentar una contraprueba que sea cualitativa y cuantitativamente suficiente para superar el umbral de la duda razonable.

Segunda regla: el estándar de la contraprueba es la demostración de falsedad o de violación del CDI. La acusación no destruye la presunción de validez del certificado con la mera prueba de que existen vínculos entre el acusado o la entidad y el territorio español. Para superar la presunción, la acusación debe acreditar alguna de las siguientes circunstancias: (a) que el certificado es falso; o (b) que el certificado fue obtenido mediante la aportación de información falsa a las autoridades del Estado emisor, para lo cual cuenta con los mecanismos de cooperación entre Administraciones analizados en este trabajo.

Tercera regla: en ausencia de CDI, la presunción es *iuris tantum* ordinaria. Cuando no existe CDI entre España y el Estado emisor del certificado, la presunción de validez del certificado es la ordinaria de la prueba *iuris tantum*: la acusación puede destruirla mediante cualquier prueba de cargo suficiente para acreditar la residencia en España más allá de la duda razonable, sin las limitaciones que el régimen convencional impone cuando existe CDI en vigor. En este supuesto, el criterio del art. 8 LIS —y, si el acusado es persona física, el art. 9 LIRPF— opera con plena eficacia como estándar normativo de referencia, y la valoración de la prueba por el tribunal penal es libre, con el único límite de la presunción de inocencia y el estándar de la duda razonable.

Cuarta regla: el dolo defraudatorio no puede presumirse de la discrepancia de residencias. El art. 305 CP exige, además de la concurrencia

del elemento típico de la residencia en España, el dolo de «defraudar para eludir» el pago del tributo. En el supuesto de la persona jurídica con residencia controvertida, el dolo no puede inferirse de la mera existencia de un conflicto de residencia entre dos jurisdicciones: ese conflicto es, por definición, un supuesto que el ordenamiento convencional prevé y para el que establece mecanismos específicos de resolución. La inferencia de dolo requiere que la acusación acredite que el responsable conocía que la residencia declarada era jurídicamente infundada o que fue creada artificialmente con el exclusivo propósito de eludir la tributación en España. La existencia de un certificado válido obtenido de buena fe de la autoridad competente del Estado extranjero es un elemento de cargo de primera magnitud contra la inferencia de dolo: si la autoridad fiscal soberana del Estado de domicilio ha certificado la residencia, el administrador de la entidad que confía en ese certificado actúa razonablemente y no puede ser considerado autor de un acto doloso de defraudación. La solicitud por parte del contribuyente o de la entidad de un MAP ante las autoridades competentes de los dos Estados para resolver el conflicto de residencia —antes o durante el proceso penal— y el hecho de que el Estado requerido admita dar curso a ese procedimiento, debe ser considerada por el tribunal penal como un elemento relevante a efectos de la valoración del dolo. Quien activa los mecanismos convencionales previstos para la resolución del conflicto no manifiesta una voluntad de defraudar sino de someter la cuestión al procedimiento bilateral establecido por el propio Derecho internacional tributario. La resolución del MAP en favor de la residencia española puede ser considerada por el tribunal penal como elemento de cargo a partir de ese momento; la resolución en favor de la residencia extranjera, o la pendencia del MAP sin resolución, debe ser tratada como elemento que genera duda razonable sobre el elemento típico y, en consecuencia, que beneficia al acusado conforme al principio *in dubio pro reo*.

7. CONCLUSIONES

El análisis precedente permite concluir que la residencia fiscal de la persona jurídica no puede operar en el proceso penal como un presupuesto típico de determinación puramente fáctica, susceptible de ser reconstruido unilateralmente por la Administración tributaria o por el órgano penal mediante una simple ponderación de indicios de conexión territorial con España. Se trata, por el contrario, de un concepto jurídico de naturaleza tributaria y convencional, estructuralmente indeterminado, cuya concreción exige atender al sistema de fuentes aplicable —CDI, mecanismos de cooperación internacional y Derecho interno— y cuya traslación al art. 305 CP debe someterse a las garantías reforzadas propias de la norma penal en blanco.

Primera. La residencia fiscal de la persona jurídica constituye un concepto jurídico indeterminado tanto en el Derecho tributario internacional como en el Derecho español. Ni el art. 8 LIS ni el art. 4 del Modelo de Convenio

de la OCDE ofrecen una definición cerrada y autosuficiente de la residencia societaria. En particular, la «sede de dirección efectiva» remite a una valoración compleja de circunstancias imprecisas —órganos de administración, dirección ejecutiva, centros de decisión, sustancia económica, localización de activos y funciones— que, en las estructuras multinacionales contemporáneas, pueden aparecer legítimamente repartidas entre varias jurisdicciones. Esta indeterminación no desaparece cuando la controversia se traslada al proceso penal: se incorpora al tipo penal en blanco y condiciona la posibilidad misma de afirmar la tipicidad.

Segunda. Cuando existe un CDI en vigor, el certificado de residencia fiscal extranjero emitido por la autoridad competente del otro Estado a los efectos del Convenio no puede ser tratado como un documento privado más ni como una mera declaración unilateral del contribuyente. Su función es precisamente acreditar, en el marco convencional bilateral, que la persona o entidad es residente en el sentido del tratado. Por ello, la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el principio de no indagación debe proyectarse también sobre el presupuesto normativo del delito fiscal: España no puede sustituir unilateralmente el juicio soberano de la Administración extranjera sobre su propio Derecho interno ni resolver el conflicto de residencia prescindiendo de las reglas convencionales aplicables.

Tercera. La crítica a la STS 274/2026 (Sala 2.^a) no reside necesariamente en el resultado alcanzado en el caso concreto —referido, además, a una persona física—, sino en la fundamentación normativa utilizada para alcanzarlo. La autonomía del proceso penal justifica la libre valoración de la prueba y la independencia del juez penal respecto de lo resuelto en otros procedimientos, pero no autoriza a desconocer el sistema de fuentes ni a desplazar un tratado internacional vigente mediante la aplicación preferente de una norma interna. Si el elemento típico «residencia fiscal» está regulado por un CDI, la norma penal en blanco remite también a ese régimen convencional, que prevalece sobre el Derecho interno conforme al art. 96 CE. Una fundamentación que prescinde del sistema convencional para construir el elemento típico no puede ser trasladada sin matizaciones a supuestos de persona jurídica.

Cuarta. La consecuencia dogmática de prescindir del régimen convencional en sede penal es la aparición de una tipicidad flotante: el mismo supuesto de hecho —una persona jurídica formalmente residente en el extranjero, provista de certificado válido y sometida a un eventual conflicto de doble residencia— puede ser considerado no sujeto a tributación en sede tributaria y típico en sede penal, según el órgano que valore la controversia. Esa fragmentación resulta difícilmente compatible con el principio de legalidad penal en su vertiente de *lex certa*, particularmente en un delito mala prohibita como el delito fiscal, en el que el ciudadano depende de la norma tributaria y

convencional para conocer *ex ante* si su conducta integra o no el presupuesto de la infracción penal.

Quinta. La existencia de un certificado de residencia fiscal extranjero válido impone a la acusación una carga probatoria cualificada. No basta con acreditar indicios de vinculación con España —por intensos que sean— si esos indicios son precisamente los que el Convenio prevé ponderar mediante sus reglas de desempate o mediante el procedimiento amistoso. Para destruir el valor del certificado en el proceso penal será preciso acreditar, más allá de toda duda razonable, que el certificado es falso, que fue obtenido mediante información falsa o incompleta, o que la residencia declarada vulnera las propias reglas del CDI. De lo contrario, el certificado genera una duda razonable sobre la concurrencia del elemento típico de residencia fiscal española, que debe conducir al archivo o a la absolución.

Sexta. La AEAT dispone de instrumentos de cooperación suficientes, tanto a nivel convencional como comunitario, para contrastar las dudas que pueda albergar sobre la residencia fiscal declarada por una entidad extranjera. El intercambio de información previsto en los CDI, la cooperación administrativa en el ámbito de la Unión Europea y, en su caso, el MAP son cauces específicamente diseñados para resolver conflictos de residencia entre Estados. La omisión de esos mecanismos antes de derivar la controversia al proceso penal no puede ser neutra: debe valorarse en contra de la suficiencia de la prueba de cargo, en aplicación del principio de facilidad probatoria, y refuerza la duda razonable cuando la acusación pretende sustituir la verificación internacional por una reconstrucción unilateral de la residencia.

Séptima. Desde la perspectiva del elemento subjetivo, la mera discrepancia entre Administraciones tributarias sobre la residencia fiscal de una persona jurídica no permite inferir el dolo defraudatorio exigido por el art. 305 CP. El conflicto de residencia es una situación prevista por el Derecho internacional tributario y dotada de mecanismos propios de solución y no constituye por sí mismo una maniobra de ocultación. La frontera entre economía de opción, elusión y evasión penalmente relevante no debe situarse en la mera artificiosidad de la estructura societaria —que pertenece al ámbito del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del art. 15 LGT y tiene consecuencias exclusivamente tributarias, sin que quepa utilizar la figura del fraude de ley para construir directamente tipicidad penal—, sino en la existencia de falsedad del certificado o de aportación consciente de información falsa a la autoridad extranjera emisora, elementos que sí integran el acto positivo de ocultación exigido por el art. 305 CP. Fuera de esos supuestos, la controversia podrá tener consecuencias tributarias, pero no debe convertirse automáticamente en delito fiscal.

Octava. En los casos de persona jurídica, las anteriores cautelas deben operar con mayor intensidad que en los supuestos de persona física. Mientras que el criterio de permanencia de los 183 días proporciona, al menos,

un dato empírico susceptible de comprobación, la sede de dirección efectiva exige valoraciones jurídicas abiertas y discutibles. Por ello, la atribución de residencia fiscal española a una sociedad extranjera con certificado válido no puede descansar en una lectura expansiva del art. 8 LIS ni en la selección de algunos factores de conexión con España, sino en una prueba concluyente de que la residencia extranjera certificada carece de realidad jurídica.

En definitiva, si bien el certificado de residencia fiscal extranjero no convierte en irrevisable la posición del contribuyente ni impide la persecución penal de verdaderas estructuras defraudatorias, sin embargo sí obliga a situar el debate en sus justos términos: la acusación penal no puede fundarse en la simple discrepancia administrativa sobre la residencia ni en la aplicación aislada de criterios internos desplazados por un CDI. Solo cuando se demuestre, con prueba suficiente y respetando el sistema convencional aplicable, que el certificado es falso, fue obtenido fraudulentamente o encubre una simulación relevante, podrá afirmarse la concurrencia del elemento típico y del dolo defraudatorio exigidos por el art. 305 CP. Hasta entonces, la residencia fiscal controvertida de la persona jurídica permanece en el ámbito propio del Derecho tributario y convencional, no en el del Derecho penal.

8. BIBLIOGRAFÍA

- Ignacio AYALA GÓMEZ, “Los «delitos contra la Hacienda Pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado «delito fiscal» del artículo 305 del Código Penal”, en Emilio OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 96–166.
- Andrés BÁEZ MORENO y Juan José ZORNOZA PÉREZ, “Spain”, en Edoardo TRAVERSA (ed.), *Corporate Tax Residence and Mobility*, EATLP International Tax Series, vol. 16, IBFD, Ámsterdam, 2018, pp. 543–572.
- María del Carmen CÁMARA BARROSO, “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.
- Enrique DE MIGUEL CANUTO, “Consideraciones sobre el lugar de residencia en la imposición de los fondos de inversión internacionales”, en Manuel LUCAS DURÁN (dir.) y Andrés GARCÍA MARTÍNEZ (coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, pp. 130–150.
- Ramón FALCÓN Y TELLA, “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (y II)”, *Quincena Fiscal*, núms. 3–4, 2007, pp. 9–10.
- Ramón FALCÓN Y TELLA y Elvira PULIDO GUERRA, *Derecho fiscal internacional*, 2.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 16–27.

- Marta GONZÁLEZ APARICIO, “La determinación de la residencia de las entidades en el marco de la normativa convencional internacional”, en Manuel LUCAS DURÁN (dir.) y Andrés GARCÍA MARTÍNEZ (coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, pp. 114–129.
- Roland ISMER, “History and Emergence of the Corporate Residence Concept in Europe: A Comparative Approach”, en Edoardo TRAVERSA (ed.), *Corporate Tax Residence and Mobility*, EATLP International Tax Series, vol. 16, IBFD, Ámsterdam, 2018, pp. 27–52.
- Manuel LUCAS DURÁN, “Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 14–38.
- Carlos MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 7.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.
- Santiago MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 7.^a ed., Reppertor, Barcelona, 2006.
- Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, “La residencia fiscal. Acreditación de la residencia a través de los certificados fiscales”, *Cuadernos de Formación*, colab. 11/07, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- Francisco MUÑOZ CONDE y Mercedes GARCÍA ARÁN, *Derecho Penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- OCDE, *2024 Mutual Agreement Procedure (MAP) Statistics*, OECD Publishing, París, 2025.
- OCDE, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, París, 2025.
- Fernando PÉREZ ROYO, “El Impuesto sobre Sociedades”, en Fernando PÉREZ ROYO (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 3.^a ed., Tecnos, Madrid, 2009, pp. 316–317.
- Enrique SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, “Traslados artificiales de la residencia fiscal de las personas jurídicas a nivel internacional: la deslocalización de la sede de dirección efectiva. Cuestiones generales y soluciones potenciales”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 229–259.
- Javier SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, “La simulación en el delito fiscal —negocios causalizados, pretensiones de ilícito «tendencial» y otras arritmias—”, en Mercedes PÉREZ MANZANO, Miguel Ángel IGLESIAS RÍO, Ana Cristina ANDRÉS DOMÍNGUEZ, María MARTÍN LORENZO y Margarita VALLE MARISCAL DE GANTE (coords.), *Estudios en homenaje a la profesora Susana Huerta Tocildo*, Universidad Complutense, Madrid, 2020, pp. 761–774.

La persona jurídica ante el delito fiscal: residencia fiscal, certificado extranjero y tipicidad...

Jesús-María SILVA SÁNCHEZ, *Derecho penal. Parte general*, 1.^a ed., Aranzadi, Madrid, 2025.

Marta SOLSONA SALES, “La residencia fiscal de las personas jurídicas”, *Cuadernos de Formación*, vol. 29, colab. 14/23, Instituto de Estudios Fiscales, 2023, pp. 239–246.

Laura SOTO BERNABÉU, “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”, en Isaac MERINO JARA (dir.) y Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA (coord.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 325–356.

Edoardo TRAVERSA, “Corporate Tax Residence at the Crossroads between International Competition and Convergence: Outlining the Debate”, en Edoardo TRAVERSA (ed.), *Corporate Tax Residence and Mobility*, EATLP International Tax Series, vol. 16, IBFD, Ámsterdam, 2018, pp. 5–8.

