

TRIBUTACIÓN	¿CRISIS DEL CRITERIO DE LA RESIDENCIA HABITUAL? UNA PROPUESTA DE REVISIÓN PARA SOMETER LOS TRIBUTOS DE NATURALEZA PERSONAL EXCLUSIVAMENTE EN EL ESTADO DE LA FUENTE	Núm. 54/2004
--------------------	--	------------------------

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

Extracto:

El autor aborda desde el punto de vista legislativo, doctrinal y jurisprudencial el concepto de residencia fiscal tanto como criterio de sujeción que determina el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio en que el Estado puede ejercer su poder tributario, como punto de conexión de los tributos personales cedidos a las Comunidades Autónomas. El estudio se centra esencialmente en la Jurisprudencia Comunitaria que se ha dictado sobre la materia y en la normativa interna referente al ámbito del IRPF y del IRNR, pero sin soslayar los Convenios para evitar la doble imposición internacional y los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Por otro lado, presenta un enfoque crítico que culmina con una propuesta de *lege ferenda* de revisión de los principios de la imposición internacional al objeto de gravitar los impuestos de naturaleza personal en el Estado de la fuente.

Sumario:

- I. Concepto y fundamento jurídico.
 - A) La residencia habitual en las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico.
 - 1) Planteamiento.
 - 2) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho privado.
 - 3) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho público.
 - B) Fundamento jurídico.
 - C) Residencia y libertades comunitarias.
- II. La evolución legislativa del concepto de residencia.
 - A) Antecedentes legislativos.
 - 1) La residencia habitual en la Contribución sobre la Renta de 1932.
 - 2) La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1954.
 - 3) La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1964.
 - 4) La residencia habitual en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.
 - 5) La residencia habitual en la Ley 18/1991, de 6 de junio.
 - B) Breve referencia a la regulación actual de las Leyes 40 y 41/1998, de 9 de diciembre, y sus posteriores Textos Refundidos de 5 de marzo de 2004.
- III. La residencia como criterio de sujeción al poder tributario.
 - A) Criterios de sujeción en la aplicación de las normas tributarias en el espacio.
 - B) La concepción dualista del artículo 11 de la Ley General Tributaria.
 - C) La nacionalidad como criterio de sujeción ilimitada en nuestro ordenamiento jurídico.
 - 1) Titulares de cargos públicos o funcionarios de nacionalidad española destinados en el extranjero.
 - 2) Los cambios de residencia hacia paraísos fiscales de personas de nacionalidad española.
 - D) La residencia fiscal en los convenios de doble imposición.
 - E) La residencia en el MC OCDE.
- IV. La residencia como punto de conexión.
 - A) La residencia en la legislación estatal.
 - 1) Criterios para determinar la residencia en nuestro país.
 - 2) La opción de tributación por obligación limitada por cambio de residencia a nuestro país.
 - B) La residencia autonómica.
 - 1) Permanencia territorial en una Comunidad Autónoma.
 - 2) Centro de intereses.
- V. Conclusiones.

Bibliografía.

«La búsqueda de la equivalencia entre impuesto pagado por los distintos contribuyentes y los beneficios recibidos por cada uno de ellos en virtud de los servicios públicos, es absurda. Si la búsqueda fuese posible, sería inútil discurrir sobre impuestos, porque estaríamos en el campo de los precios públicos o de las tasas».

Principii di Scienza della Finanza

L. EINAUDI

I. CONCEPTO Y FUNDAMENTO JURÍDICO

A) La residencia habitual en las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico.

1) Planteamiento.

En las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico se utiliza el término de residencia habitual con objeto de vincular a un sujeto con el territorio del Estado. Así, las cosas, la residencia habitual determina, la relación de enraizamiento en un medio dado, en atención a elementos objetivamente comprobables y referidos, siempre a la concreta situación, comportamiento y circunstancias de la persona de la que se predica ¹. Sin embargo, como apuntaremos a continuación, cada rama del Derecho se nutre de determinados índices fácticos o de arraigo de un sujeto con el medio en el que se desenvuelve, convirtiendo al citado concepto en singular, y dotándole de cierta autonomía jurídica en función de la disciplina desde el que se analiza.

Como señalaremos a continuación, los índices que se emplean en las distintas esferas de nuestro Derecho con independencia de la rama jurídica en que nos situemos, son básicamente de tres tipos: de carácter temporal (de permanencia en nuestro país durante un determinado tiempo), de arraigo económico (centro de intereses económicos determinado por el ejercicio de una actividad laboral por cuenta ajena, de una actividad empresarial o profesional por cuenta propia, o por la propiedad de ciertos bienes), y de carácter sociológico (enraizamiento del sujeto a un determinado territorio en función de donde se encuentre radicado el núcleo familiar).

¹ Cfr. J.M.^a ESPINAR VICENTE, Voz «residencia habitual (Derecho Internacional Privado)», en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Civitas, págs. 5.877.

La singularidad y variedad de estos índices fácticos de la noción de residencia nos permiten afirmar el carácter sectorial, específico y plural del concepto objeto de estudio. Siguiendo a VAN HOOGSTRATEN, «la vida de una persona, al igual que una elipse, puede tener más de un centro»², por lo que puede darse la paradoja de que a efectos civiles tenga fijada su residencia fuera de nuestras fronteras –por no estar empadronado ni tener fijada su residencia familiar en nuestro país–, pero en cambio, tener la consideración de residente a efectos tributarios por radicar su centro de intereses económicos en nuestro Estado. Como señalaremos más adelante, el concepto de residente que regula la legislación tributaria española tiene una vocación omnicomprendiva al hacer tributar por la llamada «renta mundial» a todo sujeto ligado a nuestro territorio por razones de permanencia territorial, intereses económicos o intereses personales o afectivos.

Nótese que el legislador en cada una de las disciplinas jurídicas es soberano al objeto de elaborar el concepto de residencia habitual que ha de acuñarse en las distintas ramas del Derecho³.

En efecto, la permanencia en un lugar durante cierto tiempo y la vinculación del sujeto con un determinado territorio constituye, en puridad, hechos fácticos que el legislador toma de la realidad. Una vez observados, los adaptará a las necesidades de cada una de las ramas del ordenamiento jurídico, haciendo hincapié en alguna o varias de ellas al objeto de conformar el punto de conexión requerido⁴.

Como expondremos a lo largo de estas páginas, la demarcación territorial que determinará la residencia en las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico vendrá integrada por una serie de índices fácticos que expresarán la vinculación de una persona con el determinado medio social en el que se desenvuelve el citado sujeto, ya sea *ratione personae* o *ratione activitatis personae*.

² Cfr. M.H. VAN HOOGSTRATEN, «La codification par traités en Droit international privé dans le cadre de la Conférence de la Haye», *Recueil des Cours. Académie de Droit International de La Haya*, n.º 122, 1967, vol. III, pág. 367. En efecto, como afirma ESPINAR, un individuo puede vivir en un medio social concreto la mayor parte del tiempo, tener allí su casa, su familia, sus amigos de trato cotidiano y, sin embargo, tener su patrimonio y el centro de su gestión en otro lugar distinto. Su existencia personal y familiar resulta homogénea en el primer medio, aunque sus negocios sean manifiestamente ajenos a él; cfr. J.M.ª ESPINAR VICENTE, *Ibidem*.

³ En esta línea, BOKOBO MOICHE ha subrayado la importancia de que en cada rama del ordenamiento jurídico exista un concepto único en atención a las finalidades de cada una de las materias en las que entra en juego; cfr. S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 74. Es también de esta opinión ESPINAR VICENTE, al afirmar que no son los mismos elementos los que caracterizan a la residencia habitual cuando se contempla como punto de conexión en el contexto del estatuto personal o cuando se atiende a ella en el ámbito de las obligaciones contractuales o en el ámbito de los tributos; cfr. J.M.ª ESPINAR VICENTE, «El concepto de la residencia habitual en el sistema español de derecho internacional privado», *Revista de Derecho Privado*, 1980, vol. I, pág. 9.

⁴ Cfr. S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, ob. cit., pág. 74. Así, por ejemplo, la residencia en el Derecho administrativo –a diferencia de lo que sucede en la esfera tributaria– no requiere la nota de habitualidad, por lo que la residencia desde el año 1985 se adquiere por la condición de español, residente en un municipio y por la mayoría de edad, prescindiéndose de toda referencia al aspecto temporal. En este sentido, vid. M. COCA PAYERAS, «Estatuto jurídico de los catalanes», en la obra colectiva *Comentarios sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña*, Instituto de Estudios Autonómicos, Barcelona, 1990, págs. 258 y 259. Esta misma problemática se plantea respecto al concepto de domicilio empleado por las distintas ramas del derecho; vid. sobre el particular en el derecho italiano a P. CARETTI, voz «Domicilio (libertá di)», en la obra colectiva *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Utet, Torino, 1988, pág. 322.

2) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho privado.

El concepto de residencia nace en el Derecho privado con la finalidad de expresar en términos fácticos, el arraigo entre una persona y un concreto medio socio-jurídico ⁵. En esta línea, el Diccionario de la Real Academia Española define la residencia como «acción y efecto de residir», y por «residir», estar establecido en un lugar ⁶.

Por su parte, el Código Civil emplea el concepto de residencia para la adquisición de la nacionalidad (art. 22) ⁷, para la adquisición de la vecindad (arts. 14 y 15) ⁸, para la declaración de ausencia (art. 181) ⁹ y para determinar el domicilio de las personas físicas (arts. 40 y 41).

⁵ Siguiendo a CORAZZINI, la residencia constituye una de las coordenadas típicas a través de las cuales se expresa la relación sujeto-espacio, en torno a la cual giran las relaciones sociales y familiares del primero; *cf.* M. CORAZZINI, «Alcune osservazioni in tema di domicilio e residenza fiscale», en la obra colectiva *La Commissione Tributaria Centrale*, 1991, vol. II, pág. 1.403.

⁶ *Vid.* REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, vol. II, 21.ª edición, Espasa Calpe, Madrid, págs. 1.780 y 1.781.

⁷ En particular, el artículo 22 Cc prescribe que «la nacionalidad española se adquirirá por residencia en España por tiempo de diez años, previa solicitud del interesado y mediante concesión otorgada por el Ministro de Justicia, que podrá denegarla por motivos de orden público o de interés nacional.

Serán suficientes dos años, cuando se trate de nacionales de origen de los países iberoamericanos, Andorra, Filipinas, Guinea Ecuatorial o Portugal o de sefardíes, que acrediten su respectiva condición.

Bastará sin embargo, el tiempo de residencia de un año para:

1.º El que haya nacido en territorio español.

2.º El nacido fuera de España de padre o madre que originariamente hubieran sido españoles.

3.º El que no haya ejercitado oportunamente la facultad de optar.

4.º Quien se haya casado con español o española, aunque el matrimonio se hubiera disuelto.

En todos los casos la residencia habrá de ser legal, continuada e inmediatamente anterior a la petición.

El solicitante deberá ser mayor de dieciocho años o no estar emancipado.

Para que la concesión tenga eficacia será necesario cumplir los requisitos establecidos en el último párrafo del artículo 20. La concesión o denegación de la nacionalidad deja a salvo la vía judicial civil».

Siguiendo a ESPINAR VICENTE, en el derecho de la nacionalidad, la residencia opera de tres maneras distintas. En primer lugar, para la recuperación de la ciudadanía en el que basta la mera consideración administrativa de la residencia legal. En segundo lugar, para la adquisición de ésta, que el cómputo temporal de los diez, cinco, dos y un año, se conjuga, en los plazos más bajos, con elementos de integración que no hacen referencia directa al enraizamiento social previo entre el peticionario y el medio social español, sino más bien a las circunstancias que facilitarán el ulterior arraigo de quien lleva menos tiempo residiendo en España. Por último, se utiliza también el término «residencia habitual» en este ámbito en relación con la pérdida de la nacionalidad pero sin que la norma defina el criterio con el que debe valorarse; *cf.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, voz «Residencia habitual» (*Derecho Internacional Privado*), *ob. cit.*, pág. 5.879.

⁸ Así, el artículo 14 del Cc establece que la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil, adquiriéndose la vecindad civil: 1.º por *residencia* continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad. 2.º por *residencia* continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo. Ambas declaraciones se harán constar en el Registro Civil y no necesitan ser reiteradas. 4.º La mujer casada seguirá la condición del marido, y los hijos no emancipados la de su padre, y, en defecto de éste, la de su madre. 5.º En caso de duda prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar del nacimiento.

Por su parte, el artículo 15 del mismo cuerpo legal establece que «la adquisición de la nacionalidad española lleva aparejada la vecindad civil común, a menos que el extranjero residiere en un territorio de derecho especial o foral durante el tiempo necesario para ganarla según el artículo anterior y en el expediente de nacionalidad hubiere optado por la vecindad foral o especial...».

⁹ Así, el artículo 181 Cc reza de la siguiente forma: «En todo caso, desaparecida una persona de su domicilio o del lugar de su última *residencia*, sin haberse tenido de ella más noticias, podrá el Juez, a instancia de parte interesada o del Ministerio Fiscal, nombrar un defensor que ampare y represente al desaparecido en juicio o en los negocios que no admitan demora sin perjuicio grave (...)».

En este último caso, el Código Civil en su artículo 40 identifica los términos de domicilio y de residencia, al establecer que para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales será el lugar de su *residencia habitual*, y en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil ¹⁰. Partiendo de la equiparación entre residencia y domicilio podrían destacarse como rasgos comunes a ambas categorías jurídicas, en primer lugar, el que ambos requieren de una permanencia estable; es decir, de un *domun colere* en el que puedan apreciarse los índices de habitualidad que tengan relevancia jurídica en el contexto del ordenamiento desde el que deba aquilatarse la estabilidad. Y en segundo lugar, una permanencia legal, es decir, que el arraigo estabilizado no se produzca en fraude a las normas que regulan imperativamente las condiciones previstas para la entrada y establecimiento de extranjeros en cada Derecho interno ¹¹. Por último, esta permanencia *estable y legal* requiere además un *animus manendi*, es decir, una intención o voluntad de convertir un determinado lugar en su centro de intereses vitales (económicos y familiares).

El Tribunal Constitucional ha matizado que el domicilio, lugar de residencia habitual, según la definición legal que recoge el artículo 40 Cc, acota el espacio donde el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales, haciéndolo con la libertad más espontánea (STC 82/1984, de 20 de julio), y por ello, su protección tiene un carácter instrumental para la defensa del ámbito en el cual se desarrolla la vida privada. A tal efecto, se extiende el concepto de domicilio no sólo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular (STC 50/1995, de 23 de febrero).

¹⁰ Así, para ÁLVAREZ VIGARAY el legislador civil emplea de forma indiscriminada los términos «residencia» y «domicilio» sin que pueda apreciarse de este hecho, una diferencia conceptual clara entre ambas que justifique esta diversidad terminológica; *cfr.* R. ÁLVAREZ VIGARAY, voz «El domicilio», en la obra colectiva *Anuario de Derecho Civil*, págs. 572 y 573. Sin embargo, ESPINAR VICENTE va más allá, al entender que tal identificación no obedece a una «técnica incorrecta, sino que, por el contrario, el legislador sólo emplea el término "domicilio" cuando quiere referirse a una noción esencialmente técnica y por eso no aparece utilizada en el contexto de normas que se refieren a cuestiones procedimentales (testigos, proclamas, ausencia, cumplimiento de las obligaciones, etc.) o bien, en conexión con personas jurídicas. En todos los demás casos prefiere aludir a la residencia que, además de coincidir normalmente con el domicilio, permite un margen más flexible de apreciación»; *cfr.* J.M.^a ESPINAR VICENTE, «El concepto de la residencia habitual en el sistema español de Derecho Internacional Privado», *Revista de Derecho Privado*, vol. I, 1980, pág. 6.

¹¹ *Cfr.* J.M.^a ESPINAR VICENTE, «El concepto de residencia habitual en el sistema español de Derecho Internacional Privado», *ob. cit.*, pág. 8. Sin embargo, para el citado autor, las diferencias sustanciales entre el domicilio y la residencia habitual estriban en que mientras el primero no es sino el reconocimiento legal de una residencia estable y, por consiguiente, para su existencia se requiere de una calificación *ex lege*, la residencia habitual constituye una noción de hecho que puede predicarse de un sujeto con independencia de la consideración legal que reciba la presencia estable de esa persona en un determinado lugar; *cfr.* J.M.^a ESPINAR VICENTE, *ob. cit.*, pág. 26. Así, siguiendo al mismo autor, el domicilio tiene por finalidad concretar el lugar donde han de ejercerse los derechos y cumplirse las obligaciones, mientras que la residencia habitual, como punto de conexión, tiene otros antecedentes y otros objetivos, pues, «en primer término, no pretende ser expresión de una demarcación territorial seleccionada en función de la actividad jurídica, del individuo, sino que se conforma en razón exclusiva del arraigo sociológico del sujeto. En segundo término, no refleja el resultado de un proceso deductivo en cuya base se establece cuál es la habitación razonable de las personas en razón de la actividad o posición; sino que constituye el resultado de un proceso individual de análisis a través del cual se establece casuísticamente el centro –o centros– de vida de cada persona en atención a circunstancias específicas»; *cfr.* J.M.^a ESPINAR VICENTE, voz «Residencia habitual» (Derecho Internacional Privado), *ob. cit.* pág. 5.878.

Por último, en el Derecho privado, la residencia habitual requiere de la concurrencia de dos elementos –el *factum* y el *animus*–. Es decir, la presencia física de una persona en un determinado lugar (*domun colere*), y su intención de arraigo en él (*animus manendi*)¹².

3) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho público.

a) La residencia en el Derecho Constitucional.

Nuestra Constitución consagra en el artículo 19 CE el derecho de todos los españoles a elegir libremente su *residencia* y a circular por el territorio nacional¹³. La consagración constitucional de este derecho ampara la libre facultad para desplazarse por todo el ámbito del territorio

¹² La doctrina del Tribunal Supremo viene declarando una doctrina consolidada en este sentido. *Vid.* entre otras, las SSTs de la Sala de lo Civil de 12 de julio de 1989 (Ar. 1989, 5603), de 6 de mayo de 1989 (Ar. 1989, 3666), y de 18 de octubre de 1990 (Ar. 1990, 7979); cit. por S. БОКОБО МОИЧЕ, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 76.

En el Derecho italiano, la doctrina científica y la jurisprudencia también reconocen la existencia de dos elementos en la construcción del concepto de residencia; *vid.* sobre el particular, A.D. CANDIAN, voz «Domicilio, residencia, dimora», en la obra colectiva *Digesto delle Discipline Privatistiche*, sezione civile, Utet, Torino, págs. 119 y ss.

Como analizaremos más adelante, en el Derecho tributario también entendemos que existen dos elementos para determinar el concepto de residencia: un elemento objetivo conformado normalmente por la permanencia territorial en nuestro país o por la fijación en España del centro de intereses vitales –económicos y personales–, y un criterio subjetivo, o ánimo del sujeto de tener una vinculación con un determinado territorio.

¹³ En el mismo sentido, se pronuncian las distintas Constituciones de nuestro entorno jurídico. Así, la Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949 en su artículo 11 proclama que «todos los alemanes disfrutan de libertad de residencia en todo el territorio Federal». Sobre el contenido de este derecho en el ordenamiento alemán, *vid.* a P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia, entrada y salida en España*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM-Civitas, Madrid, 1991, págs. 45 y ss.

Igualmente, la Constitución italiana de 22 de diciembre de 1947 establece en su artículo 16 que «todo ciudadano puede circular y residir libremente en cualquier parte del territorio nacional, con las limitaciones generales que la ley establezca por razones de seguridad o de sanidad. No podrá fijarse ninguna restricción por razones políticas». Así, para BARBERA con la siguiente expresión se pretenden englobar los siguientes supuestos. En primer lugar, la situación de residencia estricta, entendiendo por ella el establecimiento habitual en un determinado lugar, y comportando la adscripción de los ciudadanos a un cierto ente público territorial (ciudad, provincia, región); en segundo término, la «dimora» o residencia transitoria, indicando un establecimiento temporal u ocasional; finalmente, el propio domicilio, comprendido como el lugar donde las personas fijan la sede principal de sus destacados asuntos e intereses, relevante sobre todo a efectos de carácter fiscal o tributario; *cfr.* A. BARBERA, «La libertà dei singoli e della formazione sociali. Il principio di eguaglianza», en la obra *Manuale di Diritto Pubblico*, dirigido por G. AMATO y A. BARBERA, Il Mulino, Bolonia, 1984, págs. 254 y 255.

Por último, la doctrina mayoritaria francesa viene defendiendo que el concepto amplio de «libertad personal» que contiene la Constitución francesa comprende los siguientes derechos: a) la libertad de ir y de venir (*d'aller et de venir*), de establecerse y de fijar la residencia con las limitaciones determinadas por el orden público; b) la seguridad individual, de suerte que nadie pueda estar arrestado o detenido salvo en los casos y en la forma prevista por las leyes; y c) la libertad a la intimidad, que se concreta en la inviolabilidad del domicilio y de correspondencia; *cfr.* GÁLVEZ MONTES, en la obra colectiva *Comentarios a las leyes políticas*, dirigida por O. ALZAGA, vol.III, Edersa, Madrid, 1984, pág. 379. El Consejo Constitucional en Sentencia de 12 de julio de 1979 ha declarado que la libertad de «ir y de venir» comprende la libertad de residencia y circulación consagrándose como principios de valor constitucional; cit. por P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia entrada y salida en España*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, UCM-Civitas, Madrid, 1991, pág. 47.

nacional, en el tiempo y forma que cada ciudadano estime oportuno, así como el derecho a determinar libremente el lugar o lugares donde desea establecer su residencia, ya sea con carácter transitorio o permanente ¹⁴. De la lectura del precepto puede afirmarse que el concepto constitucional de residencia es autónomo y no coincide con el empleado en el Derecho privado –art. 40 Cc– ni con el que se regula, como veremos más adelante, por otras disciplinas jurídicas vertebradas en el mismo tronco del Derecho público, como son entre otras, el Derecho tributario –art. 9 LIRPF– y el Derecho administrativo –art. 15 y ss. de la Ley de Bases de Régimen Local–.

Así, la residencia desde la perspectiva constitucional, comprende tanto el lugar en que una persona se asienta establemente convirtiéndolo en centro de sus relaciones vitales, como los lugares para estancias pasajeras u ocasionales. Igualmente, la libre elección de residencia protege su fijación, mantenimiento y cambio en aras de respetar el también principio de libertad de circulación y establecimiento de las personas por todo el territorio español, *ex artículo 139.2 CE* ¹⁵.

Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el concepto de residencia se concibe en un sentido jurídico estricto como «el lugar donde la persona se encuentra accidental o transitoriamente sin llegar a la permanencia domiciliaria», y el artículo 19 de la Constitución al reconocer a los ciudadanos el derecho a elegir libremente su residencia en el territorio español, emplea un término más amplio que el domicilio, y que alcanza el hecho real de poder poseer más de un domicilio personal. En todo caso, se trata de un derecho-autonomía o derecho de libertad que no precisa límites concretos a su ejercicio, aunque como todo derecho constitucional no es absoluto o ilimitado (ATC 227/1983, de 25 de marzo).

Por otra parte, es doctrina reiterada de nuestro más Alto Tribunal (*vid.* SSTC 94/1993, de 22 de marzo, y 116/1993, de 29 de marzo) que la proclamación constitucional del derecho fundamental de «todos los españoles» ¹⁶ a residir libremente debe extenderse también a los «extranjeros» en los términos que establezcan los tratados y la ley (*vid.* entre otras, las SSTC 99/1985, de 30 de sep-

¹⁴ Para SANTAMARÍA PASTOR, el fundamento de restringir la libertad de residencia únicamente a los españoles es notorio, ya se contemple esta libertad en sentido genérico (permanecer libremente en territorio nacional) o en sentido específico (permanecer en un punto determinado del territorio). Así, «en el primero de los sentidos, es lógico que el Estado pueda sujeción la estancia de los extranjeros en España a un sistema de autorizaciones temporales condicionadas por motivos de política laboral y de inmigración. En el sentido específico de la residencia en lugares determinados del territorio, las posibles limitaciones a extranjeros no tienen aplicación más que en el campo de los titulares del derecho de asilo, a los que es tradicional, imponer prohibiciones de residencia en zonas fronterizas con el país de origen; *cf.* J.A. SANTAMARÍA PASTOR, «Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución, Homenaje a Fernando Garrido Falla*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 448.

¹⁵ *Cfr.* J. GARCÍA TORRES, voz «Libertad de residencia», en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, págs. 4.054 y 4.055.

¹⁶ Siguiendo a F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO («Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a las leyes políticas, dirigidos por O. ALZAGA VILLAMIL*, Edersa, Madrid, 1984, pág. 475), por españoles «ha de entenderse no todos los que ostenten la nacionalidad española, sino aquellos que se encuentren en pleno uso de sus derechos civiles y políticos, es decir, que sean mayores de edad, quedando, en consecuencia, excluidos del disfrute de estos derechos los menores». Igualmente, y aunque el término está redactado en masculino, ha de entenderse que comprende «tanto a hombres como a mujeres, en consonancia con lo preceptuado en el artículo 14 de la CE». En el mismo sentido, *cf.* también a P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia, entrada y salida en España*, ob. cit., pág. 70.

tiembre, 115/1987, de 7 de julio; y AATC de 13 de marzo de 1985 y de 12 de febrero de 1986)¹⁷. En esta línea, el artículo 3 de la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, de reforma de la Ley orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social (BOE de 23 de diciembre de 2000) establece que los «extranjeros gozarán en España de los derechos y libertades reconocidos en el Título I de la Constitución en los términos establecidos en los Tratados Internacionales, en esta ley y en las que regulen el ejercicio de cada uno de ellos. Como criterio interpretativo general –concluye el citado precepto–, se entenderá que los extranjeros ejercerán los derechos que les reconoce esta ley en condiciones de igualdad con los españoles».

Por otra parte, de la dicción del precepto puede plantearse si el término «españoles» se refiere exclusivamente a las personas físicas o si comprende también a las jurídicas. Entendemos que debe excluirse del ámbito de aplicación de la norma a las personas jurídicas. No obstante, esta afirmación no significa que estos sujetos queden fuera de la cobertura constitucional de la libertad de residencia, pues para el ámbito de las personas jurídicas el artículo que garantiza plenamente este derecho es el artículo 38 que proclama la libertad de empresa¹⁸. En este sentido, el Alto Tribunal en

¹⁷ La doctrina del Tribunal puede resumirse de la siguiente forma: según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, e independientemente de que el texto del artículo 19 de la Constitución aluda solamente a los «españoles», la inexistencia de declaración constitucional que proclame directamente la libertad de circulación de las personas que no ostentan la nacionalidad española no es argumento bastante para considerar resuelto el problema. La dicción literal del artículo 19 CE es insuficiente porque este precepto no es el único que debe ser considerado; junto a él, es preciso tener en cuenta otros preceptos que determinan la posición jurídica de los extranjeros en España entre los que destaca el artículo 13 de la CE. Su apartado 1.º dispone que los extranjeros gozan en España de las libertades públicas que garantiza el Título I de la Constitución, aun cuando sea en los términos que establezcan los Tratados y la Ley. Por consiguiente, resulta claro que los extranjeros pueden ser titulares de los derechos fundamentales a residir y a desplazarse libremente que recoge la Constitución en su artículo 19.

Nótese que el Alto Tribunal se hace eco de la doctrina de un sector autorizado que venía defendiendo que en virtud de lo preceptuado en el artículo 13.1 de la CE podía sostenerse la equiparación en materia de libertades entre nacionales y extranjeros, con la excepción de los derechos *activae civitatis* del artículo 23 (derecho de sufragio activo municipal); *cfr.* E. GARCÍA DE ENTERRIA y T. RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol.II, Civitas, Madrid, 1981, págs. 18 y 19. G. PECES-BARBA, *La Constitución Española de 1978: un estudio de Derecho y política*, Valencia, 1981, págs. 310 y 311; y J.L. PIÑAR MAÑAS, «El derecho a la libertad de residencia y circulación de los extranjeros en el territorio nacional», *Revista de Administración Pública*, n.º 93, 1980, págs. 199 y ss.

Sin embargo, para otro sector doctrinal (*cfr.* por todos, a J.A. SANTAMARÍA, «Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a la CE*, dirigidos por F. GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1980, pág. 249; y F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO, «Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Políticas*, vo.II, Edersa, Madrid, 1984, pág. 477), resulta evidente que de la lectura del artículo 19, el legislador constituyente excluyó intencionadamente a los extranjeros del disfrute de estas libertades. Por esta circunstancia, para PÉREZ-VERA la redacción constitucional del precepto resulta ciertamente criticable desde dos perspectivas. Por un lado, la no asimilación del extranjero al nacional por una parte. Por otra, la carencia de una remisión al Derecho internacional en la materia. No obstante, la segunda opción resulta menor si se tiene en cuenta la amplitud de las obligaciones internacionales asumidas por España en materia de Derechos Humanos, que cubre sin duda las vagas directrices deducibles del Derecho Internacional general; *cfr.* E. PÉREZ-VERA, *Derecho Internacional Privado*, Tecnos, Madrid, 1980, pág. 126.

¹⁸ En este sentido se ha manifestado F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO («Comentario al artículo 19», *ob. cit.*, págs. 475 y 476), pues «la ubicación del artículo 19 en el título primero de la CE, se dirige al reconocimiento de los derechos de la persona humana; tal como se la concibe y define en el artículo 10 parece excluir la posibilidad de extensión de este derecho a las personas jurídicas; sería en el marco de la libertad de asociación (art. 22 CE), y en el artículo 38 de la misma que establece la libertad de empresa, donde encontraría su justificación la libertad de domicilio de las personas jurídicas. Por igual razón, ha de excluirse la libertad de circulación de bienes del ámbito de este precepto; la libre circulación de bienes referida al territorio nacional se encuentra establecida en el artículo 138.2 CE». Esta misma opinión es compartida por P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia, entrada y salida en España*, *ob. cit.*, págs. 70 y 71.

la STC 96/2002, de 25 de abril, ha añadido que la «expresión *todos* (del art. 31.1 CE) absorbe el deber de cualesquiera personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir al sistema tributario» (FJ 7.º).

Por último, nuestro Tribunal Constitucional viene afirmando que la libertad de elegir residencia entraña la obligación para los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental, pero ello no significa que las consecuencias de la fijación de residencia hayan de ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional o al menos en un mismo municipio. Por el contrario, la libertad de elegir residencia implica la de optar entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, corresponden a los residentes en un determinado lugar o inmueble por el mero hecho de la residencia, derechos, obligaciones y cargas que pueden ser diferentes en cada caso, en virtud de circunstancias objetivas y de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento (STC 8/1986, de 21 de enero, y ATC de 26 de febrero de 1986)¹⁹. Por consiguiente, la diversidad de situaciones jurídicas derivadas de las regulaciones y normas vigentes en las diferentes zonas del territorio nacional (ya sean de origen estatal, autonómico o local) no puede considerarse vulneración de la libertad de residencia, en tanto no impidan que el ciudadano opte por mantener su residencia en donde ya la tenga o por trasladarla a un lugar distinto (STC 90/1989, de 11 de mayo)²⁰.

Precisamente el Alto Tribunal ha tenido ocasión de enjuiciar las relaciones entre el derecho de residencia y el cumplimiento de las cargas fiscales. Así, el Tribunal Constitucional ha afirmado que la circunstancia de que el establecimiento de una sociedad en un lugar determinado derive una mayor carga fiscal, no lesiona la libertad de residencia del recurrente pues nadie priva a la sociedad actora de establecerse donde tenga a bien, aunque tenga que contar con que en una determinada región ha de pagar los impuestos que están legalmente ordenados ya que una cosa es el derecho a elegir libremente la residencia y a circular por el territorio nacional, y otra, los condicionamientos tributarios legalmente establecidos (ATC 182/1986, de 26 de febrero).

Sin embargo, recientemente el Alto Tribunal parece matizar dichas consideraciones al afirmar en la STC 96/2002, de 25 de abril, –por la que se declara la inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados distintos de la UE distintos de España que operen en territorio foral– que «la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales» (FJ 7.º). El fallo resulta de interés, pues viene a alterar la doctrina ya consolidada del Alto Tribunal de que la autonomía financiera prima sobre la igualdad de gravamen (el reparto del gravamen con arreglo a la capacidad económica de cada contribuyente

¹⁹ Esta misma doctrina ha sido posteriormente asumida por el Tribunal Supremo en la S. de 11 de marzo de 1986 (Ar. 1523).

²⁰ Cit. dicha doctrina por J. GARCÍA TORRES, voz «Libertad de residencia», ob. cit., pág. 4.056. Vid. también sobre el particular a E. ESPIN, «La libertad de residencia y desplazamiento», en la obra colectiva LÓPEZ GUERRA, L. y OTROS, *Derecho Constitucional*, vol. I, Valencia, 1991; y F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO, «Comentario al artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a las leyes políticas*, dir. por O. ALZAGA VILLAMIR, vol. II, Madrid, 1984.

con independencia de sus vínculos territoriales). En esta sentencia parece invertirse la polaridad: el Tribunal *parece* afirmar que la reducción del gravamen sólo es posible cuando «responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.)» pero no por razones de autonomía financiera (de competencia) ²¹.

b) La residencia en el Derecho administrativo.

b.1) La residencia en la demarcación municipal.

Se consideran residentes y por consiguiente, integrantes de la población de un municipio, aquellas personas que se encuentren inscritos en el Padrón municipal correspondiente viviendo habitualmente en dicho municipio. Así, lo reconoce el artículo 16.1. de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local de 1985 (en adelante LRBRL) al afirmar que al inscribirse en el Padrón municipal se adquiere la condición de residente, constituyendo el conjunto de todos ellos la población del municipio (art. 12.2 LRBRL). El Tribunal Supremo viene reconociendo que la inscripción en el Padrón constituye prueba de la residencia habitual, si bien no tiene un carácter absoluto por lo que cabe destruir dicha afirmación por cualquier medio admisible en Derecho (STS de 15 de marzo de 1985 –Ar. 1618/1985–) ²². En el mismo sentido, se ha manifestado recientemente, la SAN de 20 de enero de 2000 (JT 2000/271) ha señalado que la inscripción como vecino en el Padrón municipal conlleva en principio, una suerte de presunción *iuris tantum* de residencia que, a su vez, sería equiparable a la exigencia legal del domicilio, con arreglo al artículo 40 del Cc. y de domicilio tributario, según el artículo 45.1.a) LGT. Por su parte, la STJ. de Madrid de 28 de marzo de 1996 ha señalado que la denegación de alta en el Padrón si no está suficientemente motivada vulnera los derechos fundamentales a elegir libremente la residencia y el de participación en asuntos públicos.

En consecuencia, los residentes están obligados a empadronarse, siendo el criterio de la residencia habitual el que confiere tal carácter. En todo caso, la inscripción podrá practicarse de oficio por el ayuntamiento si el residente lleva más de dos años habitando en el municipio. Los residentes poseen la vecindad administrativa con independencia de su edad y nacionalidad ²³.

²¹ En efecto, a juicio del citado autor, la Sentencia prohíbe que el legislador estatal introduzca diferencias fiscales entre los residentes en diversas zonas del territorio nacional, salvo que existan razones de interés general para ello que estén atribuidas a su competencia (ayuda a regiones deprimidas, insulares o lejanas, diverso coste de la vida que haga variar el mínimo existencial, etc.); *cf.* P.M. HERRERA MOLINA, «STC 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», *Comentarios de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Año 2002*, IEF, Madrid, 2003, pág. 65.

²² No obstante, el mismo Tribunal ha declarado que cualquier prueba no es válida para desvirtuar la fehaciencia que ha de atribuirse al Padrón. Así, para destruir la presunción debe demostrarse el arraigo en otro municipio y, por tanto, las pruebas deben estar basadas en cuestiones de hecho que reafirmen la residencia efectiva; *vid.* STS de 11 de junio de 1984 (Ar. 3570/1984).

²³ *Cfr.* F. SOSA WAGNER, voz «residente» (Derecho administrativo), en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, pág. 5.881.

La vecindad administrativa se diferencia de la vecindad civil en cuanto que la segunda se refiere a la sujeción de la persona a uno de los regímenes forales o al Derecho civil común, mientras que la vecindad administrativa es el vínculo que une a la persona con el municipio donde reside, relación que determina a su vez la adscripción a la Comunidad Autónoma de la que forma parte el municipio ²⁴.

Por último, los residentes se clasifican en vecinos y domiciliados. Son *vecinos* los mayores de edad que residan habitualmente en el término municipal y que, como tales, figuran inscritos en el Padrón municipal (arts. 16.2 y 3 LBRL). Por su parte, son *domiciliados* los españoles menores de edad y los extranjeros residentes habitualmente en el término municipal y que como tales figuren inscritos en el Padrón municipal (art. 16.3 LBRL). Por consiguiente, existe una obligación de empadronamiento para todo español o extranjero que viva en el territorio español (art. 15.1 LBRL); quien viva en varios municipios deberá inscribirse en aquel en el que habite durante más tiempo. Los españoles que circunstancialmente, se hallen viviendo en un municipio que no sea el de su residencia habitual, podrán inscribirse en él como transeúntes ²⁵.

b.2) La residencia de extranjeros en España.

La Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, así como las modificaciones posteriores a dicha ley realizadas por la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, regulan con cierto detalle el régimen jurídico de la entrada de los extranjeros en territorio español, así como de la estancia y residencia en nuestro Estado ²⁶.

A efectos de la permanencia en nuestro país, la citada Ley Orgánica 4/2000 distingue las siguientes situaciones:

- De estancia (art. 30); y
- De residencia (arts. 31 y ss.); pudiéndose distinguir en la norma, un ámbito objetivo y uno subjetivo.

Respecto al ámbito objetivo, la norma establece que los extranjeros que deseen residir en España deberán obtener previamente alguno de los siguientes permisos: el de residencia temporal o de residencia permanente.

²⁴ Así, advierte SOSA WAGNER que si en la vecindad civil se tiene en cuenta el lugar de nacimiento o la vecindad de los padres, la vecindad administrativa sólo depende de la residencia habitual, sin necesidad de plazos mínimos, ya que el cambio de residencia determina de forma inmediata el cambio de vecindad administrativa a través de la baja y alta en los padrones respectivos; *cfr.* F. SOSA WAGNER, voz «residente» (Derecho administrativo), *ob. cit.*, pág. 5.881.

²⁵ *Cfr. Ibídem;* y del mismo autor en la obra *Manual de Derecho Local*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 85.

²⁶ Así, el Título V de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, señala que la citada Ley modifica la Ley anterior 4/2000 con el fin de adaptarse a lo establecido respecto a la entrada, régimen de expedición de visados, estancia, prórroga de estancia en el Convenio de aplicación del Acuerdo de *Schengen*, en tanto que España forma parte de este Acuerdo. Igualmente, continúa señalando la Exposición de Motivos, que se ha mantenido la situación de residencia temporal y residencia permanente de los extranjeros, introduciéndose la posibilidad de concesión de un permiso de residencia temporal cuando concurren razones humanitarias o circunstancias especiales.

La residencia *temporal* es la situación que autoriza a permanecer en España por un período superior a noventa días e inferior a cinco años. Dicho permiso se concede al extranjero que acredite disponer de medios de vida suficientes para atender sus gastos de manutención y estancia, incluyendo los de su familia, durante el período de tiempo por el que la solicite sin necesidad de realizar actividad lucrativa, se proponga realizar una actividad económica por cuenta propia o ajena y haya obtenido la autorización administrativa para trabajar a que se refiere el artículo 34 de la citada ley –que regula la residencia de apátridas, indocumentados y refugiados–, o sea beneficiario del derecho a la reagrupación familiar (arts. 31 de la LO 4/2000, y 41 del RD 864/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el reglamento de ejecución de la citada ley, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social).

Por su parte, la residencia *permanente* se adquiere por aquellos extranjeros que acrediten haber residido legalmente y de forma continuada en el territorio español durante cinco años, siempre que las salidas correspondientes, no se hayan realizado de forma irregular, no afectando a dicha continuidad, las ausencias por períodos de vacaciones, las ausencias de hasta seis meses, siempre que sumadas no superen un total de un año, y por último, las ausencias, debidamente justificadas, realizadas por motivos familiares o de asistencia sanitaria (arts. 32 LO 4/2000, y 42 RD. 864/2001, que regula el reglamento de ejecución ²⁷).

Por último, en cuanto al ámbito subjetivo, la citada LO 4/2000 distingue entre el régimen especial de estudiantes (art. 33) ²⁸, la residencia de apátridas, indocumentados y refugiados (art. 34) ²⁹, y la residencia de menores (art. 35) ³⁰.

²⁷ El mismo artículo 32 LO 4/2000 establece también la posibilidad de que las autoridades administrativas concedan el permiso de residencia permanente a aquellos extranjeros que acrediten que se encuentran en ciertos supuestos de especial vinculación con España. Estos supuestos han sido recogidos con detalle por el artículo 42.2 del Reglamento de ejecución de la citada ley, de entre los que podrían destacarse los supuestos de residentes que sean beneficiados de una pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, los residentes que sean beneficiarios de una pensión de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez (en su modalidad contributiva), que hayan nacido en España y al llegar a la mayoría de edad acrediten haber residido en España de forma legal y continuada durante, al menos, los tres años consecutivos inmediatamente anteriores a la solicitud; que hayan sido españoles de origen, habiendo perdido la nacionalidad española, etc.

²⁸ El artículo 33 de la Ley 4/2000, tras la modificación realizada por la LO 8/2000, establece la consideración de estudiante al extranjero cuya venida a España tenga como fin único o principal el cursar o ampliar estudios o realizar trabajos de investigación o formación, no remunerados laboralmente, en cualesquiera centros docentes o científicos españoles, públicos o privados, oficialmente reconocidos. Los artículos 54 y 55 del Reglamento de ejecución de la citada Ley Orgánica desarrollan a su vez esta disposición.

²⁹ El artículo 34 LO 4/2000, tras la modificación realizada por la LO 8/2000, regula la situación de residencia de los apátridas, indocumentados y refugiados. Así, el artículo 34.1 de la citada ley establece que el Ministro de Interior reconocerá la condición de apátrida a los extranjeros que manifestando que carecen de nacionalidad reúnen los requisitos previstos en la Convención sobre el Estatuto de Apátridas, hecha en Nueva York el 28 de septiembre de 1954, y les expedirá la documentación prevista en el artículo 27 de la citada Convención. Por su parte, el artículo 34.2 de la LO 4/2000, así como el artículo 56 de su Reglamento señala que el extranjero que se presente en dependencias del Ministerio de Interior manifestando que por cualquier causa insuperable, distinta de la apátrida, no puede ser documentado por las autoridades de ningún país y que desea ser documentado en España, después de practicada la pertinente información, podrá excepcionalmente obtener, en los términos que reglamentariamente se determinen, un documento identificativo que acredite su inscripción en las referidas dependencias. Por último, el párrafo 3.º del artículo 34 LO 4/2000, señala que la resolución favorable sobre la petición de asilo en España supondrá el reconocimiento de la condición de refugiado del solicitante, el cual tendrá derecho a residir en España y desarrollar actividades laborales, profesionales y mercantiles de conformidad con lo dispuesto en la Ley 5/1984, de 26 de marzo, reguladora del derecho de asilo y de la condición de refugiado, modificada por la Ley 9/1994, de 19 de mayo, y su normativa de desarrollo. Dicha condición supondrá su no devolución ni expulsión en los términos del artículo 33 de la Convención sobre el Estatuto de los Refugiados, hecha en Ginebra el 28 de julio de 1951.

³⁰ El artículo 35 de la LO 4/2000, tras la modificación realizada por la LO 8/2000, así como los artículos 62 y 63 del Reglamento de ejecución regulan la residencia en nuestro país de extranjeros menores de edad.

c) La residencia habitual en el ámbito tributario.

Al igual que en otras ramas del Derecho, la residencia habitual en el ámbito tributario genera ciertos efectos para sus titulares. En particular, constituye el criterio fundamental de sujeción al tributo, en los gravámenes de naturaleza personal (art. 21.a LGT) ³¹. En efecto, la consideración de un sujeto como residente habitual en un determinado territorio determinará su sujeción al poder soberano del Estado a fin de contribuir a las cargas públicas del Estado. En todo caso, el artículo 31.1 CE no establece distinción entre residentes y no residentes, sino que a través de la expresión «todos» se impone un llamamiento general (principio de generalidad) a contribuir a las cargas generales del Estado ³². En efecto, de la dicción del precepto debe entenderse que los principios materiales (art. 31.1 CE), e incluso añadimos nosotros, los principios formales de justicia tributaria (arts. 9.3, 24, 25 y 31.3 CE, entre otros) se aplican a residentes y no residentes sin que quepa aplicar discriminación alguna por razón de nacionalidad (art. 14 CE). Sin embargo, en el ámbito comunitario, como veremos más adelante, el TJCE ha declarado que la situación de residencia puede dar lugar a discriminaciones indirectas o encubiertas por razón de nacionalidad ³³.

En el ámbito tributario, el legislador tratará de atraer al ámbito de su sujeción a determinados sujetos en razón a la especial vinculación o arraigo que tenga con nuestro territorio. Así, como señalaremos a continuación para los impuestos personales sobre la renta la norma tributaria fijará como punto de conexión la residencia (*v.gr.* Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades), o la obtención en nuestro país de rentas (Impuesto sobre la Renta de los no Residentes). A su vez, para determinar la residencia habitual, el legislador tributario emplea una serie de índices fácticos omnicomprensivos que tienen como finalidad atraer al ámbito de sujeción del Estado (*vis atractiva*) cualquier signo de riqueza que haya sido obtenida por el sujeto considerado residente. Así, en aras de sujetar al tributo toda la renta obtenida por el residente, la norma empleará tres tipos de índices: de carácter temporal o de índole administrativo –consistente en la permanencia en nuestro país más de medio año– ³⁴, de carácter económico –intereses de índole material en nuestro país–, y por último, de carácter sociológico –al presumir salvo prueba en contrario que reside en nuestro país por la permanencia en nuestro país de la unidad familiar–.

³¹ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, voz «Residencia» (Derecho Financiero y Tributario), en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, pág. 5.876.

³² Igualmente para LÓPEZ ESPADAFOR, el hecho de que en el artículo 31 CE se utilice la expresión de «todos» sin más especificaciones le permite pensar que pueden ser titulares del deber previsto en este artículo tanto los nacionales como los extranjeros. Así, para el citado autor, «los nacionales están vinculados con el Estado por un vínculo de solidaridad política, pero también por un vínculo de solidaridad económica y de solidaridad social; los extranjeros, por el contrario, están vinculados al Estado solamente por el vínculo de solidaridad económica y social. Visto esto, se debe entender que el mencionado artículo 31 debe ser interpretado en el sentido de que en relación con la tributación de los extranjeros se debe dar un vínculo económico con el territorio del Estado valorable en términos de capacidad contributiva. Sin embargo, aunque existe un deber de solidaridad política de los nacionales con el Estado, esto no quita que el legislador tributario pueda escoger la opción de prescindir del punto de conexión nacionalidad, en base a razones de equidad y efectividad de la norma»; cfr. C.M.^a LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 245 y 246.

³³ Vid. epígrafe I. C) del original.

³⁴ Estos índices como hemos visto se emplean en otras ramas del Derecho. No obstante, en el ámbito tributario se produce la particularidad de que la variable temporal que se requiere para la consideración del sujeto como residente tiene un plazo más reducido, pues debido a que el período impositivo es de un año natural resulta coherente con la propia finalidad del impuesto, que la estancia en nuestro país dure un plazo ligeramente superior a la mitad exacta del año natural.

En el Derecho francés, algún sector doctrinal ha distinguido entre hechos fácticos de la residencia cualitativos y cuantitativos. Respecto a los primeros, podría destacarse el centro de intereses vitales (*centre-vie*) que englobaría tanto el centro de intereses económicos (índice económico) como el integrado por el núcleo familiar (índice sociológico) al igual que sucede como veremos con el criterio que emplea el CM OCDE ³⁵. Por su parte, entre los índices cuantitativos podría encuadrarse la permanencia temporal en el territorio del Estado ³⁶. Siguiendo esta clasificación, nuestro legislador tributario ha empleado un criterio mixto, valiéndose de ambos modelos.

En todo caso, entendemos al igual que sucede en otras ramas del Derecho, que el concepto de residencia en el ámbito tributario requiere de la concurrencia de dos elementos –objetivo y subjetivo–. Así, junto al cumplimiento de al menos uno de los tres índices objetivos de carácter fáctico que recoge expresamente la norma: permanencia temporal, centro de intereses económicos y/o centro de intereses familiares, se requiere además, un *animus manendi*, es decir, una intención o voluntad expresa de fijar en nuestro país el centro de intereses vitales (siguiendo la terminología que recoge el CM OCDE ³⁷). Esta afirmación puede en nuestra opinión explicarse por el hecho de que el legislador tributario establece que para determinar el período de permanencia en territorio español se computen también las ausencias esporádicas o breves (*v.gr.* vacaciones) ³⁸. Del mismo modo, cuando el artículo 21 LGT califica la residencia como «efectiva» pretende diferenciarla de un concepto formal adquirido a través de la mera inscripción en un registro.

B) Fundamento jurídico.

El concepto de residencia habitual adquiere una importancia fundamental en nuestro ordenamiento tributario al cumplir los siguientes fines:

Constituye un criterio de sujeción al objeto de determinar el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio en el que el Estado puede ejercer su poder tributario. Nótese que delimita el ámbito de aplicación de las normas no sólo en un espacio internacional, sino también a nivel interno entre las normas del territorio común y las forales.

Además, se configura como un punto de conexión de los tributos personales cedidos a las Comunidades Autónomas (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

³⁵ Vid. sobre el particular, el epígrafe III.D del original.

³⁶ Cfr. D. MASMEJAN, *La localisation des personnes physiques en droit international privé*, Librairie, Droz, Ginebra, 1993, pág. 93.

³⁷ Sobre el concepto de intereses vitales que regula el artículo 4.2 CM OCDE vid. el epígrafe IV.C) de este capítulo. Entendemos que la expresión feliz de «centro vital» o *centre-vie* se debe a M.H. VAN HOOGRATEN, «La codification para traités en Droit international privé dans le cadre de la Conférence de la Haye», ob. cit., pág. 367.

³⁸ En el mismo sentido, A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 101. Sin embargo, no es de esta opinión BOKOBO MOICHE, al afirmar que en el Derecho tributario el concepto de residencia habitual solamente tiene un elemento: el *factum*. El *animus*, la intención o la voluntad del sujeto tiene relevancia, de manera meramente incidental, en los casos de dificultades para determinar el *factum*; cfr. S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, ob. cit., pág. 76.

Por último, cualifica al contribuyente en los impuestos personales determinando en consecuencia, una modalidad específica de tributación.

C) Residencia y libertades comunitarias.

El Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) en su artículo 18.1 (antiguo art. 8 A) establece que «todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y *residir libremente* en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación».

El derecho a residir libremente en cualquiera de los Estados miembros constituye una consecuencia del cumplimiento de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado para la consecución del mercado común: la libre circulación de personas, capitales, mercancías y servicios ³⁹. No obstante, debe tenerse presente que la legislación comunitaria autoriza a los Estados miembros a establecer un trato diferente entre residentes y no residentes siempre que este tratamiento diferente no constituya *de facto* una restricción a las libertades fundamentales señaladas anteriormente. En efecto, como prescribe el artículo 58 TUE –anterior art. 73 D– «lo dispuesto en el artículo 56 (que establece la prohibición de toda restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países) se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su *lugar de residencia* o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital». Por consiguiente, no toda diferencia de trato entre residentes y no residentes resultará discriminatoria, sino que sólo aquellas que supongan una restricción a las libertades comunitarias.

En base a esta afirmación, el Tribunal de Luxemburgo se ha manifestado sobre esta cuestión en diversas ocasiones, consagrando lo que podríamos denominar una armonización de carácter «negativo», a través de las Resoluciones que dicte el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en cuanto que se crea un cuerpo jurisprudencial que aplicado a un asunto concreto enjuiciado por el Tribunal, puede servir para extraer consecuencias generales sobre lo que no está permitido hacer a juicio del órgano jurisdiccional por ser contrario al ordenamiento comunitario ⁴⁰.

³⁹ Así, respecto a la libre circulación de personas (trabajadores), el artículo 39.3.c) del TUE –antiguo art. 48– establece el derecho de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo (...). También y respecto a la libre prestación de servicios, el artículo 54 TUE –anterior art. 65– establece que «en tanto no se supriman las restricciones a la libre prestación de servicios, cada uno de los Estados miembros aplicará tales restricciones, sin distinción de nacionalidad o *residencia*, a todos los prestadores de servicios (...)».

⁴⁰ Este dictado armonizador llevado a cabo por el Tribunal de Justicia ya ha sido objeto de críticas por algún sector doctrinal. En efecto, «los argumentos (y los conceptos y términos) vertidos por el Tribunal son, en buena parte, nuevos y altamente perturbadores. Su tarea interpretativa de los preceptos abstractos del Tratado viene, sin duda, gestando –no se si silenciosa o sonoramente– una armonización comunitaria, forzosa, casuística y "anormativa", y a la par, una nueva concepción del Derecho tributario internacional; *cfr.* N. CARMONA FERNÁNDEZ, «La jurisprudencia platónica del Tribunal de Luxemburgo», *Carta Tributaria*, n.º 8, 2001, pág. 4.

En particular, podríamos afirmar que el TJCE a lo largo de estos años ha ampliado el ámbito de aplicación de las libertades comunitarias amparando no sólo a los sujetos de un Estado miembro por razón de nacionalidad, sino también por razón de residencia. En este sentido, podría señalarse que el Tribunal de Luxemburgo ampara no sólo las discriminaciones directas (es decir, aquellas que utilizan el criterio de la nacionalidad), sino también las indirectas o encubiertas, es decir, aquellas que sin hacer referencia directamente a la nacionalidad, producen diferencias con otro tipo de circunstancias, como sucede por ejemplo, con otros factores relativos al ámbito territorial como la residencia. Igualmente, el Tribunal de Justicia ampara situaciones de discriminación horizontal, que se produce entre varios no residentes comunitarios que son tratados de forma diferente entre sí en virtud de la aplicación de los diversos Convenios sobre doble imposición suscritos entre el Estado de la fuente y los respectivos Estados de residencia ⁴¹. Por último, el Tribunal de Luxemburgo ha afirmado que los beneficios fiscales de naturaleza subjetiva (v.g. el mínimo vital ⁴²) deben aplicarse en sólo un Estado, recayendo en principio en el Estado de la residencia, salvo que la mayor parte de la renta se hubiese obtenido en el Estado de la fuente.

Haciendo un recorrido cronológico de la jurisprudencia comunitaria que se ha dictado sobre la materia, en los casos *Biehl* ⁴³ y *Comisión c. Bélgica* ⁴⁴, el Tribunal de Luxemburgo se cuestionó si la no devolución por parte de un Estado miembro de las retenciones del impuesto sobre las retribuciones y salarios efectuados a cargo de un trabajador por cuenta ajena, a consecuencia de un traslado fuera del país dentro del año fiscal (caso *Biehl*), o por obligar a permanecer más de nueve meses durante el año (caso *Comisión c. Bélgica*), infringía la libre circulación de trabajadores. Así, el TJCE entendió que dicha retención que se convertía en definitiva para los no residentes resultaba incompatible con el artículo 48.2 TCE –actual art. 39 TUE– en cuanto que resultaba más gravosa la normativa para los nacionales de otros Estados que decidieran trasladar de nuevo su residencia a su Estado de origen produciéndose una discriminación indirecta por razón de residencia.

En el caso *Bachmann* ⁴⁵, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se cuestionaba si era compatible con el ordenamiento comunitario la normativa belga que impedía deducir en el Impuesto sobre la renta las cuotas de seguros médicos y de vida pagadas en otro Estado miembro (Alemania) ⁴⁶.

⁴¹ Así, extramuros de nuestro objeto de estudio, y desde la esfera societaria, el TJCE en la Sentencia de 21 de diciembre de 1999, caso *Saint Gobain*, asunto C-307/97, consideró contrario a la libertad de establecimiento conforme al artículo 43 CE –antiguo art. 52 CE– denegar al establecimiento permanente de una sociedad de un Estado miembro el acceso, en el Estado de situación, a las medidas unilaterales o convencionales para eliminar la doble imposición previstas para las sociedades de este Estado de situación. Igualmente, la Sentencia de 29 de abril de 1999, caso *Royal Bank*, asunto C-311/97, el TJCE entendió que el artículo 43 del Tratado obligaba a aplicar a los establecimientos permanentes la misma tributación que a las sociedades residentes cuando nos encontremos ante situaciones comparables.

⁴² Entendiendo por mínimo vital como afirma P.M. HERRERA MOLINA (vid. *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 292) los gastos indispensables para una existencia digna, como son los de vivienda, vestido y manutención.

⁴³ Vid. S. de 8 de mayo de 1990, caso *Klaus Biehl c. Administración de Contribuciones del Gran Ducado de Luxemburgo*, asunto C-175/88.

⁴⁴ Vid. S. de 26 de octubre de 1995, caso *Comisión c. Bélgica*, asunto C-151/1994.

⁴⁵ Vid. S. de 28 de enero de 1992, caso *H.M. Bachmann c. Gobierno de Bélgica*, asunto C-204/90 y C-300/90.

⁴⁶ El sr. *Bachmann*, ciudadano alemán que residía en Bélgica, pretendía deducir de su declaración de la renta presentada en Bélgica, las primas que pagaba en Alemania como consecuencia de los contratos de seguros de vida y enfermedad, celebrados antes de su llegada a Bélgica. Sin embargo, la Administración belga, en base al artículo 54 del *Code des*

Sin embargo, pese a que dicha medida suponía una restricción a la libre circulación de personas fue admitida por la Corte Europea por entender que se justificaba a fin de mantener la «coherencia» del sistema fiscal del Estado miembro en cuanto que existía una vinculación directa por una parte, entre la posibilidad de deducir las primas, y por otra, la tributación de las cantidades adeudadas por los aseguradores en ejecución de los contratos de seguro contra la vejez y el fallecimiento ⁴⁷.

Sin embargo, en el caso *Wielockx* ⁴⁸, el Tribunal en un caso similar corrigió su doctrina anterior declarando discriminatoria la normativa holandesa que impedía a los no residentes (a un ciudadano belga en el citado asunto) deducir las aportaciones a un plan de pensiones suscrito en Holanda. En este caso, a juicio del Tribunal de Luxemburgo, el criterio de la «coherencia del sistema nacional» no entraba en juego, pues el Estado había renunciado a gravar esas rentas por el convenio de doble imposición firmado entre Bélgica y Holanda ⁴⁹.

En los casos *Werner* ⁵⁰ y *Asscher* ⁵¹ el Tribunal de Luxemburgo se cuestionó si los supuestos de discriminación inversa por razón de residencia resultaban compatibles con el Tratado. Así, en el primer supuesto, el Tribunal señaló que la legislación comunitaria no se oponía a que un Estado miembro gravase a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en su territorio y que perciben allí la totalidad o la mayor parte de sus rentas o que poseen allí la totalidad o casi de su patrimonio, con una carga fiscal más gravosa cuando no residen en este Estado, que cuando sí lo hacen. El Tribunal de Justicia no quiso entrar en el fondo del asunto, ya que se declaró incompatible para enjuiciar las discriminaciones que la ley interna establece a sus propios nacionales, señalando que el tratamiento fiscal distinto que figura en la legislación discutida por el sr. *Werner* se basa no en la nacionalidad de las personas físicas, sino en el lugar de la residencia ⁵². Por el contrario, en el caso

Impôts, que sólo admitía la deducción única de las primas de seguros voluntarios de enfermedad e invalidez pagadas a una mutualidad reconocida en Bélgica, y las primas de seguros de vejez y fallecimiento pagadas en Bélgica, se opuso a dicha pretensión.

⁴⁷ El criterio de «coherencia del sistema nacional» como causa que justifica una medida restrictiva de las libertades comunitarias ha sido empleada por el Tribunal en contadas ocasiones, pues para apreciarse debe existir un vínculo directo del mismo sujeto entre la concesión de un beneficio fiscal (v.gr. la deducción por las aportaciones a un plan de pensiones) y la compensación de dicho beneficio fiscal mediante un gravamen fiscal (la tributación de la pensión).

⁴⁸ Vid. S. de 11 de agosto de 1995, caso *GHEJ Wielockx c. Inspecteur der directe belastingen*, asunto C-80/94, Rep. 1995, p. I-2493.

⁴⁹ Del fallo del Tribunal podría deducirse que el criterio de coherencia cede siempre que existe un reparto de soberanía fiscal por la firma de un Convenio de doble imposición.

⁵⁰ Vid. S. de 26 de enero de 1993, caso *Hans Werner c. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, asunto C-112/91. Nótese que el sr. *Werner*, nacional alemán, que ejercía su actividad profesional y obtenía la totalidad de sus ingresos en dicho territorio, residía sin embargo en otro Estado miembro (Holanda). Por esta razón, la Administración tributaria alemana consideró que estaba obligado a tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por obligación limitada), es decir, únicamente por las rentas de origen alemán, aplicándole el tratamiento de los no residentes. Sin embargo, el sr. *Werner* consideraba que tenía derecho a las mismas deducciones y bonificaciones que los residentes en Alemania.

⁵¹ En el citado caso, el sr. *Asscher*, de nacionalidad holandesa, residente en Bélgica, estimaba que el tipo de gravamen que se le había aplicado era discriminatorio por ser superior al tipo soportado por los sujetos pasivos residentes en Holanda. Vid. S. de 27 de junio de 1996, caso *P.H.Asscher c. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-107/94.

⁵² Como ha manifestado a este respecto FALCÓN Y TELLA, de la lectura de la sentencia puede deducirse que si el contribuyente hubiera tenido una nacionalidad distinta (la del país de residencia o la de otro Estado miembro) a la del Estado donde realiza su actividad profesional y obtiene la mayor parte de sus ingresos, la solución hubiera sido la contraria; cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario. STJCE de 26 de enero de 1993, *Impuestos*, n.º 17, 1993, pág. 122. En el mismo sentido, cfr. J.M. CALDERÓN CARRERO, «Criterios de sujeción fiscal y derecho comunitario: Algunas reflexiones al hilo de la STJCE de 26 de enero de 1993 (caso Werner), *Quincena Fiscal*, n.º 26, 1993, pág. 108.

Asscher, el Tribunal viene a revisar su posición respecto a la inaplicación del principio de no discriminación respecto de situaciones propiamente internas. Ahora entiende que las disposiciones comunitarias no pueden interpretarse de forma que excluya a sus propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos se encuentran, respecto del Estado de su nacionalidad, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto (nacional de otro Estado miembro) que disfruta de los derechos y libertades que garantiza el Tratado. Así, el Tribunal considera que en la medida en que la regla de la progresividad se aplica en la residencia, los dos grupos de sujetos (residentes y no residentes) están en una situación comparable respecto a dicha norma y, por tanto, el tipo de gravamen más elevado para los no residentes constituye una discriminación inversa prohibida por el Tratado. A juicio del Tribunal, la diferencia de trato resulta injustificada, por cuanto que dicho razonamiento implica sancionar a los no residentes por no pagar cotizaciones sociales ⁵³.

Sin embargo, destaca con luz propia entre la diversa doctrina que ha ido desplegando este Tribunal a lo largo de estos años, el caso *Schumacker* ⁵⁴, al pronunciarse expresamente sobre la relación del concepto de residencia fiscal que establecen los Estados miembros a la luz de las libertades comunitarias. Así, en la S. de 14 de febrero de 1995, el Tribunal de Justicia declaró que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente, no es por regla general discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable. Sin embargo, la situación es distinta en el supuesto enjuiciado, en cuanto que el sujeto no residente no obtenía ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibía la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo o Estado de la fuente ⁵⁵. Como ha afirmado NÚÑEZ GRAÑÓN, de esta doctrina podrían extraerse dos consecuencias claras respecto de la incidencia de la residencia con la normativa comunitaria. Así, la diferencia de trato entre residentes y no residentes no es discriminatoria. Y en segundo lugar, que sólo en supuestos específicos –tal como sucede en el caso *Schumacker*– se debe equiparar ambas situaciones ⁵⁶. Esta doctrina ha sido ratificada años después en el caso *Gilly*

⁵³ Dicha diferencia de trato consistía en el hecho de que se aplicaba un tipo de gravamen del 25 por 100 sobre el primer tramo a los no residentes que obtenían en los Países Bajos menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercían la actividad económica se les aplicaba un tipo de gravamen del 13 por 100 sobre el primer tramo impositivo aunque obtuvieran en dicho país menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales. Sin embargo, para M.A. CAAMAÑO ANIDO; J.M. CALDERÓN CARRERO; y A.J. MARTÍN JIMÉNEZ (cfr. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, tomo II, 1996-1999, La Ley, Madrid, pág. 21), al margen de los supuestos del no residente que ejerce una actividad por medio de un establecimiento permanente, o del no residente que obtiene la mayor parte parte su renta en el Estado fuente (igual o más de un 75 por 100), no existe situación comparable entre residentes y no residentes, y por tanto, tampoco concurre discriminación.

⁵⁴ Vid. STJCE de 14 de febrero de 1995, caso *Finanzamt Köln-Alstadt c. Schumacker*, asunto C-279/93.

⁵⁵ El sr. *Schumacker*, de nacionalidad belga y residente en el mismo país, era un trabajador transfronterizo en Alemania, que estaba sujeto en este último país por obligación real, sin que se tuviera en cuenta su situación familiar, ya que por aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Bélgica y Alemania, la renta era gravada de forma exclusiva en el Estado de la fuente (Alemania). Sin embargo, al tributar en el Estado de la fuente, no podía aplicar las deducciones previstas en la legislación alemana para las personas sujetas por obligación personal, y tampoco podía beneficiarse de dichas medidas por el Estado de residencia, al carecer de rentas gravadas en el mismo suficientes para poderse aplicar las deducciones previstas en la normativa belga.

⁵⁶ En efecto, como afirma NÚÑEZ GRAÑÓN, «la resolución del Tribunal de Justicia no viene tanto motivada porque el sujeto obtenga la mayoría de sus rentas en un país distinto al de su residencia, sino porque esta circunstancia, unida a la competencia exclusiva del Estado de la fuente para someter a gravamen estos rendimientos, imposibilita la aplicación de deducciones personales en ambos Estados. Es quizá, este hecho el que motiva la resolución del Tribunal equiparando la situación entre residentes y no residentes cuya mayor parte de rentas se obtengan en el otro Estado miembro. Si el suje-

al afirmar que la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en la medida en que el rendimiento percibido en el territorio de un Estado por el no residente no constituye casi siempre más que una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. En efecto, la elección por los Estados contratantes, con objeto de repartirse la competencia en materia tributaria, de distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad, en lo relativo a las retribuciones públicas percibidas en el Estado que no sea el de residencia, no puede constituir como tal una discriminación prohibida por el Derecho comunitario ⁵⁷.

La doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en los casos *Schumacker* y *Gilly* resulta coherente con la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, en la que se equiparan residentes y no residentes cuando estos últimos hayan obtenido al menos el 75 por 100 de sus rentas en el Estado donde no son residentes ⁵⁸. El legislador español ha seguido este criterio en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Unos meses después, el Tribunal en el caso *Wielockx* ratifica el criterio sentado en el caso *Schumacker*, asimilando a efectos de deducciones personales, a los residentes y no residentes cuya totalidad o casi la totalidad de sus rentas se obtengan en el Estado de la fuente ⁵⁹.

to pasivo hubiera podido aplicarse las distintas deducciones previstas en la legislación del Estado de residencia, aunque la mayoría de los ingresos se hubieran obtenido en otro Estado, probablemente –concluye la citada autora– la resolución del Tribunal hubiera sido diferente; *cfr.* M. NÚÑEZ GRAÑÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, prólogo de M.ª T.ª SOLER ROCH, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 179.

⁵⁷ Los sres. Gilly alegaron la vulneración de la libre circulación de trabajadores del artículo 48 Tratado CEE –actual art. 39 CE– por parte de varios artículos del Convenio de doble imposición entre Francia y Alemania. Estos artículos establecen un régimen tributario distinto, por una parte, para los trabajadores fronterizos según trabajen en el sector privado o en el público, y cuando trabajan en el sector público, según que tengan o no exclusivamente la nacionalidad del Estado al que pertenezca la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que la estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no. Así las cosas, la sra. Gilly alegó que si ella no hubiera tenido la nacionalidad alemana (la citada señora tenía la doble nacionalidad francesa y alemana) sus ingresos hubieran sido sometidos a gravamen sólo en Francia, no en Alemania, con el resultado de que su renta se habría visto sometida a una menor presión fiscal. Sin embargo, curiosamente el TJCE señaló que el criterio de la nacionalidad en orden al reparto de la competencia fiscal, no puede considerarse que tales diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 48 CE, en cuanto que al no existir medidas comunitarias de unificación o armonización para fijar los criterios de reparto de la competencia fiscal resulta razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en concreto en el MC OCDE. *Vid.* STJCE de 12 de mayo de 1998, caso *Esposos Robert Gilly/Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin*, FJ 53, asunto C-336/96, rec. I-2793.

⁵⁸ En la sentencia no se especifica, a diferencia de la Recomendación, la parte de los ingresos que debe obtenerse en el Estado en el que no se es residente, sino que se limita a manifestar que sus rendimientos se *obtienen total o casi exclusivamente* de la actividad ejercida en dicho Estado. Este silencio en los fundamentos jurídicos del fallo ha motivado cierto debate sobre si el porcentaje establecido en la Recomendación resulta proporcionado a los objetivos del Tratado o debería ser superior. Con buen criterio, BACHMAN (*vid.* B. BACHMAN, «Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany», *EC Tax Review*, n.º 4, 1995, págs. 243 y 244) y NÚÑEZ GRAÑÓN (*cfr.* M. NÚÑEZ GRAÑÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, ob. cit., pág. 180), sostienen que la expresión utilizada en la sentencia requiere un porcentaje superior.

⁵⁹ En el caso *Wielockx* (S. de 11 de agosto de 1995, caso *Wielockx c. Inspecteur der directe belastingen*, asunto C-80/1994), el Tribunal declaró incompatible con el Derecho comunitario la normativa belga al impedir deducirse a un residente en Bélgica que trabajaba como asociado independiente en los Países Bajos donde obtenía la totalidad de sus rendimientos, las cantidades destinadas a una reserva para la vejez.

En el caso *Gschwind*⁶⁰, el Tribunal mantiene su doctrina ya defendida en los casos *Schumacker* y *Gilly* para afirmar que no constituye una discriminación contraria al Tratado la denegación al no residente de la aplicación del régimen previsto para las parejas residentes a efectos del IRPF cuando su cónyuge es no residente y no obtiene rentas en el Estado de la fuente, pero sí obtiene rentas en el Estado donde es residente de forma suficiente para tener en cuenta sus circunstancias personales. Además, resulta compatible con el Derecho comunitario que la legislación en materia de IRPF condicione la aplicación del régimen de tributación conjunta previsto para las parejas residentes a la condición de que, al menos, el 90 por 100 de la renta de la pareja no residente tenga su fuente en el Estado donde se pretende reclamar la aplicación del mismo régimen previsto para las parejas residentes. Nótese que el sistema tributario alemán adaptó la recomendación 94/79/CE de la Comisión elevando el porcentaje del 75 al 90 por 100 a los efectos de que el no residente pudiera tributar como si fuera un residente.

En el caso *Zurtrassen*⁶¹, la Corte Europea consideró que era contrario a la libre circulación de trabajadores denegar a un contribuyente residente la aplicación del régimen de tributación conjunta cuando su esposa residía en Bélgica y no obtenía renta alguna.

Y por último, más recientemente en el caso *Arnoud Gerritse*⁶², el TJCE ha declarado que resulta discriminatorio por lesionar la libre prestación de servicios (arts. 49 y 50 TCE –antiguos arts. 59 y 60–) que una legislación de un Estado miembro no permita la deducción de gastos para determinar el rendimiento profesional de los no residentes, mientras que los residentes sí tributan por los rendimientos netos previa deducción de los citados gastos profesionales. Asimismo, reconoce que la existencia de una presión fiscal diversa en función de la aplicación de diversos tipos de gravamen entre personas físicas residentes y no residentes también resulta contraria a las libertades comunitarias. Sin embargo, en el caso concreto enjuiciado, el Tribunal entendió que de una comparativa de la presión fiscal aplicable al sujeto no residente no se habría producido una diferencia de gravamen significativa en favor de un residente en sus mismas circunstancias, pues los ingresos obtenidos por el citado sujeto eran de escasa cuantía por lo que el tipo de gravamen progresivo resultaba muy similar a la alícuota fija del 25 por 100 aplicable para los sujetos no residentes.

En todo caso, y aunque la doctrina enjuiciada no resulta directamente aplicable a nuestro ordenamiento, se trata de un «aviso para navegantes» que el legislador español debería hacerse eco modificando de «*motu proprio*» la normativa del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes al objeto de que resulte compatible con el Derecho comunitario. Nótese que los artículos 23.2 y 4.1.c) de la Ley y Reglamento, respectivamente, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes,

⁶⁰ Vid. STJCE de 14 de septiembre de 1999, caso *Frans Gschwind/Finanzamt Aachen AuBenstadt*, asunto 391/97.

⁶¹ Vid. STJCE de 16 de mayo de 2000, caso *Patrick Zurtrassen v. Administration des contributions directes*, asunto C-87/99.

⁶² Vid. STJCE de 12 de junio de 2003, caso *Arnoud Gerritse*, asunto C-234/01.

establecen que las prestaciones de servicios realizadas en ausencia de establecimiento permanente, no permitirán con carácter general la deducción de gastos salvo los gastos de personal, los aprovisionamientos de materiales y de ciertos suministros. Esta limitación supone –al igual que en el caso alemán– una discriminación por razón de residencia incompatible con las libertades comunitarias. Debe también subrayarse que la normativa española para los no residentes establece para esta clase de rentas un mismo tipo fijo de gravamen del 25 por 100, lo que difiere del tratamiento tributario para los residentes, a saber, aplicación de una tarifa progresiva que oscila entre el 15 y el 45 por 100; integración en la base imponible de todos los gastos necesarios; y por último, aplicación de un mínimo personal y familiar que permite minorar de la base imponible unas cantidades fijas al objeto de atender a las necesidades vitales del contribuyente y de los miembros de su unidad familiar.

Por último, esta diferencia de trato entre residentes y no residentes respecto al diverso tipo de gravamen alcanza su grado más álgido en relación al componente de renta de las ganancias de patrimonio. Así, los no residentes que actúan sin establecimiento permanente quedan sometidos por dicha plusvalía «bruta» a un tipo fijo de gravamen del 35 por 100 (art. 25.1.f) TRLIRNR), mientras que los residentes podrían llegar a tributar únicamente por un 15 por 100 de la ganancia «neta» siempre que dicha renta tenga un plazo de generación de más de un año. Si aplicáramos la doctrina del asunto *Gerritse* hasta sus últimas consecuencias, podría afirmarse que la normativa española resultaría discriminatoria para los no residentes (con independencia de que sean o no comunitarios ⁶³) que obtengan ganancias de patrimonio en España con un plazo de generación superior a un año al lesionarse en este caso no la libre prestación de servicios, sino la libre circulación de capitales (art 56 TUE).

Todas estas diferencias de trato nos invitan a la reflexión, al objeto de que los Estados miembros se pongan de acuerdo para que se dicte por fin una Directiva en la imposición directa para el gravamen personal sobre la renta. Esta futura Directiva podría establecer por un lado, la obligación para que los distintos Estados miembros aplicaran entre sus residentes un método de doble imposición internacional de exención con progresividad o uno equivalente tal como sucedió en el asunto *Gerritse* ⁶⁴. Y por otro, la posibilidad de permitirle a dicho residente la aplicación de una reducción por mínimo personal y familiar (que podría también armonizarse en concepto de que todos los Estados la establezcan como reducción en la base imponible dejando libertad a los Estados respecto a su cuantía) para atender a los gastos vitales de la unidad familiar. Nótese que como ha señalado la jurisprudencia comunitaria este mínimo vital tendría derecho a aplicarse únicamente en el Estado de la residencia.

⁶³ Así, el actual artículo 56 TUE –anterior art. 73 B– establece que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y *terceros Estados*, por lo que habría que pensar que sería aplicable también a personas de terceros Estados –no comunitarios– que obtengan ganancias de patrimonio en nuestro país con un plazo de generación de más de un año.

⁶⁴ Nos decantamos por un método de exención con progresividad a los efectos de tener en cuenta los principios de capacidad económica y progresividad que se generan con la renta mundial.

II. LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA

A) Antecedentes legislativos.

1) *La residencia habitual en la Contribución sobre la Renta de 1932.*

La Contribución General sobre la Renta regulada por la Ley de 20 de diciembre de 1932 regulaba los criterios de sujeción al Impuesto dentro del apartado del sujeto pasivo, en atención a la tradicional distinción entre «obligación personal» y «obligación real» de contribuir.

Así, conforme a la obligación personal quedaban sujetas a la citada Contribución, las personas naturales siempre que concurrieran alguna de estas circunstancias:

- «a) Las que tuvieran su domicilio o residencia habitual dentro del territorio de la nación española. Entendiendo por residencia, la permanencia por más de seis meses durante un año natural en el territorio de la nación, estando exentos de esta obligación los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad.
- b) Los empleados del Estado español que tuviesen domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, cuando por igual razón no estén sometidos a análoga obligación de contribuir en el Estado de la residencia.
- c) Los súbditos españoles, aunque tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, si estuviesen declarados en rebeldía por las autoridades competentes de la nación».

Nótese que en este último supuesto nos encontramos ante un caso de extraterritorialidad del tributo, gravándose al sujeto no en atención a su residencia habitual en España sino a su condición de nacional del Estado siempre que además estuviera declarado en rebeldía por las autoridades españolas. Probablemente la intención del legislador tributario introduciendo este último inciso era someter también al impuesto al «exiliado político».

Por su parte, por obligación real tributaban todas aquellas personas naturales, sin consideración de nacionalidad, domicilio o residencia, siempre que fueran titulares o perceptores de rentas obtenidas en territorio español ⁶⁵.

⁶⁵ Vid. el Código de legislación elaborado por G. DE USERA, *Legislación de Hacienda Española*, Aguilar, Madrid, 1954, págs. 206 y 207.

2) *La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1954.*

La Ley de reforma de 16 de diciembre de 1954 por la que modificaron y regularon los preceptos reguladores de la Contribución General sobre la Renta recogía en su artículo 2.º la obligación personal de contribuir. Las novedades de la norma con respecto a su predecesora podrían resumirse en las dos siguientes: la eliminación del último apartado que hacía referencia a la sujeción al impuesto del «nacional declarado en rebeldía», y de la inclusión expresa de una norma que determinase el cómputo del período de permanencia del sujeto en nuestro país. Así, el artículo 2.º citado señalaba expresamente que «para computar el período de residencia, a estos efectos, no se descontarán las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realicen, no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente». Nótese que el legislador introducía por primera vez el criterio de intencionalidad de la persona para no descontar las ausencias temporales del país.

3) *La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1964.*

A través del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por la que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se reguló en el artículo 8 prácticamente en los mismos términos que en la normativa anterior el criterio de sujeción a la Contribución sobre la Renta conforme a la residencia habitual del sujeto pasivo. En efecto, conforme al apartado 1.º del artículo 8 se entendía por residencia habitual la permanencia por más de seis meses durante un año natural, en el territorio nacional. Para computar el período de residencia no se descontaban las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realizasen, podía inducirse la voluntad de los interesados de no ausentarse definitivamente ⁶⁶.

4) *La residencia habitual en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.*

El artículo 6 de la LIRPF 44/1978, regulaba en los siguientes términos el concepto de residencia objeto de estudio:

«1. Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural en el territorio español.

2. Para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

3. Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español, siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre, o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar».

⁶⁶ En los mismos términos se manifestaba el artículo 111.b) de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario.

La creación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no estuvo acompañada de grandes novedades en esta materia. La Ley de 8 de septiembre de 1978 se caracterizaba como ya había hecho su antecesora por acoger un único criterio de sujeción al impuesto: el criterio de la permanencia consistente en la estancia durante más de 183 días en nuestro país. Sin embargo, a los efectos de su cómputo se tomaba en cuenta la duración máxima que podían tener las ausencias del territorio español para no computarse los días de su duración, atendándose en todo caso a la intencionalidad de la persona.

Además, la Ley del Impuesto como novedad introducía un mecanismo de atracción de la residencia por razón de la unidad familiar. Nótese que la LIRPF 44/1978 se caracterizaba por la aplicación de un régimen de acumulación obligatoria de las rentas obtenidas por la unidad familiar contribuyente que fue como es sabido declarado inconstitucional por nuestro más Alto Tribunal en la S. de 20 de febrero de 1989 (RCT 1989, 45) por vulneración del principio de igualdad del artículo 31.1 CE. Resultaba criticable que la norma prescribiera que todos los miembros de la unidad familiar hubieran de ser residentes en España para que la unidad familiar quedase constituida. Así, carecía de lógica la «residencia de la unidad familiar» para la existencia misma de la unidad familiar. Esta circunstancia hacía posible que unos miembros de la unidad familiar fueran residentes y en otros no concurriera esta circunstancia, lo que no era óbice para que aquéllos constituyesen una unidad familiar a efectos del impuesto.

5) La residencia habitual en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

El artículo 12.1 LIRPF 18/1991 regulaba la residencia en los siguientes términos:

«Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

2. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

3. Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural».

La Ley de 6 de junio de 1991 introdujo como novedad junto al criterio de la permanencia en territorio español el del centro de intereses económicos y vitales siguiendo las recomendaciones de la OCDE en esta materia. En esta misma línea, el Libro Blanco sobre el Impuesto sobre la Renta y

patrimonio advertía que dadas las tendencias que se venían constatando últimamente, con trascendencia pública, de trasladar ficticiamente la residencia al extranjero, se acometiera la modificación del concepto fiscal de residente para adaptarlo a las orientaciones de la OCDE. Así, al clásico criterio de los ciento ochenta y tres días se añadieron los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal ⁶⁷.

En el Proyecto de Ley del IRPF se contemplaban tres criterios alternativos determinantes de la residencia en nuestro país: la permanencia física, el centro de intereses económicos y la residencia en España del cónyuge o de los hijos que dependieran del sujeto pasivo. Nótese que la última circunstancia determinaba por sí sola la residencia en nuestro país. Sin embargo, en el texto final dicha regla se transformó en una presunción *iuris tantum* merced a una enmienda del Grupo Socialista en el Congreso ⁶⁸. La inclusión de este criterio resultaba conflictivo tras la STC 45/1989, de 20 de febrero (citada anteriormente) pues podría pensarse que los criterios para determinar la residencia en España debían valorarse separadamente para cada miembro de la unidad familiar cuando éstos hubieran optado por tributar de forma individual ⁶⁹.

En conclusión, el criterio de residencia que establecía la Ley 6/1991 se compone de dos criterios independientes y autónomos entre sí (de permanencia y centro de intereses económicos), y de una presunción *iuris tantum* de residencia familiar que operaba como elemento de prueba para la Administración en orden a fijar la residencia en nuestro país.

B) Breve referencia a la regulación actual de las Leyes 40 y 41/1998, de 9 de diciembre, y sus posteriores Textos Refundidos de 5 de marzo de 2004.

El concepto de residencia habitual en el marco de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas viene regulado en el artículo 9.1 LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, texto que ha sido refundido recientemente por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo ⁷⁰:

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

⁶⁷ Vid. *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y Patrimonio*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990, pág. 51.

⁶⁸ Incluso, el Partido Popular, el Partido Nacional Vasco, Centro Democrático y Social y el Grupo Mixto proponían la supresión total de este criterio, por entender que tratándose de un impuesto individual, sobaban las referencias a los demás miembros de la familia; *cfr. vid.* artículo 12.1.b) del Proyecto de Ley (BOCG de 4 de agosto de 1990).

⁶⁹ *Cfr.* D. CARBAJO VASCO, «El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Actualidad Tributaria*, núm. 0, 1990, pág. D-11.

⁷⁰ El artículo 6 TRLIRPF aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (anterior art. 6 LIRPF 41/1998, de 9 de diciembre), del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes se remite para determinar la residencia y por consiguiente, excluir de su ámbito de aplicación al artículo 9 del TRLIRPF.

- a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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

La nueva Ley del Impuesto no introduce novedades significativas con respecto a su antecesora, siendo los cambios más sobresalientes los que hacen referencia a la residencia en los denominados «paraísos fiscales».

La lectura del precepto plantea como primera cuestión si el término residencia «habitual» al que alude el artículo 9.3 TRLIRPF es sinónimo de la expresión residencia «efectiva» que recogía el anterior artículo 21. a) LGT de 1963⁷¹. Para algún autor, la distinta terminología empleada por el legislador de renta no es caprichosa. Así, la LGT establece como criterio general la efectividad, pudiendo adquirirse la residencia de forma instantánea. Por contra, en la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta –como norma especial– la residencia se adquiere de forma habitual requiriéndose una permanencia en el tiempo⁷². Sin embargo, consideramos que el legislador de renta ha empleado indistintamente los términos «habitual» y «efectiva» con el mismo significado⁷³. Así, en los distintos impuestos de nuestro sistema tributario no encontramos supuestos que determinen la residencia de forma instantánea.

En efecto, el legislador español ha empleado siempre al regular las distintas figuras impositivas el término «habitual» inclinándose por un criterio que podríamos denominar «dinámico» –contraponiéndolo a un criterio estático– en cuanto que se requiere para determinar la residencia en nues-

⁷¹ El anterior artículo 21.a) LGT de 1963 hacía referencia a la residencia «efectiva» de las personas naturales, dejando a salvo lo dispuesto por la ley en cada caso». Sin embargo, la nueva LGT ha omitido la adjetivación «efectiva» al concepto de residencia.

⁷² Cfr. A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 92.

⁷³ Es de esta misma opinión, M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 112. M. PONT MESTRES, *Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 56.

tro país una permanencia física de más de 183 días. Nótese que las distintas leyes que han regulado primero la Contribución General sobre la Renta y posteriormente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han utilizado siempre la adjetivación «habitual» optando también por un criterio dinámico, como antítesis de una residencia «registral» o «ficticia».

Pues bien, el criterio general de determinación de la residencia que recoge la actual Ley del Impuesto se compone de dos reglas (la permanencia en nuestro país durante más de 183 días y la existencia en España del centro de intereses económicos), a lo que se añade una presunción *iuris tantum* para los supuestos de matrimonios no separados legalmente con hijos menores de edad. A nuestro entender, hubiera resultado deseable que la ley de renta hubiera establecido un orden de prelación de los distintos criterios determinantes de la residencia, tal como propone en una esfera convencional el artículo 4.2 del MC OCDE ⁷⁴.

III. LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE SUJECCIÓN AL PODER TRIBUTARIO

A) Criterios de sujeción en la aplicación de las normas tributarias en el espacio.

El poder tributario es un atributo de la propia soberanía de los Estados ⁷⁵. Desde un punto de vista teórico la potestad tributaria es ilimitada en cuanto a su contenido y puede desenvolverse de forma incondicionada desde un plano jurídico ⁷⁶. En efecto, para JARACH el Derecho tributario no establece límites a la imposición, siempre que los criterios de vinculación sean controlables por la Administración y conduzcan al resultado que la ley propone. Así, podría distinguirse entre criterios subjetivos (nacionalidad, domicilio, residencia) y objetivos (centro de intereses económicos) ⁷⁷, si bien en nuestra opinión, la aplicación territorial de una norma exigirá un mínimo de vinculación entre la riqueza gravada y la soberanía del Estado. En nuestra opinión, la decisión del legislador tributario al someter a imposición a sus ciudadanos no es libre, sino que en todo caso debe guiarse por razones de justicia y en atención al principio de capacidad económica (arts. 1 y 31.1 CE).

⁷⁴ Cfr. M.ªT. SOLER ROCH, «La subjetividad tributaria en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 25. J.M. TOVILLAS, *Estudio de Modelos de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 48.

⁷⁵ Sin embargo, como afirma CAZORLA PRIETO, el poder tributario es abstracto, «no implica supremacía o superioridad con respecto a una persona o un grupo de ellas, sino que simplemente constituye una posibilidad de actuación de determinados entes públicos, no referible antes de su ejercicio ni a personas en particular ni a objetos en concreto»; cfr. L.M.ª CAZORLA PRIETO, *Poder Tributario y Estado contemporáneo*, IEF, Madrid, 1981, pág. 160.

⁷⁶ Cfr. A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción realizada por F. SAINZ DE BUJANDA. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 93 y 94.

⁷⁷ Cfr. D. JARACH, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 208.

Los factores de vinculación del poder tributario pueden clasificarse generalmente en personales y reales. Así, un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, sometiendo a gravamen a determinadas personas ya sea por su condición de nacional de un país (criterio de la nacionalidad), o por su situación de residente (criterio de la residencia). También puede aplicarse un criterio real atendiendo a consideraciones de índole económica, como es la imposición de la renta en atención a su lugar de origen (criterio de la fuente) ⁷⁸.

La extensión espacial de las normas tributarias se articula en la práctica totalidad de los Estados contemporáneos mediante los dos principios de sujeción siguientes:

- a) El principio de personalidad o nacionalidad, en virtud del cual, la ley tributaria del Estado se aplicará a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un Estado, con independencia del lugar en que residan y con independencia del lugar de obtención de la renta. En la mayoría de los Estados, salvo raras excepciones (*v.gr.* Filipinas y EE.UU. ⁷⁹), este criterio ha dejado de tener un carácter general para pasar a utilizarse de forma residual y con unos fines específicos. Así, el principio de nacionalidad se utiliza en supuestos de «corte-sía internacional», como en la tributación de miembros de misiones diplomáticas o consulares. Por otro lado, desde hace unos años está cobrando fuerza la utilización de este criterio como factor de aplicación de las normas anti-elusión, tal como sucede en la prórroga legal forzosa en los supuestos de traslados de residencia a países de baja o nula tributación o zonas calificadas por las autoridades administrativas como paraísos fiscales ⁸⁰.

⁷⁸ Cfr. A. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I. Traducción realizada por F. VICENTE-ARCHE, Ed.Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 151 y 152.

⁷⁹ EE.UU. utiliza un sistema omnicompreensivo de gravamen aplicando los tres sistemas de tributación de la renta: criterio de la fuente, de la nacionalidad y de la residencia. La Administración norteamericana somete a tributación por su renta mundial a los residentes de su territorio aunque no posean la ciudadanía americana. Además, el *Income Tax* grava también la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en el territorio americano. Por último, conforme al principio de nacionalidad, los ciudadanos americanos son gravados por su renta mundial, con independencia de dónde tengan fijada su residencia (salvo lo que disponga el convenio de doble imposición). Así, en EE.UU. la tributación conforme al principio de nacionalidad se encuentra regulado en los distintos Convenios de doble imposición que firma a través de la llamada *saving clause* (cláusula de salvaguarda). En el caso del Convenio de doble imposición firmado entre España y EE.UU. de 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre; rectificación de errores de 24 de febrero de 1993), dicha cláusula aparece contemplada en el artículo 1.3 al afirmar que «un Estado contratante puede gravar a sus residentes y, por razón de su ciudadanía puede someter a tributación a sus ciudadanos», lo que lleva a que la Administración tributaria norteamericana articule alguno de los métodos para eliminar la doble imposición internacional que establece el Convenio –art. 24 (3), dado que los ciudadanos estadounidenses que residan en España quedarán sujetos por obligación ilimitada tanto al IRPF español (por razón de residencia) como al *Income tax* norteamericano (por razón de su nacionalidad). Siguiendo a DOERNBERG y RAAD, la condición de nacional es vista por los EE.UU. como una forma política de seguridad que permite al ciudadano norteamericano retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección de los EE.UU. cuando lo precise. Esta «cláusula de protección» es lo que habilita a las autoridades americanas a hacer tributar a sus nacionales por la renta mundial; cfr. R.L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, «The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause», *Tax Notes International*, n.º 15, 1992, pág. 775. Vid. también a R. BETTEN, *Income tax aspects of emigration and emigration of individuals*, IBFD Publications, Amsterdam, 1998, págs. 406 y ss.

⁸⁰ Cfr. J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núms. 221-222, 2001, pág. 78.

b) El principio de territorialidad o criterio de la fuente, según el cual, las leyes tributarias sólo se aplicarán en función de un vínculo con el territorio del Estado, como son la residencia o el lugar de obtención de la renta ⁸¹. Como expondremos a lo largo del trabajo entendemos, que el criterio de la fuente o lugar de obtención de la renta solucionaría los problemas actuales de doble imposición, a la vez que fomentaría la internacionalización de la economía con la entrada de factores productivos en otros mercados.

Sin embargo, la práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como principio el de residencia, cuya consecuencia jurídico-tributaria consiste en la tributación de los residentes por la llamada «renta mundial». En efecto, la consideración del sujeto como residente de un Estado, conllevará al sometimiento a gravamen de la renta de forma ilimitada, tributando por todas las rentas que perciba con independencia del lugar donde se obtengan. El sometimiento a gravamen por la denominada «renta mundial» podría ser objeto de crítica por el carácter extraterritorial del tributo. Nótese que la generación en el ámbito internacional de supuestos de doble imposición tiene su origen en la concurrencia de criterios (de la residencia y de la fuente) sobre el gravamen de la renta. No obstante, debe reconocerse que la existencia de esta sobreimposición tributaria se debe en último término a la extralimitación que, en relación con el alcance del poder tributario estatal, introduce el criterio de sujeción personal (que implica la tributación en el Estado de residencia del sujeto que detenta la riqueza). En efecto, como apunta SOLER ROCH, el criterio de sujeción real o territorial (que implica la tributación en el Estado de la fuente productora de riqueza) es el criterio lógico de acuerdo con la configuración del poder tributario estatal entendido como manifestación de soberanía. Así, si el Estado no sometiera a imposición la renta producida en su territorio carecería de justificación, pues ello sería tanto como hacer dejación de una manifestación de su soberanía territorial ⁸².

La utilización del criterio de territorialidad ha estado vinculado históricamente a las legislaciones de los países latinoamericanos. El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio

⁸¹ Sin embargo, frente a la concepción monista defendida principalmente por F. SAINZ DE BUJANDA, se erige otra que podríamos denominar dualista, encabezada por M. CORTÉS DOMÍNGUEZ y E. GONZÁLEZ GARCÍA, para los que residencia y territorialidad, siempre y cuando no se conceda a este último criterio un significado muy amplio, no son una misma cosa, aunque haya que reconocer que entre ellos no existe la nítida diferencia que puede descubrirse entre el principio de nacionalidad y el de territorialidad (cfr. M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, págs. 110 y ss.; y E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria», en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, págs. 157 y ss.). Más recientemente, vid. a A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 86. En esta última línea de argumentación, se manifiestan J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, al señalar que en el Derecho Internacional privado tanto el principio de la ley nacional (apenas utilizado en Derecho tributario) como el principio de la ley del domicilio sirven para determinar el estatuto personal; ser nacional de un país o tener un domicilio determinado constituyen una cualidad de la persona. Un principio refleja una concepción del Estado y del Derecho basada en el *ius sanguinis*; mientras que el otro reposa en el *ius soli*, pero ambos satisfacen idénticas exigencias. Al optar por la residencia habitual o efectiva como criterio aplicativo de los impuestos de naturaleza personal, nuestro Derecho viene a sumarse a una práctica internacional absolutamente generalizada, que partiendo de una concepción abstracta del domicilio y a través de sucesivas aproximaciones a un concepto más real del mismo ha desembocado en la noción de residencia; cfr. J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1978, págs. 75 y ss.

⁸² Cfr. M.ª T.ª SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 67.

frente al de la renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países industrializados, al objeto de discutir un convenio modelo para evitar la doble imposición que incluyera a todos los países, así como en la propia negociación de convenios bilaterales. Obsérvese que la conclusión de un convenio de doble imposición suponía renunciar al principio de la fuente vigente en sus legislaciones internas, lo que permite explicar la tardanza de los países latinoamericanos en desarrollar su red de Convenios ⁸³.

No obstante, los Estados de la residencia alegan fundamentalmente razones políticas para justificar la sujeción ilimitada de la renta. Así, el criterio de la residencia crea no sólo lazos tributarios entre el sujeto residente y el Estado, sino también otros de carácter político. El contribuyente residente se aprovecha de la infraestructura y disfruta de mejor condición que los no residentes –al menos desde un plano teórico– de los servicios que presta el Estado (*v.gr.* protección de las autoridades administrativas, transportes, sanidad, etc.), lo que podría justificar el sometimiento a gravamen en el Estado de la residencia por la renta mundial ⁸⁴.

Sin embargo, debe reconocerse que en puridad la razón de peso que ha llevado a los distintos países a introducir el criterio de la residencia en sus sistemas tributarios es la de no menoscabar los intereses de los países exportadores de capital y tecnología para someter a gravamen la riqueza obtenida por sus residentes o sus nacionales (como en el caso de EE.UU.) cuando invierten en el extranjero (ya sea en otros países exportadores de capital o en los Estados menos desarrollados).

En nuestra opinión, llegados a este punto, se abre el debate sobre la conveniencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional estableciendo un criterio exclusivo basado en el principio de fuente ⁸⁵. Partimos de la afirmación de que el fundamento ético-jurídico del deber de contribuir reside en el interés por la existencia y el funcionamiento del ente público, siendo precisamente la medida de ese interés la que proporciona el índice *justo* del reparto interno del deber entre los distintos coobligados. En nuestra opinión, hoy día se encuentran superadas aquellas teorías hacendísticas que concebían el impuesto como el precio del consumo individual de los servicios públicos (teoría de las «contraprestaciones»), y este juicio, llevaba a confundir el interés en la existencia y funcionamiento del ente público con el «beneficio» efectivamente recibido por cada sujeto en el acto del consumo de los servicios públicos. Siguiendo a BERLIRI, el fundamento ético-jurídico del impuesto debe buscarse en la relación de interés, por la cual los contribuyentes se hallan

⁸³ Cfr. J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *ob. cit.*, pág. 80.

⁸⁴ También el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 4 del MC OCDE acude a la existencia de un «vínculo personal» entre el contribuyente y el Estado considerado («Estado de la residencia») para justificar la sujeción integral o plena al impuesto. Así, «esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas "domiciliadas" en un Estado en el sentido habitual del término "domicilio" (Derecho privado). La sujeción integral al impuesto se extiende además, por ejemplo, a las personas que residen permanentemente, o en ocasiones sólo durante cierto período de tiempo, en el territorio del Estado.

⁸⁵ Así, apuntan ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN que determinados Estados Latinoamericanos (*v.gr.* Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay) someten a gravamen la renta únicamente en función del criterio de la fuente o principio de territorialidad en su sentido estricto («La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *ob. cit.*, pág. 79).

ligados a la existencia y al funcionamiento del ente público que en su interés inescindible, o asumido como tal, ejerce determinadas funciones ⁸⁶. Así las cosas, la búsqueda de la equivalencia entre impuesto pagado por los distintos contribuyentes y los beneficios recibidos por cada uno de ellos en virtud de los servicios públicos, es absurda. Si la búsqueda fuese posible, sería inútil discurrir sobre impuestos, porque estaríamos en el campo de los precios públicos o de las tasas ⁸⁷. Por ello, siempre que resulte imposible determinar bien sea el coste del consumo individual o el enriquecimiento efectivamente experimentado por los sujetos, tal como sucede con los impuestos—, entendemos que el reparto del gasto de los servicios prestados en interés de una colectividad de sujetos va referido a la cuota individual del interés en la prestación del servicio ⁸⁸.

Junto a las citadas consideraciones de naturaleza ético-jurídica, entendemos que hoy día existen razones objetivas como son entre otras, la creciente globalización de la economía, la opacidad de las transacciones y la deslocalización física de las rentas que invitan a reflexionar sobre la necesidad de que se lleve a cabo una revisión profunda de los principios actuales de la imposición internacional al objeto de gravitar la tributación actual en los impuestos personales sobre el criterio de la fuente ⁸⁹.

Nótese que esta postura no es caprichosa pues desde el ámbito de América Latina e incluso de la Unión Europea ya se han alzado voces defendiendo la legitimación del criterio de la fuente como el sistema más idóneo para evitar las distorsiones fiscales del comercio internacional. En este orden de ideas, ya se manifestó hace años el Informe *Ruding* de 1992 ⁹⁰, así como las conclusiones tomadas en el Congreso de la IFA de 1984, y el informe general elaborado en las Jornadas de la ILADT de 1996.

Efectivamente, en las Recomendaciones del Congreso de la IFA de 1984 se señaló entre otros puntos «que la imposición de la renta mundial de una empresa aun en el caso en que se le conceda crédito por los impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan allí sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el

⁸⁶ Cfr. L.V. BERLIRI, *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986, pág. 75.

⁸⁷ Cfr. L. EINAUDI, *Principii di Scienza della Finanza*, Roma, Giulio Einaudi Editori, ristampa de la cuarta edizione, 1949 (cit. por L.V. BERLIRI, *Ibidem*, pág. 84).

⁸⁸ Cfr. L.V. BERLIRI, *Ibidem*, pág. 88.

⁸⁹ Así, se han manifestado partidarios de establecer un único criterio de la fuente entre otros, cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración», Correlatoria general, en las *XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Montevideo, 1996; y más recientemente en «Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad», *Crónica tributaria*, n.º 100, 2001, págs. 53 y ss. M.ª T. SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», ob. cit., pág. 68. K. VOGEL, «Worldwide income vs. Source Taxation of Income. A review and Re-evaluation of principles» (III Part), *Intertax*, núm. 10, 1988, pág. 310.

⁹⁰ En este sentido, el Informe *Ruding* se decanta para eliminar la doble imposición por el principio exclusivo de imposición en la fuente, o de la residencia combinada por el método de exención. Cfr. *Informe Ruding o del Comité de Expertos Independientes en Imposición Societaria (Report of the Committee of Independent experts on company taxation)*, Comisión de la Comunidad Europea, Marzo 1992, Oficina de Publicaciones de la Comunidad Europea, Luxemburgo, 1992, págs. 204 y ss.

país donde ellas se realizan, y en consecuencia puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones. Que, si se tiene en cuenta lo precedentemente expresado, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de territorialidad(...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión, y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones»⁹¹.

En esta misma línea, se manifestó el profesor FALCÓN Y TELLA en la correlatoría general de las Jornadas de la ILADT de 1996, al señalar que «de manera que si bien la legislación interna de los Estados parece orientada cada vez más hacia el criterio de combinar la fuente con el gravamen de los residentes por su renta mundial, este último criterio tiende a neutralizarse a través de mecanismos de exención, al menos entre los países pertenecientes a una misma zona de integración. Y en efecto, sólo la fuente (o la residencia combinada con el método de exención) permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así las distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones»⁹².

Así concluimos con VALDÉS COSTA, que «debe reconocerse que en realidad, latén en el distinto enfoque (criterio de la fuente o de la residencia) no sólo razones puramente jurídicas y técnicas, sino de carácter político y social. Así, el principio de la fuente no sólo se concibe en estos países como medio de evitar la doble imposición –única preocupación de los países desarrollados–, sino también la de servir de instrumento para propiciar el desarrollo facilitando la utilización de los capitales y la tecnología a través de incentivos tributarios manejados por los países interesados»⁹³.

Incluso, téngase presente que la generalidad de los países incluyen en sus ordenamientos jurídicos expresas manifestaciones del criterio de la fuente. Así, por un lado, se reconoce unánimemente el derecho a gravar la renta al país en cuyo territorio opera la empresa no residente a través de un establecimiento permanente. Además, al margen del gravamen de los residentes, la mayoría de los Estados gravan también la renta obtenida en su territorio, con o sin establecimiento permanente, por no residentes, lo que confirma expresamente la virtualidad intrínseca de este principio. Y en pura coherencia con lo afirmado anteriormente, los Estados que aplican el criterio de la renta mundial suelen reconocer el derecho de los residentes a reducir su impuesto en función del gravamen soportado en el exterior, lo que en la práctica supone renunciar técnicamente a gravar la renta mundial⁹⁴.

⁹¹ Vid. «Recomendaciones y Conclusiones del Congreso de la IFA», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, pág. 546.

⁹² Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración», *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, Montevideo, Uruguay, 1996. Vid. también en este sentido, J.J. RUBIO GUERRERO y M. GUTIÉRREZ LOUSA, «La reforma del Impuesto sobre Sociedades y la internacionalización de la economía española», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 1 y 2, 2002, págs. 22 y 23.

⁹³ Cfr. R. VALDÉS COSTA, «Latin American position on the problem of Tax Agreements between developed and developing countries», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. XXV, 1971. Por contra, desde la perspectiva opuesta, en los países desarrollados se observa que la tributación en el «país de la fuente» puede desalentar o encarecer las inversiones extranjeras, por lo que los países necesitados de capital deben hacer frente al dilema de incentivar la llegada de capitales procedentes de los países industrializados, sacrificando parte de su soberanía fiscal; cfr. J.L. JUAN DE PEÑALOSA, «Introducción», en la obra colectiva, *Doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

⁹⁴ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad», ob. cit., pág. 54.

B) La concepción dualista del artículo 11 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, el artículo 11 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, siguiendo una concepción dualista de los criterios de sujeción a la Ley Tributaria distingue entre los principios (*sic*) de residencia y de territorialidad:

«Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de *residencia o territorialidad* que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de *residencia*, y los demás tributos conforme al criterio de *territorialidad* que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

La anterior regulación del precepto por la LGT de 1963 que se manifestaba también en términos parecidos, ha sido duramente criticada por la doctrina. En primer lugar, por la presentación de los dos criterios (residencia y territorialidad) como exclusivos e incompatibles, cuando en realidad pueden operar conjuntamente. Así, el primero, que sería mejor denominarlo de personalidad, se basa en un vínculo personal de un ciudadano o súbdito nacional de un Estado, y el segundo en una relación real del hecho imponible con el territorio del Estado ⁹⁵. Sin embargo, la utilización combinada de los dos criterios (de la residencia y de la fuente) puede producir la sujeción de un mismo contribuyente por una misma renta, al poder tributario de dos Estados, produciendo supuestos de doble imposición.

En efecto, como ha advertido la profesora SOLER ROCH, el hecho de que los criterios personales determinen la sujeción a los impuestos sobre la renta no implica que los Estados soberanos renuncien a ejercer su poder tributario en función de un criterio territorial de sujeción, lo que lleva a extender la aplicación de la ley del impuesto, no sólo a las rentas obtenidas por sus residentes, sino también a todas las rentas que, de acuerdo con dicha ley, se consideran obtenidas en su territorio con independencia del vínculo personal del sujeto que obtiene dichas rentas con el Estado en cuestión ⁹⁶.

Sin embargo, las críticas más acerbadadas fueron dirigidas hace ya treinta años por el maestro SAINZ DE BUJANDA. En efecto, resulta criticable que la LGT contraponga como «principios», la residencia efectiva y la territorialidad, cuando en realidad la residencia como criterio territorial de sujeción es una modalidad o manifestación del segundo. Así, el artículo 21 LGT de 1963 –situación que se repite por desgracia con la nueva regulación– contiene una «errónea y gravísima confusión de ciertas nociones elementales y básicas de teoría general del Derecho, y en particular, del régimen de aplicación de las leyes. (...) Efectivamente, el principio de la residencia, lejos de ser distinto al de

⁹⁵ Cfr. J. SOPENA GIL, «La eficacia de las leyes tributarias en el espacio», en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Homenaje a F. SAINZ DE BUJANDA, IEF, Madrid, 1991, pág. 331. En el mismo sentido, D. CARBAJO VASCO, «Comentarios al artículo 21 de la LGT», *Carta Tributaria*, núm. 323, 1999, pág. 6.

⁹⁶ Cfr. M.ª T.ª SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», ob. cit., pág. 66.

territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último⁹⁷. De ahí, que hubiera sido más correcto, que la LGT distinguiera entre el criterio de nacionalidad y el de territorialidad, que a su vez este último atiende al lugar en que el hecho imponible se produce o en el que la persona reside⁹⁸.

Es de lamentar que el artículo 11 de la nueva LGT no revise en este punto la redacción de 1963 incurriendo de nuevo en los mismos errores conceptuales de su antecesora lo que merece nuestra crítica.

Sin embargo, a nuestro entender el legislador no debía haber desaprovechado la nueva LGT para realizar una modificación sustancial del precepto recogiendo expresamente como único criterio de sujeción el de territorialidad, y distinguiéndose –puestos a ser conservadores– como punto de conexión para los impuestos personales el de residencia, siendo para los impuestos de carácter real el lugar de situación de los bienes o el de realización de la actividad.

De lege ferenda, la redacción de la LGT en este punto podría ser la siguiente:

(X). «Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional aplicándose en todos los ámbitos territoriales del Estado.

⁹⁷ Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1974, pág. 405; y más recientemente en *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1990, págs. 54 y 55. En el mismo sentido, siguen una concepción monista del principio de la residencia, cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 96. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, vol.I, UNED, Madrid, 1983, pág. 206. A. GOTA LOSADA, «La internacionalidad de los Impuestos sobre la Renta, Sociedades y Patrimonio, en la obra colectiva *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987, pág. 36. C.M.³ LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 90 y 91. C. PÉREZ DE AYALA, *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 1990, pág. 143. SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO, A., «El ámbito territorial de las normas fiscales», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol.I, IEF, Madrid, 1979, pág. 495.

⁹⁸ Sin embargo, no ha sido éste el criterio seguido por un sector doctrinal que defendiendo una concepción dualista del principio de la residencia, ha entendido que no existe tal supuesta contradicción en la LGT. En primer lugar, porque el artículo 21 LGT atiende a un sentido estricto del principio de territorialidad gravándose únicamente por el lugar donde se realice el presupuesto de hecho previsto por la norma. En segundo lugar, porque el concepto de residencia no debe entenderse como una modalidad del criterio de territorialidad, sino como una cualidad de la persona por lo que vendría a configurarse como una modalidad del principio más amplio de nacionalidad; cfr. A. BAENA AGUILAR, *La obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 84 y ss. E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva *Comentarios a la Leyes Financieras y Tributarias*, tomo I, vol.I, Edersa, Madrid, 1982, págs. 157 y ss. En el mismo sentido, para CORTÉS DOMÍNGUEZ, la cualidad de residente es una cualidad personal. Lo único que sucede aquí es que para fijar la residencia se toma en consideración el territorio donde se reside. El criterio de territorialidad a la vista del sistema español –sostiene el citado autor– se limita a servir de nudo de unión entre las relaciones que se desarrollan en el territorio del Estado y el ordenamiento tributario. La ley tributaria se extiende hasta las relaciones sociales que, desarrolladas en el territorio del Estado, han sido tipificadas por el ordenamiento tributario, y así convertidas en relaciones jurídicas. Así, las relaciones sociales que se desarrollan fuera del territorio del Estado no estarían sujetas al ordenamiento tributario del Estado si no son realizados por un residente en éste. En base a todo ello, el principio de residencia juega aquí el mismo papel que podría jugar el de la nacionalidad, destacando que en el sistema español tales principios deben separarse y distinguirse sin que uno asuma al otro; cfr. M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 91.

Salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme al principio de territorialidad.

Los impuestos personales se exigirán conforme al criterio de la residencia o en su caso, al lugar donde se obtenga la renta, y en los impuestos de carácter real en atención al lugar de situación de los bienes o de realización de la actividad».

Nótese que la inclusión específica de la referencia «al lugar donde se obtenga la renta» tiene como justificación el no dejar fuera de los impuestos personales el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Debe hacerse notar que pese a la formación de dos Comisiones distintas para la elaboración de un estudio de la nueva LGT, la materia objeto de estudio no ha sido especialmente tratada en sus informes lo que nos lleva a entender que dicha problemática no preocupaba a sus redactores resultando ciertamente criticable. Únicamente el primer informe de marzo de 2001 –el segundo informe guarda completo silencio sobre esta cuestión⁹⁹– de la Comisión para el «estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria» ha pasado aunque de puntillas sobre estas cuestiones¹⁰⁰. Así, dicho Informe apunta que el primer inciso del artículo 21 LGT de 1963 resultaba «adecuado: las normas tributarias, todas ellas (incluidas las Ordenanzas locales), obligan en todo el territorio nacional, y sólo en él, en el sentido de que se aplican por cualquier Tribunal y como Derecho nacional.

Cuestión distinta –añade este estudio– es el "contenido" de la norma, que siendo siempre eficaz en todo el territorio nacional, y sólo en él, puede querer gravar sólo los hechos realizados en una parte del mismo (como necesariamente ha de ocurrir con las normas autonómicas y locales), o en cualquier parte del mundo (como ocurre en los impuestos sobre la renta o el patrimonio mundial de los residentes). A juicio de esta Comisión, esta cuestión debería regularse en párrafo separado, o, incluso, en artículo distinto. Se entiende, además, que la redacción actual debería mejorarse, pues prácticamente nunca entran en juego los puntos de conexión previstos en la LGT. Podría pensarse en que la nueva ley mencionara los tributos que han de aplicarse conforme a los criterios de residencia o de territorialidad establecidos por la ley en cada caso. En su defecto, los tributos personales se exigirán conforme al criterio de residencia, y los demás conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

De la lectura de estos párrafos podría afirmarse –para salvar la supuesta contradicción en que incurre el Informe– que la Comisión emplea el criterio de territorialidad en un sentido estricto contraponiéndolo al criterio de residencia («...han de aplicarse conforme a los criterios de residencia o de territorialidad establecidos por la ley en cada caso»).

⁹⁹ Resulta lamentable que en el segundo *informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, (vid. Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva LGT, Ministerio de Hacienda, diciembre-2002), no se haga referencia en ningún momento a esta importante cuestión.

¹⁰⁰ Cfr. *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, marzo- 2001, pág. 38.

C) La nacionalidad como criterio de sujeción ilimitada en nuestro ordenamiento jurídico.*1) Titulares de cargos públicos o funcionarios de nacionalidad española destinados en el extranjero.*

El artículo 9.2 TRLIRPF somete a tributación por la llamada renta mundial a las personas físicas de nacionalidad española, así como a su cónyuge e hijos menores de edad, que tengan su residencia fiscal en el extranjero, por su condición, entre otras, de miembros de oficinas diplomáticas o consulares en el extranjero, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de delegaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales, o de funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Respecto al ámbito de aplicación de la norma, el precepto se refiere a funcionarios o empleados del Estado español con destino en el extranjero. No obstante, la doctrina administrativa ha admitido también al personal laboral ¹⁰¹.

Nótese que la ley hace referencia a la nacionalidad española del funcionario y empleado público, pero esta condición no se exige respecto del cónyuge no separado legalmente e hijos menores ¹⁰².

Como novedad, la Ley 40/1998 señaló que la norma no sería aplicable cuando aquellos funcionarios, o el cónyuge e hijos menores de éste, hubiesen adquirido la residencia en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones a las que se han hecho referencia anteriormente.

Por último, el artículo 9.4 TRLIRPF, a título de reciprocidad, reconoce la no sujeción al impuesto español de los súbditos extranjeros que residan en España por cualquiera de las circunstancias citadas anteriormente.

*2) Los cambios de residencia hacia paraísos fiscales de personas de nacionalidad española.**a) Breve excursus sobre los problemas de deslocalización de rentas.*

Fruto de la preocupación existente a nivel mundial respecto de la proliferación de ciertas prácticas tributarias lesivas de competencia fiscal desleal, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó un informe en abril de 1998 denominado «Competencia fiscal perjudicial: un problema mun-

¹⁰¹ Cfr. RTEAC de 9 de abril de 1997 (recogida en *Impuestos*, n.º 2, 1998, págs. 74 y ss.).

¹⁰² Algún sector doctrinal ha criticado duramente la referencia del precepto a la nacionalidad de la persona, pues «no parece propia de un sistema fiscal moderno, ni supone un elemento diferenciador con calado suficiente que permita dar cumplimiento a las exigencias de igualdad recogidas en los artículos 14 y 31 CE»; cfr. J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 96.

dial» (*Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue* ¹⁰³) en el que se recogían una serie de criterios y definiciones generales con objeto de identificar a los territorios denominados paraísos fiscales, así como otros regímenes preferenciales (*v.gr.* sociedades *holding*) vigentes en determinados Estados miembros de la OCDE.

Así, en particular, para considerar a un territorio como «paraíso fiscal» era necesario el cumplimiento del primer criterio y cualquiera de los tres restantes:

- 1.º Imposición nula o baja (condición necesaria pero no suficiente).
- 2.º Existencia de normas legales o prácticas administrativas que limitan el intercambio de información con otros países. El intercambio de información limitado a determinadas cuestiones criminales (drogas, etc.) no obsta para dicha consideración.
- 3.º Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- 4.º Ausencia de requerimiento de que se ejerza una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio. Para distinguir cuándo se exige que haya actividad *onshore*, se comprobará si el país/jurisdicción diseña el régimen fiscal de manera que excluye de sus ventajas a los residentes o si limita su aplicabilidad a operaciones con no residentes, es decir, si lo que está diseñando es, en realidad, un régimen *offshore*. Por consiguiente, lo que se analiza es la estanquidad (*ring fencing*) del régimen fiscal.

Por otra parte, para calificar un tratamiento fiscal privilegiado incardinado en un Estado miembro de la OCDE como de «régimen fiscal perjudicial» resulta necesario –a juicio del Informe– que se cumpla el primer criterio y cualquiera de los tres restantes:

- 1.º Imposición nula o baja (condición necesaria pero suficiente).
- 2.º Aislamiento o estanquidad (*ring fencing*) del régimen, bien porque los residentes no pueden beneficiarse del mismo (lo que se conoce como principio de estanquidad subjetiva) o porque se limita la aplicación del régimen a operaciones con no residentes (principio de estanquidad objetiva) ¹⁰⁴.
- 3.º Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, incluyendo la posibilidad de aplicar favorablemente ciertas disposiciones, *tax rulings*, etc.
- 4.º Ausencia de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen.

¹⁰³ Dicho informe puede consultarse en la página web de la OCDE: www.oecd.org

¹⁰⁴ Nótese que el criterio de estanquidad pretende evitar que una determinada jurisdicción diseñe regímenes fiscales atractivos para no residentes (regímenes *offshore*) que permitan deslocalizar las bases imponibles desde otros países hacia éstos, sin suponer ningún «perjuicio» en términos de recaudación para el territorio que crea dicho régimen privilegiado.

Dos años después, el citado organismo publicó en junio de 2000 un segundo Informe denominado «Hacia una cooperación fiscal global, progreso realizado para identificar y eliminar las prácticas fiscales perjudiciales» (*Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and eliminating Harmful Tax Practiques*) en el que se identifican –según los criterios generales definidos en el primer Informe– concretamente treinta y cinco territorios calificados como paraísos fiscales (art. 17) y cuarenta y siete regímenes preferenciales (art. 11) al objeto de adoptar en un futuro determinadas medidas de carácter defensivo para luchar contra ellos. En el citado Informe se publican únicamente aquellos países o territorios calificados como paraísos fiscales que no están dispuestos a llegar a un compromiso de eliminación de los citados regímenes privilegiados antes del 31 de diciembre de 2005 ¹⁰⁵.

En el Informe de junio de 2000 se proponen como medidas «defensivas» coordinadas entre los países miembros de la OCDE para combatir las distorsiones económicas derivadas de la competencia fiscal lesiva, entre otras, las siguientes:

- Imposición de un régimen de sanciones para los supuestos de incumplimiento de las obligaciones relativas al deber de información ¹⁰⁶.
- Imposición de gravámenes indirectos en operaciones realizadas con paraísos fiscales (no admisión de gastos deducibles con origen en empresas radicadas en paraísos fiscales, o la

¹⁰⁵ Así, de las cuarenta y siete jurisdicciones analizadas finalmente se recogieron en la lista «negra» treinta y cinco territorios considerados paraísos fiscales, pues seis de éstos (San Marino, Bermudas, Islas Caimán, Malta, Chipre y Mauricio) aun cumpliendo los criterios técnicos para ser considerados paraísos fiscales no se incluyeron en la lista, porque asumieron, antes de la publicación del citado informe, el compromiso político de modificar sus sistemas fiscales para dejar de ser paraísos fiscales antes del 31 de diciembre de 2005; *cf.* HAY, R.J., «Offshore Centers Under Attack», en *Tax Planning International Review*, 1999, pág. 3. En todo caso, nótese que la simple publicación de la lista tiene un efecto negativo y desincentivador de inversiones, pues muchas empresas aplazarán como medida cautelar la decisión de invertir en los territorios citados en esa lista, pues se desconoce a día de hoy hasta dónde puede llegar la Unión Europea y la OCDE en la lucha y desmantelamiento (*rollback*) de esos regímenes privilegiados; *cf.* A. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *Documentos de trabajo*, n.º 4, 2001, pág. 27.

Por otro lado, nótese que los países miembros de la OCDE son conscientes de las dificultades que pueden encontrar los territorios calificados como paraísos fiscales para abandonar radicalmente de sus ordenamientos jurídicos dicho trato privilegiado, pues este tratamiento fiscal favorable representa normalmente el principal atractivo para las inversiones extranjeras, por lo que se han ofrecido en todo momento colaborar y prestar asistencia técnica y económica para reconvertir la estructura económica de aquellos territorios que estén dispuestos a cooperar con la OCDE; *cf.* OGEA RUIZ, R., «La legislación española y los paraísos fiscales», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 844.

¹⁰⁶ Precisamente, las jurisdicciones que deseen no estar incluidas en la lista de la OCDE de «paraísos fiscales no cooperativos» deberán asumir el compromiso de cumplir los requisitos de transparencia y efectivo intercambio de información. Así, el intercambio de información que propone la OCDE a los países fiscales cooperativos se basa principalmente en los siguientes puntos: el intercambio de información se realizará bajo requerimiento. En el supuesto de que la información solicitada sea relativa a un delito fiscal, el paraíso fiscal no podrá negarse a suministrar la información alegando que la evasión no constituye una actividad delictiva en su país. Y en el caso de infracciones administrativas, el paraíso fiscal estará igualmente obligado a suministrar dicha información, aunque ésta no tenga ningún tipo de interés para la autoridad fiscal requerida (*v.gr.* porque en dicho régimen fiscal privilegiado no se sometían esas rentas a imposición). Por último, se exige que los paraísos fiscales cooperativos dispongan de los medios adecuados para poder transmitir esa información. Para cumplir dicho objetivo, los países de la OCDE están dispuestos a prestar asistencia técnica a los paraísos fiscales cooperativos.

no aplicación de determinadas exenciones o deducciones a actividades desarrolladas en paraísos fiscales o, por último, la aplicación de normas de transparencia fiscal internacional –CFC rules–).

- Intensificación de actuaciones de comprobación tributaria relativas a inversiones u operaciones realizadas con paraísos fiscales.
- Posible adopción de medidas extrafiscales.

Nótese que estas medidas «anti-paraíso» o «medidas defensivas» (en la terminología del Informe) serán adoptadas de forma unilateral por cada Estado miembro incorporándolas a su ordenamiento jurídico-tributario tal como sucede en nuestra legislación doméstica que puede en este sentido tildarse de «avanzada» en materia de medidas anti-paraísos fiscales ¹⁰⁷.

En conclusión, encontrándonos actualmente en un proceso incipiente en la lucha contra las prácticas fiscales lesivas con origen en los territorios o zonas de baja tributación, el MC OCDE no establece todavía ninguna norma en particular que limite los cambios de residencia hacia paraísos fiscales ¹⁰⁸, siendo la propia legislación interna de los Estados la que ha recogido hasta la fecha distintas medidas anti elusión (v.gr. en Alemania, Dinamarca, Suecia, Noruega, EE.UU., Finlandia, y España ¹⁰⁹).

b) Análisis del caso español: la norma antiabuso regulada en el TRLIRPF.

El artículo 9.3 TRLIRPF recoge una norma anti-fraude configurada a través de un sistema de extensión ilimitada de la renta al considerar residentes en nuestro país a los contribuyentes de nacionalidad española que cambien su residencia a un paraíso fiscal.

¹⁰⁷ Vid. sobre el particular, entre otros, los artículos 9.1.a) *in fine* y 9.3 del TRLIRPF, y artículos 14.1.g), 17.2 y 23.1.c) TR LIS.

¹⁰⁸ No obstante, y para aquellos países que no hayan incorporado todavía medidas anti-paraísos en sus ordenamientos jurídicos consideramos que la única vía que podrían utilizar las autoridades tributarias para combatir dichos regímenes privilegiados sería a través del criterio de la ausencia de actividad «sustancial». En efecto, si partimos de la distinción a efectos prácticos entre aquellos paraísos fiscales que carecen de impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio (o que la presión fiscal directa es nula, o con alícuotas de prácticamente cero o muy reducidas), de aquellos otros, en los que pese a articular estos dos impuestos en sus ordenamientos, tienen tal cantidad de regímenes preferenciales que en la práctica la imposición es nula; podría invocarse el criterio de «actividad sustancial» únicamente sobre el segundo tipo de paraíso fiscal, exigiendo al interesado para disfrutar de los beneficios de los regímenes preferenciales que se ofrecen, la realización de una actividad económica real en la correspondiente jurisdicción.

¹⁰⁹ Nótese que la legislación sueca, noruega, finlandesa y americana no hace diferencias en cuanto al país de inmigración de sus contribuyentes. En cambio, el ordenamiento danés, alemán y español restringe la aplicación de la extensión a la emigración a determinados países. En particular, la norma española es similar a la alemana, en cuanto que ambas se aplican de forma expresa a países de baja o nula tributación, si bien en nuestra legislación doméstica dicha condición depende de la inclusión o no en una lista elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda, y en el alemán del cumplimiento de unas circunstancias objetivas (unos ingresos mínimos, la comparación entre los impuestos a pagar en Alemania y en el país de emigración y la persistencia de vínculos económicos); *cfr.* A. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, «La extensión de la sujeción tributaria en el Derecho Comparado y la nueva ley de renta», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 191, 1999, pág. 184.

El citado precepto reza de la siguiente forma: «No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

Respecto a la naturaleza jurídica del precepto nos encontramos –tal como está configurada la norma– más que ante una presunción *iuris et de iure*, ante una auténtica norma sustantiva o de derecho material ¹¹⁰. Así, no resulta extraño, que el legislador complete la definición del hecho imponible típico con la delimitación de hechos supletorios o complementarios cuya realización produce los mismos efectos, tratando así de asegurar la sujeción al impuesto de contribuyentes que están en situaciones normales usadas en la práctica de los negocios con una finalidad elusoria ¹¹¹. Sin embargo, lo que resulta verdaderamente criticable es que la norma, tal como está construida, no admita la prueba en contrario considerando que cualquier cambio de residencia a un paraíso fiscal tiene como objeto la evasión de impuestos ¹¹². Entendemos que es precisamente sobre este aspecto de la norma donde se podría plantear el vicio de inconstitucionalidad.

En efecto, el legislador a la hora de configurar una norma es libre de articular el supuesto de hecho a través de una auténtica norma de derecho sustantivo en lugar de un elemento probatorio. Sin embargo, lo que resulta en nuestra opinión censurable es la consecuencia jurídica a la que se llega con la aplicación de la norma. El precepto analizado resulta desproporcionado respecto al fin que se persigue: combatir el fraude fiscal.

¹¹⁰ Algún sector doctrinal ha considerado que nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure* –en lugar de una norma de derecho material–, por lo que no se admite la prueba de que el traslado a un paraíso fiscal no se efectúa para eludir impuestos; *cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *ob. cit.*, pág. 99. En el mismo sentido, I. GÓMEZ CALLEJA, «La residencia fiscal en las nuevas Leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, n.º 195, 2001, pág. 50. La cuestión sobre el deslinde entre las ficciones y las presunciones ha sido objeto de numerosos estudios doctrinales que partiendo de su ámbito de aplicación han concluido que las primeras constituyen un expediente normativo –Derecho sustantivo–, mientras que las segundas despliegan su eficacia en el terreno probatorio –Derecho procesal–. Sobre el particular, *cfr.* G. GENTILI, *Le presunzioni nel Diritto Tributario*, Padova, Cedam, 1984, pág. 77. En efecto, la presunción, a diferencia de la ficción, es un mecanismo probatorio –un recurso procesal facultativo– destinado a facilitar la labor de prueba a una de las partes mediante un enlace lógico entre un hecho conocido y otro desconocido que por consiguiente no crea derechos y obligaciones. Por contra, la ficción constituye un elemento configurador del tributo –auténtico precepto sustantivo de obligado cumplimiento por parte de la Administración o el juzgador– que se caracteriza por prescindir de la realidad previa convirtiéndola en una verdad artificial; *cfr.* J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones y figuras afines en el ISD*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 46. En todo caso, entendemos siguiendo a R. FALCÓN Y TELLA («Cuestiones normativas y cuestiones de prueba», *Crónica tributaria*, n.º 61, 1992, pág. 32) que las presunciones absolutas o *iuris et de iure*, se diferencian de las normas de derecho material, en que en las primeras, la Administración o el Juez, en su caso, podrán destruir los efectos de la presunción, es decir, no tenerlas en consideración, si a la vista de la realidad de los hechos, estiman que la verdad material difiere de la verdad formal –presunta legalmente–.

¹¹¹ *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Ibidem*.

¹¹² En este sentido, resulta criticable que el legislador de renta no haya adoptado un criterio similar al del Impuesto sobre Sociedades articulando una norma con inversión de la carga de la prueba tal como sucede en el artículo 14.1.g) TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Así, en el citado precepto, el legislador articula una norma anti-paraíso basada en la no deducibilidad de los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas –directa o indirectamente– o pagadas a través de paraísos fiscales salvo prueba en contrario. En conclusión, para ser deducible el gasto será necesario que la entidad que lo soporta pruebe la existencia y veracidad de éste, no siendo suficiente la comunicación del gasto a la Administración (*vid.* R.DGT de 20 de mayo de 1996, cit. por *Normacef Fiscal*).

Precisamente en esta misma línea argumental, nuestro Tribunal Constitucional en la STC 192/2000 declaró inconstitucional y nulo el artículo 14.7 TRITP y AJD (antigua DA. 4.ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos –en adelante LTPP–) al entender que los medios utilizados en la norma eran desproporcionados respecto al fin legítimo que se pretendía corregir con su inclusión: la evasión fiscal existente en el tráfico inmobiliario ¹¹³.

En cuanto al diseño de la norma, entendemos que es susceptible de ciertas mejoras. Así, como venimos señalando, por un lado, resulta criticable, la no admisión de prueba en contrario ¹¹⁴, lo que podría atentar contra el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Por otro lado, si el fin último de la norma reside en evitar cambios de residencia, reales o ficticios, a paraísos fiscales, hubiera sido más adecuado adoptar el criterio de la residencia y no restringir la aplicación de la norma a personas físicas de nacionalidad española. Obsérvese que no todos los residentes en nuestro país que cambian su residencia a paraísos fiscales son de nacionalidad española. En este caso, nos encontraríamos ante un supuesto de discriminación inversa por razón de nacionalidad, no prohibido por el ordenamiento comunitario (art. 12 TCE –antiguo art. 6–) ¹¹⁵. Además,

¹¹³ En efecto, el Tribunal Constitucional en la STC 192/2000, de 19 de julio, afirmó –con buen criterio– que el hecho de que el fin de la DA cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos (en adelante LTPP) –norma antielusiva– fuera constitucionalmente legítimo no significaba que también lo fueran los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Así, el Alto Tribunal señaló que si la finalidad perseguida era evitar el fraude fiscal, no parecía coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaraban como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultaban parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Por último, el Tribunal Constitucional concluye afirmando que la DA 4.ª LTPP al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, lo que tropieza con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

¹¹⁴ Así, por ejemplo, en otros países con disposiciones similares (Dinamarca o Noruega) se permite al contribuyente la prueba de la tributación efectiva en otro país distinto para escapar así de la extensión ilimitada; *cf.* R. BETTEN, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD Publications, Amsterdam, 1998, págs. 287 y ss.

¹¹⁵ En efecto, la discriminación inversa (*reverse discrimination*) amparada por el ordenamiento comunitario se produce cuando un nacional de un Estado miembro se encuentra en una situación desventajosa frente a su propio Estado, a diferencia del nacional de otro Estado miembro. Así, en igualdad de situaciones, no puede otorgarse –a riesgo de vulnerar las disposiciones comunitarias– a los nacionales de la otra parte un trato más perjudicial desfavorable que el concedido a sus propios nacionales. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha admitido hasta la fecha estas situaciones de discriminación en sentido contrario en el caso *Werner* –en cuanto que un sujeto nacional de un Estado miembro residente en otro Estado miembro que había obtenido su cualificación profesional en el Estado de origen y se desplazaba habitualmente al mismo para realizar allí su actividad económica principal de la que obtenía la mayor parte de sus rentas; dicho sujeto quedaba presuntamente discriminado al quedar mayormente gravado que los sujetos residentes en el Estado donde realizaba la actividad– (STJCE de 26 de enero de 1993, caso *Hans Werner/Finanzamt Aachen-Innensdtadt*, asunto C-112/91, Rec. 1993, p.I-429); en el caso *Schumacker* –en cuanto se entendía que la legislación nacional era discriminatoria, y por consiguiente, contraria al ordenamiento comunitario, cuando el sujeto afectado no era nacional de dicho Estado sino un sujeto nacional de otro Estado miembro que residía también en otro Estado– (STJCE de 14 de febrero de 1995, caso *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, asunto C-279/93, Rec. 1995, p.I-225); en el caso *Asscher* –se afirmó que el elemento transnacional, plasmado en el ejercicio de una actividad económica y residencia en otro Estado habiendo efectuado la circulación y traslado por razones laborales, constituía un elemento suficiente para garantizar la aplicación de las normas tributarias– (STJCE de 27 de junio de 1996, *P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-107/94, Rec. 1996, p.I-2471); o por último, en el caso *Gilly* –en cuanto que un nacional de un Estado miembro residente en otro Estado miembro desde donde se desplazaba a su trabajo habitual en su Estado de origen, debía quedar

la norma al no ser aplicable a extranjeros, con la mera renuncia a la nacionalidad española se puede eludir su aplicación, a riesgo de la declaración de fraude de ley que pueda emitir la Administración tributaria española por este hecho ¹¹⁶.

Igualmente entendemos que resulta plausible la reforma articulada a través del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, para adecuar la normativa española a la posición adoptada por la OCDE en el marco de la «competencia fiscal perniciosa» ¹¹⁷. Nótese que desde hace unos años tanto desde el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea se vienen dando pasos trascendentales en este terreno para combatir la competencia fiscal perniciosa ¹¹⁸. En nuestra opinión, sería deseable que el legislador español homogeneizara la lista cerrada de paraísos fiscales recogida en su momento en el año 1991 en atención a los avances que fueran llevando a cabo la OCDE y la UE en aras de eliminar las prácticas fiscales perjudiciales de estos Estados con nula o baja tributación ¹¹⁹. En todo caso, entendemos que la Administración tributaria no debería sujetar por obligación ilimi-

amparado por los derechos sobre circulación de trabajadores porque al contraer matrimonio con un nacional del otro Estado miembro adquirió también su misma nacionalidad además de su residencia (STJCE de 12 de mayo de 1998, caso esposos *Robert Gilly/Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, asunto C-336/96). *Vid.* sobre el particular los trabajos de F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, págs. 77 y ss. P.M. HERRERA MOLINA, «La discriminación inversa en el Derecho comunitario. Apunte sobre la STJUE (Sala 6.ª) de 24 de octubre de 1996», *Impuestos*, n.º 14, 1996. J. SANTABARBARA, *La no discriminación fiscal*, Edersa, Madrid, 2001, págs. 254 y ss.

¹¹⁶ *Cfr.* A. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, «La extensión de la sujeción tributaria en el Derecho comparado y en la nueva Ley de renta», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 191, 1999, pág. 186.

¹¹⁷ Resulta criticable que hasta fechas muy recientes, la Administración tributaria española empleaba una norma reglamentaria del año 1991 (RD 1080/1991, de 5 de mayo), para determinar cuáles eran los paraísos fiscales a los que se negaba la aplicación de los beneficios fiscales que establece la norma española. Para CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ, dicha norma se trataba de una lista negra que resulta constitutiva (no es, por tanto, orientativa o presuntiva para las autoridades españolas y los propios contribuyentes a modo de una *grey list*) de carácter *cerrado o tasado*, si bien con vocación y naturaleza *dinámica* (al ser necesaria y preverse su actualización) pero articulada en la práctica de forma estática; *cfr.* J.M. CALDERÓN CARRERO y A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea*, Documento de trabajo n.º 11, IEF, Madrid, 2004, págs. 7 y 8.

¹¹⁸ *Vid.* sobre el particular, en el ámbito de la Unión Europea, el *Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas*-Documento SEC (96) 487 final, de 20 de marzo de 1996; y en el seno de la OCDE, el *Informe sobre competencia fiscal perjudicial: un problema mundial*, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de 20 de enero de 1998, aprobado por el Consejo de la OCDE de 9 de abril de 1998 (recogido en la página www.oecd.org). Para mayor información, *vid.* a A. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *Documentos de trabajo*, n.º 4, 2001, págs. 5 y ss; y de la misma autora, «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos de trabajo*, IEF, n.º 1, 2002, págs. 4 y ss. J. MALHERBE, «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2001, págs. 11 y ss.

¹¹⁹ Al objeto de derogar o sustituir en su caso, la lista del 91 por otra más actualizada, se plantea el dilema de seguir un sistema de lista abierta –como sucede *v.gr.* en Alemania o Reino Unido, entre otros– o de lista cerrada. El sistema de lista abierta se caracteriza por recoger en la norma una serie de parámetros o criterios objetivos que sin necesidad de especificar ningún paraíso fiscal, por sus rasgos característicos pueden con cierta facilidad asociarse a dicho grupo. Así, entre los criterios objetivos que podría emplear la legislación nacional para definir los paraísos fiscales son las siguientes: sistemas fiscales caracterizados por una baja o nula tributación, amplia protección del secreto bancario, legislación mercantil y financiera flexible lo que provoca la ausencia de controles administrativos –fiscales, de cambio–, y escasa o nula red de convenios internacionales en materia fiscal. Por su parte, el sistema de lista cerrada –como el español– se enfrenta al inconveniente de que casa mal con el dinamismo que exige la práctica fiscal internacional. Así, bastaría la aparición de un nuevo paraíso fiscal para que el contribuyente acogiéndose a dicho régimen burlara la norma del Estado.

tada a aquellos sujetos que residieran en alguno de los países que aparecen en la lista «negra» siempre que dichos Estados dispongan de cláusula de intercambio de información, y pese, insistimos, a su inclusión expresa en la *black list* (o «lista negra») elaborada en el año 1991 ¹²⁰.

D) La residencia en los convenios de doble imposición.

En primer lugar, debe señalarse la primacía que tienen los Tratados y Convenios Internacionales sobre la legislación interna ¹²¹, por lo que cuando exista conflicto entre dos países para determinar la residencia fiscal de un contribuyente, habrá que acudir –en los casos que exista– al convenio ratificado por ambos Estados al objeto de distribuir la soberanía fiscal. Nótese que la calificación del sujeto como residente no es baladí, pues el Estado de la residencia gravará al sujeto conforme a una obligación ilimitada, es decir, por la llamada «renta mundial». En efecto, el sujeto considerado residente estará sometido a una obligación ilimitada –denominada tradicionalmente «obligación personal»–, cuya consecuencia jurídico-fiscal consiste en tributar por todas las rentas con independencia del lugar donde se obtengan.

En todo caso, el otro Estado en conflicto (si constituye Estado de la fuente) podrá someter a gravamen la misma renta por obligación ilimitada –tradicionalmente «obligación real»–. Por esta circunstancia, los distintos modelos de convenio proponen que el Estado de la residencia aplique alguno de los métodos (exención o imputación) para evitar la doble imposición internacional ¹²².

Por otro lado, puede suceder que los contribuyentes intenten deslocalizar fiscalmente sus rentas mediante un cambio de residencia hacia países o zonas con una presión fiscal más reducida. Los distintos convenios de doble imposición no contienen normas generales para combatir prácticas elusivas de cambios de residencia. Nótese que todos los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, para definir a una persona residente de un Estado, se remiten a la legislación propia de cada país, por lo que será la normativa propia de cada Estado la que recoja normas espe-

¹²⁰ Entendemos que este criterio debería tomarse como práctica administrativa generalizada para calificar a un Estado o jurisdicción como paraíso fiscal. Nótese que la medida propugnada por nosotros es la misma que se recoge en el artículo 21.1.b) TRLIS para la aplicación de una exención sobre la obtención en otros Estados de dividendos y rentas de fuente extranjera procedentes de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Si bien, debe reconocerse que este supuesto plantea dificultades para integrarlo analógicamente del ámbito del impuesto societario al de las personas físicas, pues como es sabido, el artículo 14 LGT proscribía la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, *exenciones*, y demás beneficios o incentivos fiscales. Esta circunstancia debe invitar al legislador de renta a que regule con carácter urgente una disposición similar para salvar esta limitación legal.

¹²¹ En esta línea, se manifiestan los artículos 5 TRLIRPF, artículo 3 TRLIRNR, y artículo 3 TRLIS.

¹²² *Cfr.* J.R. MEDINA CEPERO, «Los métodos para evitar la doble imposición en los Convenios de doble imposición internacional», *Revista Información Fiscal*, n.º 47, 2001, págs. 39 y ss. F. SERRANO ANTÓN, «Métodos para eliminar la doble imposición internacional», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2001; y J.J. RUBIO GUERRERO, «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional», en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Dir. T. CORDÓN EZQUERRO), IEF, Madrid, 2001, págs. 46 y ss.

cíficas anti elusión ¹²³. Éste es el caso por ejemplo, de las normas generales de extensión de la sujeción tributaria que se recogen en distintos países del Derecho comparado (EE.UU., Dinamarca, Francia, Holanda, Noruega, Finlandia, Islandia y Suecia), así como normas específicas antiparaísos fiscales (Alemania, España, etc.).

E) La residencia fiscal en el MC OCDE.

El apartado 8 de los Comentarios al artículo 4.1 del MC OCDE establece un carácter omni-compreensivo del concepto de residencia (domicilio, residencia efectiva, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga) al objeto de abarcar alguna de las definiciones genéricas que pueden establecer los distintos Estados en sus legislaciones domésticas. Partiendo del hecho de que cada Estado puede establecer criterios distintos para considerar a una persona física residente del mismo, dos Estados podrían coincidir por aplicación de sus normas internas en considerar a una persona física como residente.

Precisamente el artículo 4.2 MC OCDE establece un criterio jerárquico para resolver los conflictos que puedan surgir entre Estados para determinar la residencia ¹²⁴. Este criterio conocido en el derecho anglosajón como «*tiebreaker rule*» opera sobre la base del principio de especialidad de forma sucesiva o decreciente de la forma siguiente:

- Las personas físicas se consideran residentes del Estado donde tienen una *vivienda permanente*. En primer término, se da prioridad al Estado donde se disponga de una «vivienda permanente». Nótese que el carácter «permanente» de la vivienda no requiere necesariamente la propiedad de ésta, sino que cualquier forma de vivienda puede ser admitida (v.g. vivienda unifamiliar o apartamento que sea propiedad del interesado o en alquiler, habitación alquilada con muebles), tal como se establece en el párrafo 13 de los Comentarios al artículo 4.1.a) MC OCDE. Así, debe ser suficiente con la posesión o disfrute de una vivienda a «condición de que tenga el carácter de permanente», circunstancia que sucederá cuando la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de residir de manera continuada y no ocasional ¹²⁵. En efecto, siguiendo a

¹²³ Por otro lado, se produciría en nuestra opinión una «competencia fiscal lesiva» si la ley interna de un Estado configurara normas destinadas a facilitar la elusión fiscal de otro Estado a través de estimular la sujeción a la soberanía fiscal de ese Estado fijando puntos de conexión distintos a los que se recogen convencionalmente o reduciendo considerablemente la presión fiscal para atraer las inversiones con el consiguiente perjuicio del interés fiscal de otros países.

¹²⁴ Como afirma CARMONA FERNÁNDEZ, la definición de los sujetos beneficiarios de un determinado tratado, en cuanto residentes fiscales en uno de los Estados firmantes del convenio, representa una norma antiabuso primaria y primordial; cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ, «Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios de doble imposición», ob. cit., pág. 163.

¹²⁵ Así, conforme al párrafo 13 de los Comentarios al artículo 4.2 la ocasionalidad en el alojamiento viene determinada por estancias de corta duración por motivos de viajes de placer, de negocios, de estudios, de estancia en una escuela, etc. En el mismo sentido, la contestación de 16 de septiembre de 1992 de la DGT señala que tener una vivienda permanente no exige necesariamente la posesión de la misma, pues basta con que aquélla esté reservada para su uso con intención

AVERY JONES y otros, el elemento temporal no juega tanto en razón de la permanencia en la propiedad o posesión como en la continuidad en el uso de la vivienda para su utilización en la vida doméstica y cotidiana ¹²⁶.

Si tuviera vivienda permanente en los dos Estados se considerará residente del Estado en el que *mantenga relaciones personales y materiales más estrechas* (centro de intereses vitales) ¹²⁷. Los Comentarios al artículo 4.2 MC OCDE en su párrafo 15.º aclaran que debe tomarse en consideración sus relaciones personales (comprendiendo tanto las relaciones familiares, como las sociales, políticas, culturales, etc.) así como sus relaciones económicas, entendiendo por tales las que constituyan la fuente de recursos del interesado (la localización de los negocios, la sede de administración del patrimonio, etc.). Por consiguiente, esta circunstancia implica que no cabe aquí reglas apriorísticas sino que habrá que estar a cada caso concreto valorando todas estas circunstancias en su conjunto ¹²⁸. Esto explica el fallo de la R.TEAC de 19 de diciembre de 1997 (JT 1998, 23) considerando residente en España a una persona que mantenía relaciones personales similares en Suiza y en nuestro país por contar en este último Estado con un cuantioso patrimonio y elevadas inversiones ¹²⁹.

de permanencia. No obstante, la Administración no considera suficientemente acreditada la residencia por el mero hecho de que el interesado adquiera una casa, pague determinados tributos en un país o, simplemente se acredite como residente en las oficinas consulares (R.TEAC de 6 de julio de 1988).

- ¹²⁶ Cfr. J. AVERY JONES y Otros, «Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention», *British Tax Review*, núm. 15, 1981, pág. 116.
- ¹²⁷ En alguna ocasión se ha identificado en nuestra opinión erróneamente la «vivienda permanente» con el lugar donde el interesado mantenga relaciones personales más estrechas, excluyendo las de carácter financiero o económico; Ministerio de Asuntos Exteriores francés, 25 Dr. fisc. 21, 1975; cit. por J. DE ARESPOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional*, ob. cit., pág. 153).
- ¹²⁸ Siguiendo a ALMUDI y SERRANO, las circunstancias se examinarán en su conjunto, pero en cualquier caso, resulta evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención particular; cfr. J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 38. En esta línea, se ha manifestado la R.TEAC de 9 de abril de 1997 y la SAN de 1 de junio de 2000 (CaT, n.º343, 2000, págs. 55 y ss.) que confirma la doctrina administrativa fallada años atrás.
- ¹²⁹ Reproducimos por su interés parcialmente el Fundamento Jurídico sexto de esta doctrina administrativa: «En el presente caso, dado la situación familiar del interesado, soltero y con dos hijas, residentes cada una en cada uno de los respectivos países, España y Suiza, sin que exista prueba fehaciente que acredite con cuál de las dos realmente convive, resulta difícil alcanzar una conclusión fundada acerca de los vínculos personales del interesado y cualquier afirmación al respecto no dejaría de ser suposiciones carentes de fundamento y, por ende, imbuidas de subjetividad. Ha de mencionarse, además, que los datos que la Inspección cita como significativos de los lazos personales con España, como son la pertenencia a clubes deportivos o recreativos, constituyen un elemento más, en pro de la vinculación con España; aunque el interesado pretende atribuirles escaso valor como indicativos de una relación permanente, alegando que las instalaciones no se usan y se mantienen por razones de prestigio social, etc., lo cierto es que tales datos son hechos ciertos, que en sí mismos implican una relación personal con un país y las explicaciones que el mismo da para negar virtualidad a estos hechos no son sino meras especulaciones, que pueden ser ciertas o no, no sustentadas en prueba alguna. Por el contrario, el interesado no aporta ningún dato de índole análoga a los señalados por la Inspección que resaltase su vinculación con Suiza, contrarrestando, así, al menos, el nexo personal con España que aquéllos conllevan, y demostrando que igualmente se da respecto de ese otro país. Alega, sí, y adjunta acreditación de ello, que tiene matriculados en Suiza dos vehículos para uso particular y goza de un permiso de conducir, lo cual indudablemente es un indicio de relación con el país, pero igualmente se da ese dato con respecto a España, en donde tiene matriculado un vehículo Mercedes, que ha pasado las preceptivas inspecciones técnicas hasta 1993 inclusive, y un carnet de conducir en vigor, por lo que tampoco

- Si no pudiera determinarse el centro de intereses vitales o no tuviera vivienda permanente en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado donde *viva habitualmente*.

Por el carácter autónomo de la disposición del artículo 4.2 MC OCDE no cabe acudir a la legislación doméstica de los distintos Estados. En base a esta afirmación, en el supuesto hipotético en el que el interesado mantenga de forma permanente una vivienda en cada Estado y la fórmula del centro de intereses vitales no sea decisiva, el criterio determinante será el del lugar donde el interesado permanezca más a menudo, computando a estos efectos no sólo las estancias en la vivienda, sino también en cualquier otro lugar del territorio del Estado.¹³⁰

- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea *nacional* (art. 4.2.c), constituyendo este caso, uno de los pocos supuestos en que el MC OCDE se aparta de alguna de las manifestaciones del principio de territorialidad para acudir al principio de nacionalidad.
- Por último, el artículo 4.2 MC OCDE y párrafo 14 de sus Comentarios establece como cláusula residual que si el sujeto tuviera doble nacionalidad en ambos Estados o no pudiera acreditar ninguna nacionalidad, las autoridades competentes de los dos Estados resolverán el caso de común acuerdo a través del *procedimiento amistoso* que regula el artículo 25¹³¹.

En nuestra opinión, todos estos problemas como venimos señalando podrían minimizarse si únicamente se gravara al sujeto en el Estado de la fuente, mientras que el Estado de la residencia se reservaría la aplicación de un tipo de gravamen superior mediante la aplicación de un método de exención con progresividad.

es definitorio de su vinculación permanente con uno u otro país, sino todo lo más demostrativo de un considerable poder adquisitivo, que en última instancia reconduce nuevamente el planteamiento a los aspectos económicos del interesado. Tampoco la circunstancia de que tenga tarjeta de residencia en Suiza es definitorio a los efectos de considerar que el centro de intereses vitales se halla en Suiza, pues la obtención de la misma implica conceptos de control de cambios, ajenos y en modo alguno excluyentes de los que los Convenios fiscales manejan a efectos de definir el centro de intereses vitales. En conjunto, a la vista de la dificultad de situar en alguno de los dos países el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso dirigir la atención a los aspectos económicos, más tangibles y susceptibles de acreditación (...). Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas en el extranjero, es razonable concluir que en ningún otro país dispone el interesado de más bienes y rentas que en España, por lo que es ese país al que cabe considerar como país de residencia según la regla del Convenio analizada (...)».

¹³⁰ Párrafo 17 de los Comentarios al artículo 4.2 MC OCDE.

¹³¹ Esta solución prevista como cláusula de cierre como apunta TOVILLAS, plantea una serie de dificultades para la persona física interesada como es la inseguridad jurídica en la que puede encontrarse esa persona durante el proceso, que puede durar largo tiempo y que culmina con el acuerdo entre los Estados; *cf.* J.M.^a TOVILLAS, *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, pág. 51.

IV. LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN

A) La residencia en la legislación estatal.

1) Criterios para determinar la residencia en nuestro país.

a) La permanencia territorial.

Nos encontramos ante el criterio básico y tradicional para determinar la residencia habitual de las personas naturales en territorio español. Conforme a este criterio, se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en España cuando permanezca en nuestro territorio más de 183 días durante el año natural¹³². El legislador español atiende a un criterio real y dinámico descartando la residencia registral y ficticia tal como se regula en otros países de nuestro entorno jurídico (v.gr. Italia, Bélgica).

La permanencia en nuestro país deberá computarse de acuerdo con las ausencias *esporádicas* (ausencias *temporales* en la anterior ley) salvo que el contribuyente *acredite* («demuestre» en la Ley 18/1991) su residencia fiscal en otro Estado.

Por un lado, ni la ley ni el reglamento recogen una definición del término «ausencias esporádicas». Como venimos señalando, la ley anterior empleaba el término «ausencia temporal». Entendemos que este cambio de término no implica modificaciones sustanciales con respecto a la legislación anterior¹³³ y nos encontramos más ante una cuestión de matiz. La ausencia «esporádica» se caracteriza por ser breve, ocasional y con intención de retorno¹³⁴. Probablemente, el legislador de renta pretende subrayar más el carácter intencional, pese al desplazamiento al extranjero, de seguir vin-

¹³² En este sentido, se manifestó la R. DGT (Subdirección General de Relaciones Fiscales Internacionales) de 10 de marzo de 1997 (consulta n.º 0441-97) respecto a un contribuyente que traslada su residencia a España (permaneciendo en nuestro país más de 183 días al año) y percibía las rentas a través de una empresa radicada en México. Por su parte, la R.DGT de 22 de marzo de 2001 (consulta n.º 0605-01) no consideró residente en España a un sujeto que se trasladó a nuestro país los dos últimos meses del período impositivo.

¹³³ Para PÉREZ ROYO, la adjetivación no es equivalente. Así, «según el Diccionario de la Real Academia, lo temporal es lo que dura por algún tiempo, mientras que lo esporádico es lo ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consiguientes. En definitiva, puede haber ausencias temporales que no sean esporádicas. Con la nueva redacción del precepto ¿qué haremos con ellas: incluirlas o no incluirlas a efectos del cómputo de los 183 días de permanencia en territorio español? Entendemos que la respuesta debe ser negativa, aunque no creemos que el tema vaya a tener consecuencias en la práctica»; cfr. I. PÉREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 53.

¹³⁴ Para GARCÍA NOVOA, el concepto *ausencia temporal* resultaba bastante indefinido y exigía concretar su duración. Mientras que la *ausencia esporádica* parece aludir no tanto a la duración de la ausencia, sino a determinadas características de la misma –motivos de la ausencia, condiciones en que la misma se desarrolla– que permiten deducir un ánimo de retorno; cfr. C. GARCÍA NOVOA, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, coordinadores P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA y A. LÓPEZ DÍAZ, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 131.

culado económica y afectivamente a nuestro país ¹³⁵. En todo caso, el cómputo de la permanencia con ausencias esporádicas admite «prueba en contrario», por lo que las ausencias esporádicas no se computarán si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país.

Mayor interés despierta la expresión de que serán relevantes, a estos efectos, las ausencias esporádicas cuando el sujeto acredite, no ya su permanencia durante 183 días en otro país –como señalaba la Ley 18/1991– sino su residencia fiscal en otro Estado. Con buen criterio, el legislador incorpora al texto de la ley el criterio que venía siguiendo la Administración en diversas consultas planteadas a la Dirección General de Tributos de exigir la acreditación de la residencia fiscal más que el demostrar la residencia en otro Estado ¹³⁶.

Asimismo, a partir del 1 de enero de 2001 para la determinación de la residencia habitual en territorio español, a través de la DA 11.^a de la Ley 55/1999, se establece que no se deberán tener en cuenta las estancias temporales en España debidas a obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas ¹³⁷.

Por consiguiente, la referida acreditación no debe consistir de forma exclusiva en un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias de un determinado territorio, sino que dada la libertad de prueba en materia tributaria, cualquier medio de prueba será válido para excluir su con-

¹³⁵ Así, por ejemplo, un tenista que participase en distintos torneos fuera de nuestro país, podría ser considerado residente pese a que no permaneciese más de 183 días en España, si se computaran las ausencias esporádicas fuera de nuestro territorio para participar en dichos torneos. La justificación de que los días que pasa fuera de España se computen como días permanecidos en nuestro territorio puede tener origen en que estas ausencias esporádicas no existe ánimo de perpetuarlas en el tiempo, ni existe intención de cambiar de residencia por lo que se establece una ficción de que sigue permaneciendo en nuestro país pese a su ausencia temporal o esporádica en nuestro país. A esta misma conclusión llegó la DGT en R. de 23 de febrero de 2000 (pág. *www.Ministerio de Hacienda*, consultas DGT, n.º de consulta 0320-00).

¹³⁶ Así, en la R.DGT de 7 de mayo de 1992 se planteó la consulta de un español contratado por una empresa mozambiqueña de pesca que deseaba saber si era suficiente para demostrar su residencia en Mozambique la aportación de un certificado de nacionalidad expedido por la Sección Consular de la Embajada de España en Maputo –junto a los visados de su pasaporte–. Pues bien, la doctrina de la Administración en este punto fue la siguiente: «El certificado de nacionalidad no sirve para demostrar su permanencia por más de 183 días en Mozambique, ya que lo único que demuestra es que se encuentra incluido en el registro de Matrícula de españoles en la Sección Consular de la Embajada de España en Maputo, pero de ello no se deduce que usted haya permanecido durante 183 días de un año natural en dicho país. Tampoco puede admitirse como prueba de residencia habitual en un Estado los visados del pasaporte, ya que en muchos casos no se necesita visado para transitar de unos Estados a otros. Para demostrar su residencia habitual por más de 183 días en Mozambique tendrá que aportar un certificado de residencia fiscal expedido por el Ministerio de Hacienda de dicho país»; *vid. IRPF. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, 1995, págs. 125 y 126.

¹³⁷ Así, para ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN, la redacción del segundo párrafo del anterior artículo 9.1 a) de la LIRPF –actual art. 9.1.a) TRLIRPF–, introducida por la DA 11.^a de la Ley 55/1999, se confirma la intrascendencia de la diferenciación entre ausencias y presencias temporales y esporádicas. ¿Acaso se computaría a los efectos de esta norma una presencia esporádica y no se tendrían en cuenta una presencia temporal consecuencia de obligaciones contraídas en un acuerdo de colaboración humanitaria? Aceptar dicho razonamiento –a juicio de estos autores– conduciría al absurdo por lo que, desde un punto de vista práctico, el señalamiento de las ausencias esporádicas a efectos del cómputo de la regla de los 183 días no ofrece novedad alguna frente a las anteriores ausencias temporales»; *cf.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *ob. cit.*, pág. 90.

sideración de residente en España ¹³⁸. Sin embargo, la Administración en diversas consultas ha sido ciertamente restrictiva a admitir la prueba negativa de la no residencia en España. Así, ha negado la validez como elementos probatorios de la residencia fiscal en un determinado territorio de certificados de residencia administrativa, así como tampoco ha concedido valor acreditativo de la misma a certificados de empadronamiento, recibos de consumo de agua, de gas, etc ¹³⁹.

En todo caso, entendemos que la Administración debe valorar conjuntamente todos los elementos probatorios para determinar la residencia o no en nuestro país. Así, dada la facilidad que existe en la actualidad para la expedición de un certificado de residencia –en el que se hace constar la permanencia y las obligaciones fiscales del interesado– por parte de las autoridades administrativas de determinados paraísos fiscales, la Administración no debería aceptar sin más como elemento probatorio el citado certificado de residencia expedido por la autoridad competente de ese país, sino que habrá que resolver caso a caso, y en función de todo el material probatorio que pueda aportar el contribuyente ¹⁴⁰. No obstante, en nuestra opinión los certificados fiscales de residencia que se expidan por las autoridades administrativas de países no calificados como paraísos fiscales sí deberían servir en principio –a falta de una contraprueba aportada por la Administración– para considerar al sujeto residente en dicho Estado ¹⁴¹.

¹³⁸ En efecto, siguiendo a C. GARCÍA NOVOA, la residencia podrá probarse por cualquier medio admisible en Derecho, siendo el más normal el certificado de residencia fiscal expedido por las Autoridades fiscales del Estado en cuestión. Esta regla tiene una importante excepción: el supuesto de que el Estado respecto al que se pretende probar la residencia sea un paraíso fiscal; *cfr.* C. GARCÍA NOVOA, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 131. En el mismo sentido, se manifiesta J. DE ARESACOCHAGA, al afirmar que «cualquier certificado que permita acreditar suficientemente un período mínimo de estancia en un territorio puede servir (certificado de residencia civil, permisos de estancia o de trabajo, visados especiales, etc.); *cfr.* J. DE ARESACOCHAGA, *Planificación fiscal internacional*, ob. cit., pág. 53. En esta línea, se manifestó la RTEAC de 9 de febrero de 2001 al determinar la residencia en nuestro país de una conocida tenista profesional de nacionalidad española que alegaba su residencia en Andorra en base a una presunta residencia formal con base en un certificado de las autoridades tributarias de dicho Estado, si bien esta circunstancia no fue suficiente en cuanto que no pudo acreditar la permanencia efectiva durante más de 183 días en Andorra.

¹³⁹ En efecto, con buen criterio, la Administración no ha admitido certificados de empadronamiento, ni recibos de luz, agua, gas o electricidad, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular; *vid.* Rs. DGT de 26 de mayo y 21 de diciembre de 1998 (*Normacef Fiscal*). Sin embargo, en Italia, las autoridades fiscales han regulado mediante Circular Ministerial (140/E de 24 de junio de 1998) un listado orientativo de los criterios que ha de seguir la Administración en caso de duda para determinar si un contribuyente reside o no en Italia (*v.gr.* colegio de los hijos menores, inscripción en un censo electoral, etc.) lo que garantiza la seguridad jurídica del contribuyente.

¹⁴⁰ En algunas ocasiones, el criterio de la Administración ha sido especialmente restrictivo para admitir la prueba de la residencia en otro país. Así, en contestación a la consulta de 21 de junio de 1999 (n.º 1075-99) de la DGT (*Normacef Fiscal*) «se afirmaba que la Administración podría solicitar, además del certificado de residencia del lugar de destino, cualquier medio de prueba que sirva para acreditar que el contribuyente ha permanecido efectivamente en el territorio al que declara haber trasladado su residencia. En todo caso, la apreciación de las pruebas aportadas habrá de ser efectuada en cada supuesto concreto por la Administración tributaria, sin que puedan enunciarse de modo general y teórico los medios de prueba que sirven para demostrar la permanencia efectiva, ya que procederá analizar caso por caso cada supuesto». En esta línea, también se ha manifestado la consulta de la DGT de 21 de noviembre de 1994 al afirmar que la prueba de la residencia de un sujeto en EE.UU. se llevará a cabo mediante la presentación de un certificado de residencia fiscal emitido por el *Treasury Department* de EE.UU., lo que implicará no sólo su permanencia en este país durante más de 183 días sino también su sometimiento a gravamen en EE.UU. por las rentas mundiales.

¹⁴¹ Por desgracia no existe un certificado fiscal de residencia homologado por alguna institución supranacional, por lo que a falta de éste, las autoridades administrativas españolas vienen exigiendo un documento público expedido por las autoridades nacionales del citado país en el que se certifique que el citado sujeto ha pagado un impuesto de naturaleza simi-

En esta línea, la Ley 40/1998 introduce como novedad una cláusula anti-paraíso al afirmar que cuando el país en el que el sujeto acredita su residencia sea considerado un paraíso fiscal, además de probar la residencia fiscal, debe probarse la permanencia en dicho territorio en al menos 183 días durante el año natural.

El legislador orienta esta norma hacia quienes en razón de su constante movilidad geográfica, podrían acreditar su residencia en un paraíso fiscal sin efectivamente residir en éste ¹⁴². De esta forma, se presume –salvo prueba en contrario– que quien traslada su residencia a uno de estos territorios lo hará con fines elusivos y por lo tanto, se le exige la comprobación de la circunstancia contraria: su permanencia efectiva en el paraíso fiscal durante un determinado período de tiempo. Así, es por todos conocida la práctica de efectuar un traslado indirecto a otro país que no posea este tipo de normas y que permita considerar al recién llegado como residente desde el primer día, sin necesidad de que transcurran los 183 días efectivos a lo largo de un año natural, para que se emita el correspondiente certificado de residencia fiscal, y así evitar la aplicación de la denominada «cuarentena fiscal». Por todo ello, parece que la inclusión de esta norma resultaba necesaria para evitar la deslocalización de rentas a través de residencias fiscales «ficticias» en paraísos fiscales o zonas de baja o nula tributación, si bien sería deseable, que tal como se configura la norma, la Administración sea ciertamente flexible en la admisión de los medios de prueba para evitar que el contribuyente se encuentre ante una verdadera prueba diabólica ¹⁴³. Así, *v.gr.* nos tememos que la Administración será reacia a admitir como medio de prueba de la residencia en un paraíso fis-

lar al que se exige en el otro Estado. Así, en la R.TEAC de 4 de diciembre de 1998 se rechaza como medio de prueba de la residencia de un sujeto en el citado Estado, los pasaportes o tarjetas de residencias que no estén autenticados. Igualmente, en la R.DGT (Subdirección de Relaciones Fiscales Internacionales) de 21 de abril de 1999 (n.º de consulta 0590-99) se rechaza como prueba de la residencia en otro país el certificado de baja en el Registro de Matrícula expedido por el Cónsul de España en Londres, pues «la residencia fiscal implica, además de la permanencia en un Estado, la sujeción en ese Estado a imposición por la renta mundial del sujeto pasivo, lo cual no es competencia de los cónsules».

Por su parte, a través de la Rs.DGT (Subdirección General de Relaciones Fiscales Internacionales) de 3 de enero (n.º de consulta 0002-97), 24 de marzo (n.º de consulta 0571-97) y 16 de abril de 1997 (n.º de consulta 0810-97), y de 29 de mayo de 2001 (n.º 1030-01) se deduce que el contribuyente para acreditar la residencia fiscal en nuestro país debe aportar un certificado expedido por la Sección de Regímenes Especiales de la Delegación de la AEAT –cuyo plazo de validez es de seis meses a partir de la fecha de expedición– donde se refleje que tiene su domicilio fiscal en nuestro país, o una copia de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio del último ejercicio económico, efectuados en España por obligación personal.

Actualmente, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 22 de diciembre de 1999 (BOE de 30 de diciembre) regula dos modelos de certificados de residencia: el general, y el especial que se expide en relación a aquellos países con los cuales España tiene suscrito un convenio de doble imposición.

¹⁴² Cfr. PRICE WATERHOUSE-COOPERS, *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley de no residentes*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 69. Esto explica el criterio administrativo de la DGT (contestación de 21 de octubre de 1996) de no admitir la consideración de residente en Panamá a un sujeto que únicamente presentó un documento justificativo del alta en el mes de septiembre en el Registro de contribuyentes de Panamá sin aportar ninguna otra prueba de su permanencia efectiva en dicho Estado.

¹⁴³ Cfr. I. GÓMEZ CALLEJA, «La residencia fiscal en las nuevas Leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, n.º 195, 2001, pág. 46. En esta misma línea, el profesor PÉREZ ROYO ha criticado la redacción de esta norma, pues el contribuyente se enfrentará ante la exigencia de una prueba, no difícil, sino probablemente de imposible aplicación; cfr. I. PÉREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 54.

cal la existencia de un certificado de residencia en el citado territorio junto a ciertos recibos de luz, gas, agua o teléfono a nombre del interesado, pues podría alegarse que en este caso lo que se prueba fehacientemente es la existencia de un gasto, pero no de que ese consumo se haya realizado efectivamente por su titular ¹⁴⁴.

Por último, podría cuestionarse la idoneidad o superposición de esta norma con la existencia del supuesto comentado anteriormente de sujeción al IRPF para los nacionales que cambien su residencia a un paraíso fiscal durante los cuatro años siguientes al cambio (art. 9.3 TRLIRPF) ¹⁴⁵. En nuestra opinión, este supuesto vendría a configurarse como una cláusula de cierre al sujetar ilimitadamente al IRPF no sólo a los nacionales (art. 9.3 TRLIRPF), sino a cualquier otra persona (con independencia de su nacionalidad) que alegue residir en un territorio calificado como paraíso fiscal.

b) La localización en España del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos.

El artículo 9.1.b) TRLIRPF establece como criterio complementario al de la permanencia territorial, el que una persona se entenderá residente cuando radique en España el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. La normativa actual se mantiene de forma similar a su antecesora. Por un lado, se produce una adaptación técnica a la nueva terminología del IRPF, ya que la Ley 37/1998, alude ahora a las «actividades económicas» –eliminando la referencia a las «actividades empresariales o profesionales» de la legislación anterior, y por otro lado, se introduce la adjetivación «directa» o «indirecta» a los intereses económicos que radican en nuestro país, tratando de evitar el subterfugio del contribuyente de que utilice una sociedad interpuesta con el fin de eludir la aplicación de la norma ¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Así, podría suceder que el interesado tuviera arrendado un inmueble a un tercero figurando aquél como único titular en las distintas compañías de servicios. La prueba del consumo resultaría cierta, pero el citado recibo no acreditaría que ese servicio ha sido disfrutado por su titular.

¹⁴⁵ Así, para I. PÉREZ ROYO (cfr. *Ibidem*) esta norma carece de sentido por la existencia del artículo 9.3 LIRPF.

¹⁴⁶ *Vid.* en esta línea, la R.TEAC de 19 de diciembre de 1997 (JT 243, 1998) que atrajo la residencia a nuestro país por la utilización de una sociedad interpuesta en otro Estado, al afirmar que la noción de *intereses económicos* es más amplia que la de *propiedad directa*; puesto que «si no, se habría empleado este término en la norma». Así, para GARCÍA NOVOA, con la referencia a la forma directa e indirecta de las inversiones se plantea una especie de *levantamiento del velo* que la Administración podrá poner en práctica a los solos efectos de determinar la residencia del socio en España. «Para ello, se le debe exigir a la Administración una prueba lo suficientemente rigurosa de que a través de la titularidad de las participaciones del contribuyente se esconde la gestión de sus actividades económicas en España. Pero en modo alguno puede servir esta previsión para destruir la interposición de las sociedades, pues a tal efecto sólo cabe cuando está expresamente previsto en la ley»; C. GARCÍA NOVOA, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ob. cit., pág. 133.

Este criterio en nuestra opinión es complementario del anterior pudiendo acudir la Administración en estos casos cuando resulte de difícil aplicación el criterio de la permanencia en España ¹⁴⁷. Por consiguiente, la Administración es la que asume la carga de la prueba en virtud del artículo 114 LGT ¹⁴⁸.

Por desgracia, ni la ley ni el reglamento definen qué debe entenderse por núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos ¹⁴⁹. Podrían conjugarse los dos siguientes factores para definir el concepto jurídico indeterminado:

- Que en territorio español se encuentren las principales fuentes de renta, y
- Que la mayor parte del patrimonio radique en España.

Entendemos por un principio de coherencia que debe atenderse al lugar donde se encuentren las principales fuentes de renta, del mismo modo que la misma ley fija también la residencia autonómica en el lugar donde se perciba la mayor parte de la renta que conforma la base imponible del impuesto.

¹⁴⁷ Piénsese por ejemplo en un contribuyente que tiene en España radicada su actividad económica (la mayor parte de la renta la obtiene en nuestro país), sin embargo, acredita que reside en otro país (ya sea un paraíso fiscal u otro Estado con menor presión fiscal que en España) más de 183 días al año para evitar el pago del impuesto español. En nuestra opinión, la Administración tributaria podría acudir al criterio del centro de intereses económicos para considerarla residente en España y hacerla tributar al IRPF en atención a la renta mundial. Así la Administración tributaria española ha considerado en alguna consulta tributaria a un sujeto residente en España aun cuando no concurriría el requisito de la permanencia, pero los intereses económicos del individuo consistían en el desarrollo de un trabajo en España y en la propiedad de un inmueble en nuestro país (contestación de la DGT de 22 de julio de 1992). No obstante, en el caso de que el país donde permaneciera más de 183 días considerara al sujeto también residente entendemos que habría que acudir –en su caso– al convenio de doble imposición entre España y el citado Estado para determinar el criterio del reparto.

¹⁴⁸ En esta línea, también se ha manifestado PÉREZ ROYO, que basándose en cierta doctrina administrativa (R.TEAC de 19 de diciembre de 1997 –JT 243, 1998–) sostiene que la Administración podrá exigir al contribuyente que aporte datos que razonablemente indiquen fuertes intereses económicos o profesionales del sujeto pasivo en España, desplazándose a partir de ahí al contribuyente la obligación de probar que, aunque eso sea cierto, son mayores los intereses del mismo tipo en otro lugar; *cfr.* I. PÉREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 54.

¹⁴⁹ Así, para CARMONA la dicción de la norma no resulta clara ofreciendo margen para el debate tanto respecto a la expresión «interés económico» (que permite hacer múltiples suposiciones, entre las que la más razonable atendería a las diferentes modalidades de rentas obtenidas por el contribuyente, sin descartar otras, siempre dependiendo del perfil «económico» del contribuyente: los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se efectúan los consumos o gastos o desinversiones, etc.), como respecto al exacto alcance de la palabra «principal» –referida al «núcleo» de las actividades o intereses del sujeto pasivo– (la comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados y no con todo el extranjero en su conjunto es, hasta la fecha, la posición administrativa); *cfr.* N. CARMONA FERNÁNDEZ, «Residencia de las personas físicas y las entidades; prórroga legal y cambios de residencia», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 65. La R.DGT de 26 de mayo de 1997 (n.º de consulta 1053-97) con buen criterio entendió que no podía considerar que una persona tenía su centro de intereses económicos en España por el mero hecho de que sus retribuciones del trabajo fueran satisfechas por una empresa española. Si bien, la DGT en contestación de 3 de junio de 1996 entendió que el hecho de desempeñar un trabajo dependiente remunerado, mediante la prestación de servicios a una entidad española, unido al dato de tener su base de operaciones en España, apuntaba a la consideración del citado sujeto como residente en nuestro país. En todo caso, la presentación de un certificado de residencia tributaria en Suiza no excluye que, en base a que sus intereses económicos se hallan en España, el solicitante pueda ser considerado residente en nuestro país teniendo en cuenta su estancia en España por más de 183 días (R.TEAC de 9 de abril de 1997).

En todo caso, el término de comparación tampoco resulta claro, pues, éste («los intereses económicos») debe ponderarse con el resto del mundo como un conjunto, o con cada Estado de forma individual. Parece que esta segunda opción se ajusta más a la *ratio* de la norma. Y tampoco resulta clara la forma en que debe analizarse esta circunstancia. Así, se estudia dicha situación de un modo estático (en un momento determinado a 31 de diciembre), o de forma dinámica (durante todo el período impositivo). En nuestra opinión, esta segunda opción parece que es la que más preserva los intereses económicos de la Hacienda Pública frente a posibles conductas elusivas del contribuyente.

Otra cuestión que plantea la dicción de la norma es si este criterio es asimilable al del «centro de intereses vitales» que recoge el artículo 4.2 MC OCDE. Una lectura apresurada y literal del precepto podría llevar a pensar que el criterio que emplea el legislador («centro de intereses económicos») es más reducido al no contener los «vínculos personales y afectivos» implícitamente englobados bajo la expresión de «intereses vitales» recogida por el MC OCDE. No obstante, una lectura conjunta de todo el precepto (incluyendo su inciso final) debe llevarnos a considerar que el legislador español emplea la expresión «centro de intereses económicos» con el sentido dado por el MC OCDE. Así, nótese que en el artículo 9.1.b) *in fine* se recoge precisamente una referencia a los lazos personales y afectivos del contribuyente ¹⁵⁰. En todo caso y en aras de salvaguardar la seguridad jurídica sería deseable que el legislador de renta sustituyera expresamente la referencia actual de «centro de intereses económicos» por la de «centro de intereses vitales» más acorde con la que se emplea en un estadio internacional y que abarcaría tanto los intereses puramente económicos como los personales y afectivos.

c) La presunción familiar de residencia habitual.

El legislador completa los supuestos anteriores estableciendo una presunción *iuris tantum*, según la cual, se considerará residente a efectos fiscales en España a una persona cuando residan de manera habitual en nuestro territorio el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél ¹⁵¹. En alguna ocasión, el interesado ha pretendido con poco éxito emplear este instrumento presuntivo en su favor para tributar en España y desvirtuar la consideración de residente en otro Estado con mayor presión fiscal ¹⁵². No obstante, entendemos que se trata de una cláu-

¹⁵⁰ Esta afirmación podría deducirse por la ubicación sistemática de esta referencia a los lazos personales al incluirla en la misma letra b) y no en otra letra independiente.

¹⁵¹ En este sentido, la R.DGT de 23 de febrero de 2000 (consulta n.º 0320-00, *Normacef Fiscal*, NFC011499) consideró residente en España al consultante al residir en España su cónyuge e hijos y no acreditar suficientemente la permanencia del sujeto en otro país. Por su parte, la R.DGT de 22 de febrero de 2000 (consulta n.º 0283-00, *Normacef Fiscal*, NFC010998) consideró al contribuyente residente en Suiza –al percibir en dicho país la mayor parte de sus rentas en atención al criterio del centro de intereses económicos– pese a permanecer en España la esposa e hijos de éste. Igualmente, la STSJ de Galicia de 19 de octubre de 1999, declaró la residencia en España de una persona que estuvo embarcado en un barco de bandera extranjera pero los restantes miembros de su unidad familiar permanecían en España. La posibilidad de enervar dicha presunción relativa también puede deducirse de la R.DGT de 30 de octubre de 2000 (consulta n.º 1936-00, *Normacef Fiscal*, NFC012041).

¹⁵² Así, la DGT (contestación de 31 de julio de 1985) con buen criterio consideró a un individuo residente en Alemania pese a residir en nuestro país el resto de miembros de la unidad familiar, en cuanto que permanecía en Alemania la mayor parte del año, donde tenía su centro de intereses vitales (vivienda permanente y centro de intereses económicos). En el

sula complementaria que entrará en juego en defecto de alguno de los criterios anteriores, o, en su caso, cuando exista convenio, por dificultades para determinar la residencia en un Estado en base a los criterios convencionales.

Nótese que para que entre en juego esta presunción, han de tener la consideración de residentes en España tanto el cónyuge como la totalidad de los hijos menores que dependan del sujeto. Por consiguiente, en el momento en el que uno de los miembros pertenecientes a este «núcleo familiar» no pueda ser considerado residente en España a efectos fiscales, tampoco cabrá invocar dicha presunción a efectos de determinar la residencia fiscal en territorio nacional.

Por último, se plantea si la dependencia de los hijos menores se refiere al ámbito civil o económico ¹⁵³. En nuestra opinión, habrá que acudir a la propia normativa reguladora del IRPF entendiendo que el criterio determinante será el de los hijos sometidos a la patria potestad, excluyéndose a los emancipados.

2) La opción de tributación por obligación limitada por cambio de residencia a nuestro país.

a) Planteamiento.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha incorporado un nuevo apartado (5.º) al artículo 9 LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, –actual art. 9.5 TRLIRPF– con el fin de favorecer la llegada a nuestro país de capital humano. En particular, la norma establece un régimen fiscal privilegiado (opción de tributación por obligación limitada) para aquellas personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a nuestro territorio para realizar un trabajo por cuenta ajena. Como apuntaremos a continuación, la citada norma resulta ciertamente atractiva en cuanto que las personas que adquieran la residencia en nuestro país (por su permanencia efectiva o por tener su centro de intereses vitales en España –vid. *supra*–) podrán tributar durante seis años por obligación limitada ¹⁵⁴, es decir, con carácter general al 25 por 100 al tratarse de rendimientos del trabajo –*ex* art. 24.2 TRLIRNR– en lugar de gravar dichas rentas al tipo progresivo de la tarifa.

mismo sentido, la contestación de 7 de mayo de 1987 respecto a un ciudadano con vivienda permanente en Francia. Entendemos que la Administración tributaria debe resolver estos supuestos de conflicto aplicando no de forma unilateral los criterios que recoge nuestra legislación doméstica, sino en base al *tiebreaker rule* de la norma convencional.

¹⁵³ Para ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN, el criterio determinante será que los hijos menores estén sometidos a la patria potestad, lo que excluiría a los emancipados, al ser la vigencia de aquélla un claro indicio de la existencia del núcleo familiar; *cf.* J. ALMUDI y F. SERRANO ANTÓN, *ob. cit.*, pág. 95.

¹⁵⁴ La norma extiende la opción de tributación durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia más cinco períodos impositivos más.

b) Presupuesto de hecho.

A través de una enmienda de última hora introducida el día 16 de diciembre en el Senado, se incorporó a la Ley de Acompañamiento, un nuevo apartado cinco al artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, con la siguiente redacción:

«Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por este impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado».

La incorporación del precepto a nuestro sistema tributario ha sido duramente criticada no sólo por el procedimiento utilizado (mediante la inclusión de una enmienda *in extremis* en la tramitación en el Senado de una Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos ¹⁵⁵), sino también por las importantes consecuencias tributarias que produce (reducción de un 20 por 100 en la tributación de las personas físicas afectadas por dicha medida) colocándolo en tensión con el principio de justicia tributaria que proclama nuestra Constitución.

A efectos de un mejor estudio, analizaremos en primer lugar las condiciones que debe cumplir el supuesto de hecho para finalmente analizar sus efectos jurídico-tributarios.

¹⁵⁵ Las reformas de nuestro sistema tributario a través de las Leyes de Acompañamiento han sido criticadas por la doctrina científica por lesionar entre otros principios el de seguridad jurídica. *Vid.* por todos, la monografía de L.M.^a CAZORLA PRIETO, *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 15 y ss.

1. Ámbito material.

La norma exige que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo por cuenta ajena. Nótese que el precepto requiere una relación laboral y no profesional. De tal forma, que únicamente entrarán en el ámbito de aplicación de la norma aquellas actividades deportivas que se desarrollen a través de contratos laborales o por cuenta ajena. Así por ejemplo, podrían beneficiarse las personas físicas que participen en deportes de equipo, como *v.gr.* el fútbol, baloncesto, balonmano, ciclismo, etc. Mientras que la aplicación de la norma resulta más forzada en otros deportes en el que el deportista participa de forma individual (como el tenis, pádel, golf, etc.).

La norma añade que los trabajos deben realizarse efectivamente en España. Se exige un desplazamiento efectivo a nuestro país de la persona física beneficiaria. Por consiguiente, ha de entenderse que queda restringida la aplicación de la norma para los deportistas transfronterizos (es decir, de aquellas personas que residiendo en otro Estado –*v.gr.* Portugal o Francia– crucen la frontera todos los días para desempeñar su puesto de trabajo).

Por último, se requiere también que el trabajo se realice para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en nuestro territorio. Entendemos que la referencia a «empresa» o «entidad» hace alusión a que resulta indiferente que la persona sea contratada por una empresa «privada» o por una entidad «pública» siempre que se considere residente conforme a la normativa tributaria. En esta línea, el artículo 8 del TRLIS establece que «se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español; y c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español».

En todo caso, entendemos que pese al silencio de la norma resulta indiferente que el deportista una vez afincado en España y beneficiado por la aplicación de la norma decida cambiarse a otra entidad (*v.gr.* deportiva) radicada también en nuestro país ¹⁵⁶.

Por otro lado, la inclusión también de los «establecimientos permanentes» se justifica por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a raíz del caso *Saint Gobain* ¹⁵⁷. En efecto, conforme a la citada doctrina del Tribunal de Luxemburgo, los Estados miembros están obligados a conceder a los establecimientos permanentes el mismo tratamiento tributario que para las demás sociedades residentes.

¹⁵⁶ Así, por ejemplo, entendemos que este régimen seguiría aplicándose si un determinado jugador cambiara de equipo a la temporada siguiente.

¹⁵⁷ *Vid.* STJCE de 21 de septiembre de 1999, caso *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland/Finanzamt Anehn-Innstadt*, asunto C-307/97.

Por último, el precepto exige que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de su tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes a fin de conseguir la más que deseada armonización entre los Impuestos sobre la Renta.

2. Ámbito temporal.

La norma exige una residencia fuera de España del sujeto beneficiado de al menos diez años. Nótese que se trata de una medida que discrimina con carácter general a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar por una residencia fuera de España durante más de diez años ¹⁵⁸. En todo caso, entendemos que se trata de una discriminación «indirecta» no prohibida por el Tratado comunitario en cuanto que perjudica a los nacionales españoles frente a los nacionales de otros Estados miembros. No obstante, el plazo fijado por la norma de diez años nos parece desproporcionado conforme a la situación actual de globalización de la economía.

3. Ámbito espacial.

El destinatario del precepto son las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. Si bien como hemos apuntado anteriormente, en la esfera deportiva las personas beneficiadas principalmente serán los clubes en cuanto que en el contrato laboral que firman con los deportistas se pacta el pago de una retribución neta. Por consiguiente, la norma tiene como destinatario a los residentes personas físicas. No obstante, los principales beneficiados de ésta serán los clubes de fútbol que negocian con sus jugadores los contratos laborales bajo la fórmula «libre de impuestos».

c) Consecuencias jurídico-tributarias.

La consecuencia principal de este régimen reside en la posibilidad de que la persona física opte entre tributar por el IRPF por su consideración de residente o establecer la ficción de que pese a no ser residente tribute por el IRNR.

El legislador ha diseñado la norma como un derecho de opción, pues aunque con carácter general puede interesar tributar conforme a la LIRNR por el tipo fijo del 25 por 100, en determinadas ocasiones y siempre que los ingresos no sean muy elevados podría interesar no ejercer dicha opción y sujetar conforme a la LIRPF dichas rentas a la tarifa progresiva que oscila actualmente entre un 15 y un 45 por 100 y aplicarle además la reducción del mínimo personal además de otros beneficios fiscales que recoge la ley para los no residentes (*v.gr.* deducción por adquisición de vivienda habitual).

¹⁵⁸ Así por ejemplo, el jugador de baloncesto español Paul Gasol para beneficiarse de esta medida tendría que estar diez años fuera de España a diferencia de otros deportistas no nacionales como Beckham, Davids o Ronaldinho que podrían beneficiarse este mismo año de la norma.

La ley hace referencia a que las rentas deban proceder de un contrato de trabajo, por lo que entendemos que tendrán origen en alguno de los rendimientos que recoge de forma ejemplificativa el artículo 16 TRLIRPF. Se excluyen por consiguiente aquellas rentas que tengan la naturaleza de rendimientos de actividades económicas (*v.gr.* las derivadas de un tenista, de un golfista). No obstante, una vez que la renta se ha calificado como derivada del trabajo personal entendemos –por un criterio de coherencia– que las demás rentas que obtenga la persona física en nuestro país (*v.gr.* los intereses procedentes de depósitos en cuentas corrientes, o las ganancias de patrimonio tributarán también conforme a las reglas de tributación por las que haya optado el contribuyente). Esta circunstancia no debe perderse de vista, pues aunque puede el deportista obtener por un lado un «descuento fiscal» sometiéndose al IRNR por las rentas del trabajo, sin embargo, por las demás rentas procedentes de las ganancias de patrimonio con un plazo de generación de un año tendría que tributar a un tipo fijo del 35 por 100 en contraposición al tipo fijo del 15 por 100 por el que tributan los residentes. Y viceversa, la opción por el IRPF, le impedirá al contribuyente la aplicación de rentas que no tributan conforme al IRNR. Nos referimos por ejemplo, entre otros supuestos, a la exención para los no residentes comunitarios de los intereses obtenidos por la cesión de capitales propios y ganancias de patrimonio derivadas de bienes muebles (art. 14.1.c) TRIRNR), de los rendimientos derivados de Deuda Pública (art. 14.1.d) TRIRNR). Esta situación llevará a que tenga el contribuyente que ponderar caso a caso las ventajas y desventajas de la tributación por uno u otro impuesto.

Por otro lado, la ley no establece ningún régimen transitorio entrando en vigor a partir del 1 de enero de este año, por lo que dicha normativa beneficiará a unos sujetos frente a otros que adquirieron la residencia antes del año 2003. Así, por ejemplo, se beneficiarían Beckam, Davids o Ronaldinho, en detrimento de Ronaldo, Figo o Roberto Carlos.

Sin embargo, el diseño de la norma presenta algunos defectos que a falta de que se desarrolle el procedimiento por el Ministro de Hacienda tal como se establece por el artículo 9.5 *in fine* TRLIRPF, podría dar lugar a importantes problemas respecto a la tributación que le corresponda al beneficiado por las demás rentas que obtenga en otros países. En efecto, la AEAT a solicitud del contribuyente puede emitir dos tipos de certificados de residencia: el general para el IRPF, y uno especial a efectos de invocar la aplicación de un convenio de doble imposición internacional. La norma objeto de estudio podría generar supuestos de doble exención, así el contribuyente beneficiado si consigue que le expidan un certificado especial de que es residente en España a efectos de un convenio, y decide tributar por obligación real únicamente por las rentas generadas en nuestro país, por un lado, quedaría exento en España de las rentas que se hubieran generado en otros Estados, y por otro, podría presentar ese certificado de residencia en los demás Estados fuente invocando la aplicación del convenio a efectos de no considerarla renta sujeta.

La opción por el IRNR conlleva su coordinación con la obligación real del Impuesto sobre el Patrimonio. Por ello, como hemos comentado anteriormente, la opción por la sujeción al IRNR debe valorarse respecto de todas las rentas generadas e incluso de su patrimonio gravable, pues su tributación efectiva conforme al IRNR le impedirá aplicar la exención del patrimonio empresarial (art. 4.8 LIP). Aunque la norma establece una coordinación entre los Impuestos sobre la

Renta y sobre el Patrimonio, el precepto guarda silencio respecto a la tributación en su caso al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que entendemos que respecto de este impuesto no existen especialidades ¹⁵⁹.

Por último, a falta del anunciado desarrollo reglamentario y ante una posible supresión del precepto con la llegada del nuevo Gobierno, sería deseable que los sujetos que estén interesados que se les aplique dicho régimen solicitarán en breve a la AEAT mediante un escrito la solicitud de residencia a efectos de acogerse a la opción que establece el actual artículo 9.5 TRLIRPF.

B) La residencia autonómica.

El artículo 73 TRLIRPF y más recientemente el artículo 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas, del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas establece los puntos de conexión para determinar la residencia fiscal en el ámbito autonómico.

El legislador emplea unos criterios de forma sucesiva: permanencia territorial, centro de intereses y última residencia declarada a efectos del impuesto.

1) Permanencia territorial en una Comunidad Autónoma.

En primer lugar, los contribuyentes se consideran residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que permanezcan el mayor número de días del período impositivo computándose las ausencias temporales.

El precepto no exige un número mínimo de días de estancia en el territorio de una Comunidad Autónoma, sino que es suficiente con la permanencia en dicho territorio el mayor número de días del período impositivo. Por consiguiente, basta con efectuar una simple operación aritmética para determinar en qué Comunidad tiene la residencia habitual el contribuyente ¹⁶⁰.

Nótese que el criterio estatal de la permanencia territorial más de 183 días no nos sirve para determinar la residencia a efectos autonómicos, pues puede suceder que una persona permanezca en España más de 183 días, pero no viva en ninguna Comunidad Autónoma durante ese período de tiem-

¹⁵⁹ Así las cosas, entendemos que se aplicarán sin ninguna limitación las reducciones de la empresa familiar que recoge el artículo 20 LISD.

¹⁶⁰ A esta conclusión llegó el Tribunal de Justicia de Castilla y León (Ss. 18 de enero, de 15 de marzo y 29 de julio de 2002 –JT 2002/272, 2002/442 y 2002/1475- respectivamente) al señalar que «frente al domicilio declarado fiscalmente, sin manifestación oficial de cambio, el actor ha acreditado su residencia habitual en Valladolid, debiendo tener presente que tiene su trabajo en Burgos, es profesor de un Centro de Enseñanza de esta ciudad, y si bien afirma, en sus escritos de alegaciones, la posibilidad de haber residido en ella en períodos superiores a 183 días en cada ejercicio al tener un calendario laboral no superior a 162 días al año, no se han acreditado los desplazamientos continuos que dice haber realizado a Valladolid, sin que a estos efectos se considere suficiente la declaración jurada que aporta en vía administrativa (...)».

po. En este caso, la persona física sería residente en territorio español, pero no residiría en una autonomía concreta, impidiéndose, *de facto*, que se pudieran ceder las competencias tributarias a alguna Comunidad Autónoma al asumirse éstas íntegramente por el Estado.

En consecuencia, para ser residente de una Comunidad Autónoma hay que ser primero residente en territorio español. De esta afirmación, se extraen dos consecuencias jurídico-tributarias:

- Una persona física no puede ser no residente en España, y residente en una Comunidad Autónoma.
- Únicamente se cede a la Comunidad la obligación ilimitada, es decir, la denominada antes «obligación personal» de contribuir ¹⁶¹.

Por otro lado, nótese que al igual que para el ámbito estatal, las ausencias temporales siempre se computan, si bien se elimina la necesidad de probar dichas ausencias.

A los efectos de la prueba, la ley añade una presunción *iuris tantum* –que admite prueba en contrario– de que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual. La Ley 21/2001, aclara que por «vivienda habitual» ha de entenderse el concepto que se utiliza a efectos del IRPF. Así, el artículo 69.1.3.º TRLIRPF señala que la vivienda habitual es aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años.

2) Centro de intereses.

Si con arreglo al criterio de la permanencia no es posible determinar la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente es residente, entra en juego la primera regla subsidiaria: el contribuyente será residente donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtenga la mayor parte de base imponible del IRPF: determinada por los siguientes componentes de rentas:

- a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

¹⁶¹ Cfr. S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 81.

El legislador emplea el término «centro de intereses» para aludir al lugar donde obtenga la mayoría de renta. En este sentido, podría cuestionarse si el término «centro de intereses» podría identificarse con el «centro de intereses económicos» que recoge la misma Ley de Renta. En nuestra opinión, este criterio no puede asimilarse al denominado «centro de intereses económicos» que se utiliza en el artículo 9 TRLIRPF, al ceñirse únicamente a datos económicos, y no sociales o de otro tipo. En este sentido, este criterio es más restringido que el denominado «centro de intereses económicos» a nivel estatal, y más aún, que el «centro de intereses vitales» que propone el MC OCDE ¹⁶².

V. CONCLUSIONES

Primera. En las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico se utiliza el término de residencia habitual con objeto de vincular a un sujeto con el territorio del Estado. Los índices que se emplean en las distintas esferas de nuestro Derecho con independencia de la rama jurídica en que nos situemos, son básicamente de tres tipos: de carácter temporal (de permanencia en nuestro país durante un determinado tiempo), de arraigo económico (centro de intereses económicos determinado por el ejercicio de una actividad laboral o por cuenta propia o por la propiedad de ciertos bienes), y de carácter sociológico (enraizamiento del sujeto a un determinado territorio en función de donde se encuentre radicado el núcleo familiar). Nótese que el legislador es soberano al objeto de elaborar el concepto de residencia habitual que ha de acuñarse en las distintas ramas del Derecho.

Segunda. Para determinar la residencia habitual en el ámbito tributario, el legislador emplea una serie de índices fácticos omnicomprensivos que tienen como finalidad atraer al ámbito de sujeción del Estado (*vis atractiva*) cualquier signo de riqueza que haya sido obtenida por el sujeto considerado residente. Así, en aras de sujetar al tributo toda la renta obtenida por el residente, la norma empleará tres tipos de índices: de carácter temporal o de índole administrativo –consistente en la permanencia en nuestro país más de medio año–, de carácter económico –intereses de índole material en nuestro país–, y por último, de carácter sociológico –al presumir salvo prueba en contrario que reside en nuestro país por la permanencia en nuestro país de la unidad familiar–.

Tercera. En todo caso, entendemos al igual que sucede con otras ramas del Derecho, que el concepto de residencia en el ámbito tributario requiere de la concurrencia de dos elementos –objetivo y subjetivo–. Así, junto al cumplimiento de al menos uno de los tres índices objetivos de carácter fáctico que recoge expresamente la norma: permanencia temporal, centro de intereses económi-

¹⁶² En esta línea, se ha manifestado también FALCÓN Y TELLA, al afirmar que «la Ley de Cesión (criterio que hoy día es perfectamente aplicable con la legislación actual de la Ley 21/2001) acude a criterios propios de la obligación real, con matices, cuando la residencia no puede determinarse en función de la permanencia, buscando la seguridad jurídica en la determinación de la Comunidad Autónoma titular de la cesión; y renunciando en consecuencia a determinar la residencia en función de los intereses económicos (a diferencia de lo que ocurre con el concepto general de residencia) sin que ello suponga, obviamente atraer a España, la residencia en función del lugar donde se obtengan los rendimientos, ya que dicho criterio sólo entra en juego, y exclusivamente a efectos de la cesión, respecto a personas que hayan permanecido más de 183 días en nuestro país»; *cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, n.º 83, 2000, pág. 121.

cos y/o centro de intereses familiares, se requiere además, un *animus manendi*, es decir, una intención o voluntad expresa de fijar en nuestro país el centro de intereses vitales (siguiendo la terminología que recoge el MC OCDE). Esta afirmación puede en nuestra opinión explicarse por el hecho de que el legislador tributario establece que para determinar el período de permanencia en territorio español se computen también las ausencias esporádicas o breves (v.gr. vacaciones). Es de lamentar que el nuevo texto de la LGT contraponga como «principios» la residencia y la territorialidad, cuando en realidad, la residencia como criterio territorial de sujeción es una modalidad o manifestación del segundo.

Cuarta. El concepto de residencia habitual adquiere actualmente una importancia fundamental en nuestro ordenamiento tributario al cumplir los siguientes fines: constituye un criterio de sujeción al objeto de determinar el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio en el que el Estado puede ejercer su poder tributario. Además, se configura como un punto de conexión de los tributos personales cedidos a las Comunidades Autónomas. Por último, cualifica al contribuyente en los impuestos personales determinando, en consecuencia, una modalidad específica de tributación.

Quinta. En virtud de la soberanía en materia tributaria, los Estados miembros de la Unión Europea establecen libremente los criterios para determinar la residencia fiscal en los distintos territorios comunitarios. Como resultado fáctico de esta pluralidad de normas se crea en nuestra opinión inseguridad jurídica para los ciudadanos de la Unión Europea y dificulta la aplicación del principio comunitario de libre circulación de trabajadores.

Sexta. El MC OCDE remite a la legislación doméstica de los distintos Estados para determinar la residencia. El artículo 4.2 de la norma convencional establece unos criterios subsidiarios o de prelación (*tiebreaker rule*) con objeto de determinar la residencia conflictiva de una persona: vivienda permanente, centro de intereses económicos, vivienda habitual y nacionalidad. Sería deseable que desde el ámbito comunitario se dictara una Directiva que armonizase esta materia. No obstante, debe reconocerse la dificultad de que se alcance un acuerdo dado que los Estados miembros no han cedido su soberanía en materia tributaria; situación que se nos antoja todavía más complicada con la ampliación de la Unión Europea.

Séptima. En alguna ocasión, el Tribunal de Luxemburgo ha equiparado situaciones entre residentes y no residentes cuya mayor parte de rentas se obtengan en el otro Estado miembro (casos *Schumacker* o *Wielockx*) para afirmar que el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar en el extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y se les conceda las mismas ventajas fiscales. En estos casos, el Tribunal ha señalado que se lesiona el principio de no discriminación por razón de nacionalidad de forma indirecta o encubierta. No obstante, en otras ocasiones, este mismo Tribunal ha empleado ciertos argumentos –necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario, la lucha contra la evasión fiscal, y la eficacia de los controles fiscales (vid. casos *Bachmann*, *Svensson & Gustavson*, *Safir*, e *ICI*)–, para justificar una restricción de las legislaciones tributarias de los Estados miembros a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Resulta criticable que el Tribunal no siga un criterio uniforme resolviendo dichos conflictos por razón de residencia.

Octava. El criterio general de determinación de la residencia que recoge la actual Ley del Impuesto sobre la Renta española se compone de dos reglas (la permanencia en nuestro país durante más de 183 días y la existencia en España del centro de intereses económicos), a lo que se añade una presunción *iuris tantum* para los supuestos de matrimonios no separados legalmente con hijos menores de edad. A nuestro entender, hubiera resultado deseable que la Ley de Renta hubiera establecido un orden de prelación de los distintos criterios determinantes de la residencia, tal como propone en una esfera convencional el artículo 4.2 del MC OCDE.

Novena. La generalidad de los países comunitarios emplean para determinar la residencia el criterio de la permanencia en dicho territorio más de 183 días al año. En algunos países (*v.gr.* Italia y Bélgica) este criterio fáctico se sustituye por el formal de la inscripción en el Registro civil del Estado miembro. Junto al criterio dinámico y objetivo de la permanencia temporal se acompaña la *vis atrativa* del centro de intereses económicos.

Décima. La sujeción al impuesto en atención al lugar donde se obtiene la renta, beneficia a los Estados importadores de capital, y cobra sentido únicamente en los impuestos de naturaleza real pero no en los personales como el Impuesto sobre la Renta. Así, el ente impositor debería someter a gravamen mediante la imposición personal y conforme a su capacidad económica a los sujetos residentes que son los que en mayor medida disfrutan de los servicios públicos que presta el Estado, dado que los no residentes también son objeto de gravamen en cuanto que realizan el presupuesto de hecho de los impuestos de naturaleza real.

Decimoprimer. De *lege ferenda* sería deseable que en los impuestos de naturaleza personal los Estados únicamente gravaran al sujeto conforme al criterio de la fuente, lo que conduciría a evitar la existencia teórica de supuestos de doble imposición internacional. Además, esta propuesta podría venir acompañada de un acuerdo entre Estados en un plano internacional para que se eliminara como criterio de sujeción el de la nacionalidad que actualmente es aplicable en algunos países (*v.gr.* en EE.UU.). No obstante, debe reconocerse que la toma del acuerdo a corto plazo se nos antoja más que difícil pues tropezará frontalmente con los intereses económicos de los Estados exportadores de capital.

Decimosegunda. En nuestra opinión, hoy día se encuentran superadas aquellas teorías hacendísticas que concebían el impuesto como el precio del consumo individual de los servicios públicos (teoría de las «contraprestaciones»), y este juicio, llevaba a confundir el interés en la existencia y funcionamiento del ente público con el «beneficio» efectivamente recibido por cada sujeto en el acto del consumo de los servicios públicos. Por consiguiente, junto a las citadas consideraciones de naturaleza ético-jurídica, entendemos que hoy día existen razones objetivas como son entre otras, la creciente globalización del mercado, la opacidad de las transacciones y la deslocalización física de las rentas que invitan a reflexionar sobre la necesidad de que se lleve a cabo una revisión profunda de los principios de la imposición internacional al objeto de gravitar la tributación actual de los impuestos personales sobre el criterio de la fuente.

Decimotercera. Además, entendemos que el criterio de la fuente o del lugar de obtención de la renta viene a solucionar los problemas actuales de doble imposición a la vez que fomenta la globalización de la economía con la entrada de factores productivos en otros mercados. No obstante, defendemos la aplicación armonizada por el Estado de la residencia de un método de exención con progresividad o un método equivalente a fin de no mermar en exceso la recaudación de los Estados exportadores de capitales.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada en las notas a pie de página el autor ha consultado:

AAVV.: *Fiscalidad Internacional. Convenios de doble imposición*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

AAVV.: *Les impôts en France*, Francis Lefebvre, 1999.

AAVV.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Universidad de Granada, 1999.

ALBI IBÁÑEZ, E.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Tributación de los no residentes en España (aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades)*, IEF, Madrid, 1989.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El representante tributario de los no residentes», *Impuestos*, n.º 1, 1992.

ALONSO ARCE, I.: «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y la tributación de los no residentes en territorio español», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2002.

ALTOZANO FERRAGUT, I. y SANCHO CALABUIG, J., *Tributación de la familia*, Ciss, Valencia, 1996.

ALTOZANO FERRAGUT, I., y MONTALVO SANTAMARÍA, M., *Procedimientos tributarios del Impuesto sobre Sociedades*, Ciss, Valencia, 1997.

AMATUCCI, A.: *Diritto finanziario*, 2000.

AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene, 2000.

BAENA AGUILAR, A.: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993.

- BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio tributario en Derecho Español*, Aranzadi, Pamplona, 1995,
- BALDASSARE SANTAMARÍA: *Lineamenti di Diritto Tributario. Parte speciale. Le Imposte sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional en los Convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- CALVO ORTEGA, R.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- CARBAJO VASCO, D.: «La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del IRPF», *Tribuna Fiscal*, n.º 19, 1992.
- CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.
- CAZORLA PRIETO, L.M.ª: «Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes», *Estudios de tributación bursátil*. Obra colectiva dirigida por A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Civitas, Madrid, 1987.
- CORDÓN EZQUERRO, T.: *El Impuesto sobre la Renta 2000*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2000.
- CUATRECASAS, *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Pamplona, 2003.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *Hecho imponible y sujetos pasivos*, La Ley, 1999.
- DERUEL, F.: *Finances Publiques, Droit Fiscal*, 1999.
- DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: «Obligación real de contribuir en el IRPF», *Impuestos*, n.º 21, 1991.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Residencia habitual y el ordenamiento comunitario (STJCEE de 23 de abril de 1991)», *Impuestos*, n.º 10, 1992.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Los errores y paradojas de la STC 25 de abril 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», *QF*, n.º 10, 2002.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente», *QF*, n.º 11, 2002.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J.: «La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 110, 1992.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Sujetos pasivos de la obligación tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 72, 1991.
- GARCÍA, E.: «Comentarios a los artículos 23 y 24 de la LGT», en *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*, Edersa, Madrid, 1982.
- GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989.

- GONZÁLEZ POVEDA, V.: «La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 75, 1992.
- GUTIÉRREZ PÉREZ, T.: «El representante tributario de los no residentes», *Impuestos*, n.º 1, 1991.
- JEROME, R. HELLERSTEIN y HELLERSTEIN, W., *State and Local Taxation, Cases and materials*, Edit. West Publishing Co. St. Paul, EEUU, 1997.
- JUAN DE PEÑALOSA, J.L.: «La residencia y el domicilio en la LGT», n.º 50, 1984.
- LÓPEZ BERENGUER, J.M.: *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los no residentes*, Dykinson, Madrid, 1999.
- LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.
- LOZANO SERRANO, C., *La transparencia fiscal*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- LUPI, R.: *Diritto Tributario, Parte generale*, Giuffré, Milano.
- MAISTO, G., «La residenza delle persone fisiche nel Diritto tributario italiano e convenzionale», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1995.
- MARINO, G., *La residenza nel Diritto Tributario*, Padova, 1999.
- MAROTO SÁEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: «Deslocalización de las personas físicas», *Tribuna Fiscal*, n.º 8, 1991.
- MONTUSCHI, L., *Domicilio e residenza*, Zanichelli Editore, Bologna, Il foro italiano, Roma, 1970.
- PIEDRABUENA, E.: *Tributación de los no residentes en España*, Price Waterhouse, Madrid, 1985.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., «El resultado contable y la base imponible en el IS», en la obra colectiva *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF. Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2003.
- ROTHSCHILD, L.W. y MAGILLIGAN, R.J., «United States: the definition of residency for Federal Income Purpose», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, n.º 7, 1988.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «El IRPF y la familia. La necesidad de un cambio», *Palau* 14, n.º 28, 1997.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «¿Inconstitucionalidad del nuevo modelo de financiación autonómica?(II)», *Palau* 14, n.º 31, 1998.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *El nuevo Impuesto sobre la renta: explicación de las normas vigentes*, Comares, Granada, 2000.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *I codici maggioli. Codice Tributario*, Maggiore Editore, Rimini, 2000.
- SCHAFFNER, J.: *Droit Fiscal International*, 1999.

- SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Aranzadi, Pamplona, 2000.*
- SOLER ROCH, M.T.^a, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.
- SOLER ROCH, M.T.^a, *Family taxation in Europe*, The Hague, Kluwer Law International, 1999.
- SOLER ROCH, M.T.^a, «La fiscalidad familiar en Europa: algunos problemas comunes», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 208, 2002.
- SOLER ROCH, M.T.^a, «Presentación», en la obra colectiva *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, dirigida por SOLER ROCH, M.^aT.^a, y SERRANO ANTÓN, F., IEF, Madrid, 2002, págs. 11 y ss.
- TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Utet, 2000.
- VAN RAAD, K., *Non discrimination in international Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986.
- VAN RAAD, K., «The impact of the EC-Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EC Member States' taxation in Border-Crossing Situations-Current State of Affairs», *EC Tax Review*, n.º 4, 1995, págs. 190 y ss.