

JOSÉ ALMUDÍ CID
FERNANDO SERRANO ANTÓN

Profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid

Extracto:

El fin del trabajo que el lector tiene entre sus manos es el análisis desde el punto de vista doctrinal, jurisprudencial y legislativo de una de las figuras esenciales en nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Se trata de la residencia fiscal tanto como criterio de sujeción que determina el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio territorial de un Estado, como principio de calificación del sujeto pasivo en los impuestos personales como modalidad específica de tributación. El estudio se centra, en primer lugar, en las bases jurisdiccionales de la fiscalidad internacional para después pasar al examen de lo contemplado en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y los Comentarios al Modelo de Convenio. Una vez analizados los problemas y las soluciones propuestas por las organizaciones multinacionales (OCDE, ONU), el siguiente eslabón a considerar es la exploración de los distintos supuestos en los que se regula la residencia en la LIRPF, es decir, la permanencia de más de 183 días durante el año natural en territorio español; la localización en España del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos; la presunción de residencia habitual; los cambios de residencia en general; y, por último, la supuesta ilegalidad de la prórroga legal de residencia en los supuestos de cambios de residencia a paraísos fiscales.

Sumario:

- I. Definiciones y cuestiones básicas.
- II. Las bases jurisdiccionales de la fiscalidad internacional: los principios de territorialidad y nacionalidad.
- III. La residencia y los convenios de doble imposición internacional.
- IV. La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española.
 1. La permanencia de más de 183 días durante el año natural en territorio español.
 2. La localización en España del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos.
 3. La presunción de residencia habitual.
 4. Reglas relativas a titulares de cargos públicos o funcionarios españoles destinados en el extranjero.
 5. El cambio de residencia a un territorio no calificado como paraíso fiscal: un supuesto carente de regulación.
 6. El cambio de residencia a un paraíso fiscal de un residente nacional español.
 - 6.1. Naturaleza de la norma.
 - 6.2. Requisitos.
 - 6.3. Consecuencia de la aplicación del artículo 9.3 LIRPF.
 - 6.4. ¿Ilegalidad del artículo 9.3 LIRPF?

I. DEFINICIONES Y CUESTIONES BASICAS

El poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía. El poder jurisdiccional, desde el punto de vista del Derecho internacional, es definido habitualmente como la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas legales.

En lo que concierne a la fiscalidad, la capacidad de un Estado para llevar a cabo las anteriores actividades se ve restringida por cuestiones de distinta naturaleza, y en especial cuando se pretende la tributaci3n de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero. Estas restricciones proceden de acuerdos internacionales, de los Convenios para evitar la doble imposici3n internacional (en adelante, CDI) y de las normas domésticas de los propios Estados ¹.

Las normas internacionales pueden limitar el poder tributario de los Estados de distintas maneras:

- Por la propia decisi3n del Estado en cuesti3n, en el caso en que sea parte de un CDI, por ejemplo; y,
- Por otras razones como cuando se trata de una restricci3n de carácter jurisdiccional o cuando ésta procede del Derecho internacional consuetudinario.

En general, el poder tributario de un Estado está restringido a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. En el campo de la imposici3n directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus nacionales incluso cuando se hallan en territorio de otros Estados. En ausencia del anterior criterio de imposici3n, el Estado que busca la tributaci3n de personas u objetos debe atenerse a una conexi3n territorial sobre la que basar su derecho de someterlos a tributaci3n. Al contrario de lo que ocurre con la nacionalidad, el poder tributario fundado en dicha conexi3n territorial est sujeto a limitaciones geográficas.

¹Cfr. K. VAN RAAD, *Non Discrimination in International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986, pág. 19.

La mayoría de los Estados han aceptado restricciones en la aplicación del principio de territorialidad. Así cuando presentan proyectos de Ley o de otras normas legales sobre la tributación de «no nacionales», los Estados precisan de una conexión relevante con el territorio, debe existir un nexo definido, algún lazo mínimo entre el Estado y la persona, la propiedad o la transacción que pretende hacer tributar. Esta ligazón económica con el territorio fue definida y concretada por el Informe de la Liga de las Naciones realizado por los cuatro expertos (BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN & STAMP)². En dicho Informe se discierne sobre tres posibles nexos económicos entre un extranjero (no nacional) y el Estado que quiere someterlo a tributación:

- A. La persona extranjera mantiene su residencia dentro del territorio del Estado; *La residencia* ha sido reconocida como una base válida bajo el Derecho internacional para la tributación de no nacionales. Los cimientos quizá se pueden encontrar en que la normativa internacional permite la tributación de los extranjeros residentes de la misma manera que los nacionales. Esto quiere decir que la renta obtenida por estos residentes no nacionales puede ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga.

El término residencia cambia notablemente entre las diferentes legislaciones de los Estados. Los CDIs no han tenido un efecto armonizador de los criterios nacionales para fijar la residencia, de modo que dichos convenios utilizan los métodos domésticos para determinar la residencia. Sólo si las reglas de residencia de los distintos Estados contratantes de un CDI entran en conflicto, se aplicarían las normas del CDI en donde se contienen criterios independientes para la determinación de la residencia (*Tiebreaker Rules*).

En relación con las personas jurídicas, la cuestión de la residencia es más complicada por el hecho de que la residencia es una noción intrínsecamente relacionada con personas físicas. Sin embargo, se puede afirmar que la residencia de las personas jurídicas se refiere mucho más al nexo entre la compañía y el Estado. Estas conexiones son de dos tipos: el lugar de constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas.

- B. La persona extranjera lleva a cabo una *actividad económica* dentro del territorio del Estado; Los ejemplos típicos que se suelen poner para determinar la presencia de actividad económica, en sentido amplio, son el hecho de llevar a cabo negocios y la prestación de servicios tanto de forma dependiente como independiente.

El poder tributario para someter a imposición la actividad económica efectuada por empresas o compañías, como regla general, se atribuye al Estado de residencia de la misma. Si se aplican CDIs, se observan algunas excepciones a esta regla general, entre otras, cuando se llevan a cabo dichas actividades empresariales a través de un establecimiento permanente (en este caso, la competencia para gravar los beneficios corresponde al Estado donde

² Cfr. BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN & STAMP, «Report on Double Taxation», League of Nations, Geneve, 1923; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*, US Government Printing Office, Washington, 1962, págs. 4.009-4.056.

radique el establecimiento permanente)³; actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero⁴; la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los pr3stamos y licencias a extranjeros⁵.

C. La persona extranjera posee una *propiedad* inmobiliaria que radica en el Estado. Este criterio se ha considerado suficiente a efectos de someter a gravamen las rentas que procedan de dicha propiedad.

II. LAS BASES JURISDICCIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LOS PRINCIPIOS DE TERRITORIALIDAD Y NACIONALIDAD

La potestad para someter a tributaci3n a los sujetos es un atributo de la propia soberan3a de los Estados. La mejor prueba de saber en lo que consiste dicho poder tributario es la decisi3n de los Estados de gravar aquello que entienden que es justo o prudente⁶.

Normalmente se clasifican los factores de vinculaci3n del poder tributario en personales o reales. As3 un Estado puede establecer como factor de vinculaci3n un criterio personal, es decir, somete a tributaci3n a algunas personas ya sea por su condici3n de residentes o por su condici3n de nacionales. Tambi3n puede aplicar un criterio real que atiende a consideraciones de 3ndole econ3mica, o lo que es lo mismo, grava las rentas producidas u originadas en su territorio⁷.

Ahora bien, los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son:

- El principio de la fuente –territorialidad–, como manifestaci3n del v3nculo real. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias s3lo se aplicar3an a quienes residieran en territorio de un determinado pa3s o tuvieran con el mismo alguna relaci3n, es decir, obtuvieran en 3l rentas, fueran titulares de determinados bienes sitos en el mismo o tuvieran, en definitiva, relaciones econ3micas en el territorio de un pa3s⁸; y,

³ Cfr. Art3culo 7.1 y 2 MC OCDE.

⁴ Cfr. Art3culo 7.6 y 7 MC OCDE.

⁵ Cfr. Art3culos 10, 11 y 12 MC OCDE.

⁶ Cfr. R.S.J. MARTHA, «The Jurisdiction to Tax in International Law», *Series on International Taxation* n3m. 9, Kluwer, Deventer, 1989, p3gs. 62-63.

⁷ Cfr. A. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, vol. I, traducci3n por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Ed. Derecho financiero, Madrid, 1964, p3gs. 151 y 152. S. ZAPATA, «Tributaci3n sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementaci3n en Am3rica Latina», en *Libro homenaje a Jos3 Andr3s Octavio*, Asociaci3n Venezolana de Derecho tributario, Caracas, 1999, p3g. 478.

⁸ Cfr. A. SAINZ DE VICUÑA, «El 3mbito territorial de las normas tributarias» en *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, Estudios de Hacienda P3blica, IEF, Madrid, 1979.

- El principio de la nacionalidad, como muestra del criterio personal. Según esta regla, las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias. El actual abandono de este principio parece encontrarse en el hecho de que los Estados entienden como suficiente conexión para someter a gravamen a todos los que tienen una relación con un Estado, por ser residentes en él o por obtener en su territorio rentas, o tener relaciones económicas en el mismo, ya que provocan la realización de determinadas actividades públicas, a cuya financiación son llamados a contribuir mediante el pago de tributos ⁹. De esta manera se toma en consideración la idea según la cual los lazos de un no residente con su país de origen pueden ser meramente nominales. En algunas ocasiones, el principio de nacionalidad es tenido en cuenta también, como se verá, para supuestos de cortesía internacional como en la tributación de miembros de misiones diplomáticas o consulares. En otras ocasiones, la nacionalidad es un factor de aplicación de las normas anti-elusión, como la prórroga legal forzosa en los traslados de residencia a paraísos fiscales.

La práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como principio asimismo el de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio ¹⁰. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto al de territorialidad sino que se trata de un confirmación expresa e inequívoca de éste ¹¹. No puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal ¹². La residencia implica lazos fuertes con

⁹ Como ejemplo de las críticas padecidas por el principio de nacionalidad consúltese el *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp*, League of Nations, Doc. E.F.S. 73.F.19, Geneve, 1923, pág. 19.

¹⁰ En cuanto al origen del criterio de residencia consúltese S. PICCIOTTO, «International Business Taxation», *Quorum Books*, New York, 1992, págs. 4-5. S. ZAPATA, *Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina*, ob. cit., pág. 482.

¹¹ Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, 10.ª Edición, pág. 121. En relación con el artículo 21 LGT, se ha observado la existencia de dos concepciones: una monista, defendida por SAINZ DE BUJANDA según la cual el principio de residencia es una manifestación del principio de territorialidad; y otra dualista, entre quienes se encuentran CORTÉS DOMÍNGUEZ y 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 reconocen que entre ellos no existe una nítida diferencia. Cfr: M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, págs. 110-117. E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentario al artículo 21 LGT», en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, págs. 157-167.

¹² Con algunos matices consúltese M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 205.

el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por renta mundial ¹³.

Es innegable la importancia del principio de territorialidad, puesto que todos los Estados hacen tributar de una u otra manera de acuerdo con dicho criterio. Ahora bien, algunos de ellos entre los que se encuentran Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay, gravan exclusivamente en atención a dicho principio. La utilización de dicho principio ha servido para que la doctrina haya observado dos cuestiones relevantes. La primera, es que este principio favorece a los nacionales y residentes de estos países para invertir fuera de los mismos, lo que produce que el capital necesario para el crecimiento de aquellos salga fuera. La segunda tiene que ver con la necesidad de implantar el principio de la fuente debido a las grandes dificultades que tienen las Administraciones tributarias de estos países si tuviesen que determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes. También es cierto que este último problema pudiera ser resuelto a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDIs, pero a decir verdad, la práctica nos enseña que el intercambio de información de carácter inquisitivo, es decir, previa petición de uno de los Estados no es suficiente. En el ámbito de la Unión Europea, el problema ha sido muy parcialmente resuelto a través de la Directiva de Asistencia Mutua. El debate sobre las ventajas y desventajas del principio de territorialidad frente al de renta mundial está siendo revisado, dado que la creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones plantean la necesidad de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, incluso se ha propugnado la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad, en lugar del predominante de residencia y renta mundial ¹⁴.

La utilización del criterio de territorialidad ha estado vinculado históricamente a las legislaciones de los países latinoamericanos ¹⁵. El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio frente al de renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países industrializados, tanto a la hora de la discusión de los modelos de

¹³ En general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o «sujeción plena», en base a la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado («Estado de residencia»). 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 periodo de tiempo, en el territorio del Estado. Algunas legislaciones someten a imposición plena a las personas físicas que prestan servicios a bordo de buques cuyo puerto base se encuentra en su territorio. *Cfr. Comentarios al MC OCDE*, para. 4.6.

¹⁴ *Cfr.* K. VOGEL, «Worldwide Income vs. Source Taxation of Income. A Review and Re-evaluation of Principles» (III Part), *Intertax* núm. 10/1988, pág. 310. R. FALCÓN Y TELLA, «La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración», Correlatora general, *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho tributario*, Montevideo, 1996. M.T. SOLER ROCH, en VV.AA., *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 65-78.

¹⁵ En 1956, en la «Declaración de Principios» de lo que fueron las primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se propuso la aplicación exclusiva del principio de territorialidad en y entre los países de la región. De ahí en adelante, la predominancia de dicho criterio fue confirmada y sujeta a mayor elaboración en Jornadas posteriores, especialmente las de 1964 y 1975. *Cfr.* K. VOGEL, «Worldwide vs. Source Taxation of Income—A Review and Re-evaluation of Principles», Part. I, *Intertax*, núm. 8-9/1988, pág. 221.

convenio para evitar la doble imposición ¹⁶ como en las negociaciones para la conclusión de CDIs bilaterales. Sin duda, para estos países, la conclusión de CDIs significaba renunciar en la mayoría de los casos al principio de territorialidad vigente en sus legislaciones internas. Ello puede explicar la tardanza y lentitud de los países latinoamericanos en desarrollar su red de CDIs.

La gran mayoría de los Estados poseen sistemas tributarios que combinan ambos principios, fuente y residencia, junto con ellos existen algunos otros países, principalmente en vías de desarrollo, cuyos sistemas descansan en el principio de la fuente. El principio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones no supone un aumento significativo de la recaudación. Esta situación se produce en especial cuando los residentes de un país no poseen grandes inversiones en el extranjero, o bien cuando la Administración tributaria en cuestión no está bien equipada o preparada para poder asegurar la aplicación del mismo.

Se señalaba con anterioridad la tendencia a que los países combinen el principio de la renta mundial con el de territorialidad, para residentes y no residentes, respectivamente. Junto con esta posibilidad, se encuentra la que se aplica en Francia, en la que la imposición sobre sociedades reposa en reglas basadas en el principio de territorialidad, mientras que a las personas físicas se las grava de acuerdo con el criterio de la renta mundial. Se trata de un caso aislado dentro de la Unión Europea, pero pone de relieve la supervivencia del principio de la fuente en un país desarrollado, acompañado, eso sí, de las especificaciones necesarias para evitar planificaciones fiscales a la búsqueda de la evasión del pago de impuestos ¹⁷.

Volviendo por último al principio de nacionalidad, cuya aplicación es excepcional en el panorama internacional actual, hay que citar los dos países en que está vigente: los Estados Unidos de Norteamérica y Filipinas ¹⁸. Este principio se basa en una relación de dependencia política que legitima el ejercicio ilimitado del poder de imposición ¹⁹. Dicho criterio permite al Estado respectivo gravar las rentas de sus nacionales de forma ilimitada, independientemente de su origen o del lugar donde residan dichos nacionales.

¹⁶ Estas diferencias aparecen plasmadas, entre otros documentos, en las discusiones y documentación general que precedieron al Modelo de México de 1943 diseñado por el Comité Financiero de la Liga de las Naciones.

¹⁷ Cfr. S. ZAPATA, «Tributación sobre la renta mundial. Reflexiones sobre su implementación en América Latina», ob. cit., pág. 486.

¹⁸ México utilizó este criterio de nacionalidad en su primera Ley sobre el Impuesto de la Renta que estuvo vigente desde el 21 de febrero de 1924 hasta el 31 de diciembre de 1984, desde este momento rige el principio de la renta mundial.

¹⁹ El derecho a gravar los nacionales americanos se encuentra previsto y protegido en los CDIs firmados por los Estados Unidos, a través de la llamada «*Saving Clause*». En el caso del CDI firmado entre España y los Estados Unidos, dicha cláusula aparece contemplada en el artículo 1.3. El razonamiento que permite el uso de este principio se basa en que la nacionalidad es vista por los Estados Unidos como una forma de política de seguridad, que permite al nacional americano retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección de los Estados Unidos cuando lo precise. Esta «seguridad» es lo que permite a las autoridades americanas la tributación de sus nacionales por la renta mundial. Cfr. R.L. DOERNBERG and K.V. RAAD, «The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause», *Tax Notes International* núm. 15/1992, pág. 775.

Ahora bien, el principio de nacionalidad se aplica de manera combinada con el de la fuente y el de residencia. En los Estados Unidos, por ejemplo, el principio de nacionalidad permite que los ciudadanos americanos sean gravados por su renta mundial, con independencia de d3nde tengan fijada su residencia, con las particularidades derivadas si el contribuyente reside en un pa3s con el que Estados Unidos tenga firmado un CDI. Adem3s, este pa3s somete a tributaci3n por su renta mundial a los residentes en su territorio aunque no posean la ciudadanía americana, y por 3ltimo, gravan tambi3n la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en territorio americano.

Resulta obvio se3alar que la elecci3n de uno u otro principio de tributaci3n por parte de un Estado es una elecci3n soberana que exclusivamente le corresponde de acuerdo con sus intereses pol3tico-econ3micos. No obstante, cada vez m3s resulta evidente c3mo el juego de las regiones y el de las organizaciones supra-nacionales (OCDE, ONU, FMI...) influyen en la toma de decisiones ²⁰ sin tener en cuenta que, en ocasiones, las condiciones de aplicaci3n y la situaci3n de los distintos Estados pueden imponer una soluci3n distinta a la recomendada. As3, no es extra3o encontrar en la actualidad un debate abierto, en relaci3n con los criterios de imposici3n. En este orden de cosas, no podemos dejar de citar algunos de los foros que han levantado sus voces discutiendo las bondades del principio de renta mundial. As3 en el Congreso de la IFA de 1984 en Buenos Aires se afirm3:

«Que la imposici3n de la renta mundial de una empresa aun en el caso en que se le conceda cr3dito por los impuestos abonados en otros pa3ses, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan all3 sujetas a una menor carga efectiva de imposici3n, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el pa3s 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 imposici3n de acuerdo con el principio de la territorialidad (...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberan3a tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el pa3s donde se efect3a la inversi3n, y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones» ²¹.

Junto con el pronunciamiento de la IFA, se encuentran otros ejemplos como el Informe Ruding ²² en el que se defiende la legitimaci3n del pa3s de la fuente como el mejor sistema para evitar las distorsiones fiscales entre los Estados miembros de la UE. Se fundamenta dicha afirmaci3n

²⁰ Un ejemplo de c3mo un Estado procura, como prioridad, proteger sus propios intereses y eventualmente adaptarlos a la eficiencia en la localizaci3n de capitales, lo encontramos en la afirmaci3n contenida en un estudio realizado por el *Inland Revenue* del Reino Unido donde se analiza la posibilidad de sustituir el actual mecanismo de cr3dito por el m3todo de la exenci3n: «*United Kingdoms objectives should reflect the national interest, focusing on benefits to the United Kingdom economy, including benefits both to business and to the Exchequer*».

²¹ *Cfr.* Las recomendaciones y conclusiones de este Congreso aparecen publicadas en el *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, p3g. 546.

²² *Cfr.* «Informe Ruding o del C3mite de Expertos Independientes en Imposici3n Societaria», Comisi3n de la Comunidad Europea, Marzo 1992, Oficina de Publicaciones de la Comunidad Europea, Luxemburgo, 1992.

en la idea de que el país en que se realiza la ganancia es el que financia la estructura, los servicios públicos y provee las oportunidades económicas para la realización de dicha ganancia, luego es dicho país el que está calificado para gravarla ²³. En el mismo sentido se manifestó en el ILADT, FALCÓN Y TELLA ²⁴ 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 distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones».

Todo lo anterior junto a la deslocalización física de las transacciones y la creciente internacionalización de la economía nos lleva a un nuevo replanteamiento del criterio de la renta mundial combinado con el método de imputación ²⁵.

III. LA RESIDENCIA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL²⁶

En general se puede decir que el ámbito subjetivo de aplicación de los CDIs se extiende a las personas o entidades residentes fiscales en cada uno de los Estados contratantes, que cumplan con las otras condiciones establecidas en los CDIs (arts. 1 y 4 fundamentalmente). En la negociación en la que consiste todo CDI, los Estados autodelimitan los sujetos que podrán beneficiarse de la aplicación del Convenio. Unas veces de forma muy elástica incluyen cláusulas que contemplan a todas

²³ Cfr. B. TERRA y P.J. WATTEL, *European Tax Law*, 2.ª ed., Kluwer, Deventer, 1992, pág. 128.

²⁴ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, Correlatoría del tema «La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración», *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, Montevideo, Uruguay, 1996.

²⁵ Cfr. M.T. SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en *Presente y Futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 65-78.

²⁶ Los Modelos de Convenio de Naciones Unidas y de la OCDE establecen los mismos criterios en sus respectivos artículos 4.1 para la determinación de la residencia, si bien como se podrá analizar en este punto son las legislaciones internas de cada Estado las competentes. Estos Modelos de Convenio se diferencian de lo que ocurre en el Modelo de Convenio de los Estados Unidos porque en éste se contemplan además la ciudadanía y el lugar de constitución. Cfr. H. A. SHANNON, «The General Definition of Residence under United States Income Tax Treaties», *Intertax* núm. 8-9/1988, pág. 204.

las personas físicas y jurídicas y entidades ²⁷; en otras ocasiones, se introducen normas más estrictas que excluyen a determinadas entidades y sociedades, como por ejemplo las cláusulas del beneficiario efectivo ²⁸.

Del mismo modo, no es extraño observar la presencia de cláusulas en las que se otorgan los beneficios del CDI a los nacionales de un país, al margen de su residencia fiscal ²⁹. En el mismo sentido, se puede constatar la existencia de CDIs, como el hispano-alemán en el que los socios españoles de sociedades de personas radicadas en Alemania son considerados residentes en este país por las rentas derivadas de su participaci3n.

La conclusi3n a la que se ha pretendido llegar es que a pesar de la referencia del artículo 4, no todo residente fiscal según la legislaci3n doméstica es considerado dentro del ámbito subjetivo de un CDI en particular, puesto que pueden existir normas de exclusi3n ³⁰ o normas que restringen el concepto de residente para poder acceder a los beneficios de un CDI.

Como es sabido y puesto de manifiesto en los Comentarios al MC OCDE, las tres funciones fundamentales del concepto de residente son ³¹:

- a) Para determinar el ámbito subjetivo de aplicaci3n de un convenio;
- b) Para resolver los casos en que la doble imposici3n se produzca como consecuencia de la doble residencia;
- c) Para resolver los casos en que la doble imposici3n resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situaci3n.

El artículo 4.1 del MC OCDE se remite a la legislaci3n del Estado contratante que aplica sus normas a los efectos de la determinaci3n de la residencia y, por tanto, para poder someter a tributa-

²⁷ El Convenio hispano-americano para evitar la doble imposici3n internacional, de 22 de febrero de 1990, en su protocolo establece que las sociedades de personas (*partnerships*), las herencias yacentes (*estates*) y fiducias (*trusts*) se consideraran residentes de un Estado «en la medida en que las rentas que obtengan estn sometidas a imposici3n como las rentas de un residente».

²⁸ *Cfr.* Artículo 17 del Convenio hispano-americano para evitar la doble imposici3n internacional. Como es sabido, la cláusula del beneficiario efectivo trata de impedir el uso abusivo del CDI, es decir, su utilizaci3n a través de personas jurídicas o entidades cuya residencia se sitúa en uno de los Estados contratantes del CDI con la finalidad principal de aprovecharse de las ventajas que ofrece éste a los residentes.

²⁹ *Cfr.* Los Convenios para evitar la doble imposici3n internacional firmados por España con Australia, Bulgaria y los Estados Unidos de Norteamérica.

³⁰ A título de ejemplo, el Convenio hispano-luxemburgués excluye de la aplicaci3n del Convenio a las Sociedades Holding de 1929.

³¹ *Cfr.* Comentario 4.1 al MC OCDE. O. DELATTRE, «The Tax Residence of Individuals», *European Taxation*, June 1999, pág. 203 y ss.

ción a un contribuyente por su renta mundial. Por ello, en lo relativo a esta cuestión nos tenemos que remitir al estudio que en este trabajo se realiza sobre la definición de los criterios para definir la residencia de una persona ³².

En cualquier caso, se debería aclarar la terminología utilizada en el último párrafo del artículo 4.1 MC OCDE cuando afirma «o cualquier otro criterio de naturaleza análoga». Los Comentarios al MC OCDE ³³ señalan sobre el particular que se debe tratar de un mecanismo que produzca la tributación por obligación ilimitada o renta mundial, que esté basado en ligazón personal del contribuyente al Estado. Por tanto, sólo criterios que determinen la obligación del contribuyente a soportar un gravamen por su renta mundial estarían incluidos en dicha referencia.

La terminología utilizada en el artículo 4.2 MC OCDE señala los criterios de un CDI que deben ser examinados sucesivamente, a los efectos de determinar la conflictiva residencia de una persona, y ello de forma contraria a lo que ocurre en los supuestos en los que se examina la residencia en la normativa doméstica. Es por ello por lo que se le denomina también «*Tiebreaker Rule*», ya que sólo se estudiará la segunda regla, si la primera ha sido insuficiente para determinar la residencia de un contribuyente. Esta diferencia puede ser explicada por el fin que persiguen los CDIs y su comparación con lo que ocurre en las legislaciones de los distintos Estados. En efecto, si tomamos en consideración a los CDIs su objetivo es resolver los problemas derivados de la consideración al mismo contribuyente como residente en dos Estados, ya que de esta manera, una vez resuelto el problema, se aplicarán las normas pactadas entre los Estados contratantes a los efectos de repartir la potestad tributaria dependiendo de los tipos de renta. Por el contrario, la normativa doméstica tiene que ver con la mayor incorporación de hechos imposables consecuencia de la voracidad fiscal de algunas Administraciones.

Los dos casos típicos de conflicto de residencia son por el solapamiento de:

1. Dos definiciones de residencia; y,
2. Entre la residencia y la fuente.

En ambos casos, el conflicto se produce porque, en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Estado contratante, o los dos, reclaman la residencia de la persona de que se trate. El ejemplo que se suele poner es el siguiente: imaginemos una persona física que tiene una vivienda permanente en el Estado A, donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido más de 183 días en el Estado B y, conforme al Derecho interno de este último, se somete a imposición como residente del

³² Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir las condiciones para que una persona tenga la consideración fiscal de «residente» y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. Dichos convenios no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna.

³³ Cfr. Comentarios al MC OCDE artículo 4, párrafo 3.

mismo por raz3n de la duraci3n de su estancia en ese Estado. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposici3n plena a tal persona. El Convenio debe resolver el conflicto. En este caso, el MC OCDE da preferencia al Estado A. Ello no implica, sin embargo, que el artículo establezca reglas especiales sobre la «residencia» y que no se tome en cuenta la legislaci3n interna del Estado B por ser incompatible con aquéllas. En realidad se trata, simplemente, de que en un conflicto de ese tipo es necesario optar entre el derecho de uno u otro Estado, y sa es la finalidad de las reglas especiales que el artículo propone.

El artículo 4.2 MC OCDE establece los siguientes criterios en orden de importancia, decreciente, sucesivos y subsidiarios ³⁴:

- Vivienda permanente;
- Centro de intereses vitales;
- Vivienda habitual; y,
- Nacionalidad.

Las *Tiebreaker Rules* para los supuestos de doble residencia operan de la siguiente manera:

FACTOR DETERMINANTE	ESTADO COMPETENTE
Contribuyente con vivienda permanente en Estado A	Estado A
Contribuyente con vivienda permanente en Estado A y B, con el centro de intereses vitales en B	Estado B
Contribuyente con vivienda permanente en Estado A y B, pero no se puede determinar el centro de intereses vitales	Estado en el que viva o resida habitualmente
Contribuyente no tiene vivienda permanente, ni en A ni en B	Estado en el que viva o resida habitualmente
Contribuyente que tiene una vivienda o reside habitualmente en ambos Estados	Estado de su nacionalidad
Nacional de ambos Estados	Procedimiento amistoso
No posee la nacionalidad de ninguno de los dos Estados	Procedimiento amistoso

³⁴ Cfr. G. GEST y G. TIXIER, *Droit Fiscal International*, Presses Universitaires de France, París, 1985, pág. 189. Sobre la aplicaci3n sucesiva de los criterios por orden decreciente de importancia consúltese la Resoluci3n del *Conseil d'Etat* Francés de 13 de mayo de 1983, *Droit Fiscal*, 1030/1983. En ésta se rechaza el procedimiento amistoso cuando el conflicto de doble residencia podía ser resuelto a través del criterio del centro de intereses vitales.

Dada la aplicación de los siguientes y la ausencia habitual de definición en los CDIs nos tenemos que referir a los Comentarios al MC OCDE, para fijar el concepto de los puntos de conexión determinantes.

Es relevante detenerse en afirmar que en la aplicación de un CDI, la residencia no puede ser sino única, «...de tal modo que si en la base de los criterios del Convenio una persona fuera considerada fiscalmente residente en un Estado, pasa a ser automáticamente no residente en el otro aunque el estatuto de residente le sea atribuido por la Ley interna de este último»³⁵. No obstante lo anterior, la ciudadanía «americana» tomada como criterio para determinar la aplicación de un CDI puede llevar a resultados un tanto extraños. En efecto, cuando un ciudadano americano no vive en ninguno de los Estados contratantes, sino un tercero, y aunque el contribuyente no reside en los Estados Unidos o en el otro Estado contratante, está capacitado para invocar la aplicación del Convenio, ya que es considerado como residente americano al considerar su ciudadanía. Los efectos perniciosos que se pudieran producir son perseguidos a través de una «*Saving Clause*», que asegura que los ciudadanos americanos que viven en el extranjero están sometidos a una tributación al menos tan alta como la que sufren los residentes americanos.

La letra a) del artículo 4.2 MC OCDE considera como residencia de la persona física, cuando existe conflicto de legislaciones, el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; esa vivienda, en cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles), debe ser permanente, es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos o escuelas, etc.)³⁶. En todo caso, parece relevante tener en cuenta que para la OCDE no importan los lazos familiares a efectos de este criterio³⁷.

El siguiente criterio al que se da preferencia es del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que ha de entenderse como el centro de sus intereses vitales. A ese fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención particular³⁸.

³⁵ Cfr. A. XAVIER, *Direito Tributário Internacional. Tributação das Operações Internacionais*, Coimbra, 1993, pág. 250.

³⁶ Cfr. Comentarios al MC OCDE artículo 4, para. 13.

³⁷ El hecho de que no se contemplen los lazos familiares con la vivienda difiere de lo que acontece en las legislaciones de algunos países como Francia, en el que una persona puede tener distintas viviendas disponibles, pero una sola es en la que vive habitualmente. Cfr. P. JUILHARD, «Towards a New Definition of Tax Residence in France», *European Taxation*, 1996, pág. 142.

³⁸ A efectos de considerar el comportamiento personal puede ser un ejemplo el hecho de que si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses

El mecanismo previsto para los casos en que la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados es el hecho de que tenga una presencia habitual en un Estado antes que en el otro. A ese fin, deben considerarse no s3lo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino tambi3n las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado o en hoteles, sin que sea necesario determinar la raz3n de las mismas. Como no se precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparaci3n entre los dos Estados, parece que no hay problema un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias ³⁹.

Cuando en las dos situaciones mencionadas en la letra b) la persona física tenga una presencia habitual en ambos Estados contratantes, o en ninguno de ellos, se da preferencia al Estado del que sea nacional. Si, siempre en esos supuestos, la persona física es nacional de los dos Estados contratantes, o de ninguno de ellos, la letra d) encomienda a las autoridades competentes la resoluci3n de la cuesti3n mediante un acuerdo amistoso conforme al procedimiento establecido en el artículo 25. El criterio de procedimiento amistoso s3lo puede utilizarse cuando se ha hecho un examen exhaustivo de la aplicaci3n de los criterios anteriores del artículo 4.2 ⁴⁰.

IV. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS SEGÚN LA LEGISLACI3N ESPAÑOLA

Como ya ha sido advertido, desde el primer proyecto de Convenio para evitar la doble imposici3n internacional en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, la OCDE ha empleado el t3rmino residente para designar a aquellas personas presentes en un Estado o que disponen en el mismo de un domicilio o de una residencia. Otros criterios tales como la duraci3n de su estancia o el centro de los intereses econ3micos permiten considerar igualmente a esas personas como residentes.

vitales en el primer Estado. Un ejemplo puede ser la Resoluci3n del TEAC de 9 de abril de 1997. Un contribuyente había presentado certificado de residencia fiscal en Suiza, pero su familia, ocupaciones, fuentes de renta y vivienda estaban situados en España, por lo cual, a pesar de la acreditaci3n formal de la residencia en otro Estado, se declar3 al contribuyente como residente en España, sometido por tanto a tributaci3n por obligaci3n ilimitada.

³⁹ Dado el car3cter aut3nomo e independiente de las normas contenidas en los artículos 4.2 y 4.3 del MC OCDE, no cabe acudir a las legislaciones nacionales, m3s concretamente al concepto de residencia habitual que en se determina en el artículo 9 de la LIRPF, para concretar el significado de este criterio. Así, por ejemplo, J. ARESPOCHAGA entiende que el criterio determinante ser3 el lugar donde el contribuyente permanezca m3s a menudo. Consúltese, *Planificaci3n fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p3gs. 151 y 152. Sin embargo, para J. AVERY JONES *et al.*, «Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention», *British Tax Review* n3m. 15/1981, p3g. 116, señala que no se trata de ir computando las estancias, sino m3s bien de determinar cu3l es el lugar en el que el interesado vive normalmente.

⁴⁰ *Cfr.* Conseil d'Etat, req. n3m. 28.831, 35 *Droit Fiscal Communication* 1568/1993, en la aplicaci3n del Convenio franco-americano para evitar la doble imposici3n internacional.

En la actualidad el elemento determinante de sometimiento al poder tributario es el criterio económico y, en consecuencia, más que el factor político –que tanta importancia tuvo en el pasado, incluso a efectos tributarios– adquiere primordial relevancia el vínculo económico ⁴¹.

De acuerdo con lo anterior, el criterio de sujeción que ha elegido nuestro legislador para someter a las personas físicas al IRPF es el de la residencia habitual. Como es sabido, la delimitación de dicha residencia viene recogida en el artículo 9 de la Ley del IRPF, norma a la que se remite el IRNR, que, desde el 1 de enero de 1999, aúna el régimen tributario de las personas físicas o jurídicas no residentes que obtengan rentas en España, así como el Impuesto sobre el patrimonio y el Impuesto sobre sucesiones y donaciones ⁴².

De este modo, la residencia habitual se utiliza por el legislador para delimitar la mayor o menor relación del contribuyente con un territorio, circunstancia que determinará dos formas de tributar muy distintas. Así, el hecho de que una persona sea considerada residente en nuestro territorio implicará que resulte gravada por su renta mundial, por contraposición a los sujetos no residentes que obtengan rentas en territorio español, que tributarán en nuestro país exclusivamente por las rentas obtenidas en el mismo. Es por ello que la residencia se configura como un instrumento de graduación en el ámbito fiscal de los intereses individuales del contribuyente respecto a la colectividad nacional ⁴³.

Los criterios generales de determinación de la residencia que se establecen por la Ley del IRPF tienen su base en dos circunstancias: permanencia y núcleo de intereses económicos, a lo que se añade una presunción para los supuestos de matrimonios no separados legalmente con hijos menores de edad.

A continuación serán objeto de análisis cada uno de los presupuestos establecidos en la normativa española a los efectos de determinar la residencia fiscal en nuestro territorio de una persona física. Dichos criterios han venido sufriendo variaciones significativas en los últimos años, siendo la más reciente la introducida por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica la redacción del artículo 9 de la vigente Ley del IRPF.

1. La permanencia de más de 183 días durante el año natural en territorio español.

Nuestro legislador ha establecido como primer criterio determinante de la residencia habitual en territorio español la llamada regla de los 183 días. El artículo 9.1 a) de la LIRPF dispone que se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanezca más

⁴¹ Cfr. E. ALLIX: «La condition des étrangers au point de vue fiscale», *Recueil de l'Académie de Droit International*, 1937 (III), pág. 545.

⁴² Si bien no hay una remisión al artículo 9 de la Ley 40/1998 el criterio de residencia también desempeña un papel básico respecto a determinados hechos imposables del ITP y AJD.

⁴³ Cfr. G. MARINO, «La residenza nel diritto tributario», Cedam, Padova, 1999, pág. 304.

de 183 días durante el año natural en España ⁴⁴. Así, se impone en nuestro ordenamiento el concepto de residencia efectiva, frente al de residencia registral, por lo que, a efectos de la aplicaci3n de este criterio, resulta irrelevante tanto la nacionalidad como el domicilio legal o la residencia administrativa ⁴⁵.

Dicha permanencia habrá de computarse teniendo en cuenta, de acuerdo con la terminología utilizada en la Ley, las llamadas *ausencias esporádicas* («ausencias temporales» en la anterior Ley del IRPF) salvo que el contribuyente *acredite* («demuestre» en la anterior Ley del IRPF) su residencia fiscal en otro Estado.

Como se observa, se ha producido una modificaci3n respecto a la previsi3n contenida en la anterior redacci3n de la Ley del IRPF que, si bien podría revelar, en primer término, la voluntad del legislador de delimitar, de manera más amplia, las ausencias de nuestro territorio que tienen eficacia positiva respecto al c3mputo de los 183 días, lo cierto es que, a nuestro juicio, no producirá grandes cambios respecto a la situaci3n preexistente.

Así, no se define en la Ley el concepto de *ausencia esporádica*, por lo que no es posible determinar la diferencia respecto a las anteriores *ausencias temporales*, como tampoco existe diferencia entre la necesidad de «probar» o de «acreditar» la residencia fiscal. Al respecto, hemos de señalar que la *acreditaci3n* de la residencia ya venía siendo exigida al contribuyente por la Administraci3n tributaria para poder probar dicha circunstancia ⁴⁶, sin embargo, en la actual redacci3n, ya no se exige al sujeto que demuestre «su residencia habitual en otro país durante ciento ochenta y tres días en el año natural», sino tan s3lo que pruebe ser considerado residente por la legislaci3n de cualquier otro país, según sus propios criterios ⁴⁷.

Asimismo, constituye una novedad respecto a la normativa anterior, con efectos a partir del 1 de enero de 2000, el criterio negativo que, a efectos del c3mputo de la regla de los 183 días, recoge la LIRPF según la cual no se computarán las *estancias temporales* ( quizá podrían tam-

⁴⁴ A diferencia del sistema español el legislador americano tiene en consideraci3n para el c3mputo de los 183 días no s3lo los días de estancia en el año natural, sino también las estancias producidas en los dos años anteriores. Así, los días de permanencia en el año en curso se computan como días enteros, los días de permanencia en el ejercicio anterior se computan por terceras partes y las estancias anteriores se computan por sextas partes. De este modo una persona sería considerada residente en Estados Unidos si hubiere permanecido 122 días en cada uno de los tres últimos años. Cfr: L. W. ROTHSCHILD Jr. y R. J. MAGILLIGAN, «United States: The Definition of Residency for Federal Income Purposes», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, núm. 7/1988, pág. 325.

⁴⁵ Cfr. A. BAENA AGUILAR, en la obra colectiva, «Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto», Colex, Madrid, 1993, pág. 115.

⁴⁶ Cfr. Resoluci3n DGT 21 de junio de 1999 (*Normacef fiscal*).

⁴⁷ Cfr. A. BAENA AGUILAR, en la obra colectiva, *Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Civitas, 1999, pág. 68.

bién calificarse como «esporádicas»?) que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas ⁴⁸.

Si bien esta delimitación negativa respecto al concepto de residente supone un importante avance, nuestro sistema tributario está lejos todavía de otros ordenamientos que establecen con mayor precisión supuestos que no van a computar para determinar los señalados 183 días de estancia en nuestro territorio. Así, el legislador estadounidense se ha encargado de señalar supuestos específicos relativos a estudiantes, profesores, aprendices, personas sometidas a tratamiento médico en su territorio, así como personas en tránsito internacional que hacen escala en su territorio por un tiempo, que no van a tener la consideración de estancias a efectos fiscales ⁴⁹.

Por otra parte, como es sabido, en el mundo actual, en el que la libre circulación de las personas se ha tratado de favorecer a través de la supresión de los tradicionales controles fronterizos, la prueba de la permanencia en un territorio determinado es una tarea muy compleja, que en determinados casos exige a la Administración desplegar una ingente labor inquisitoria ⁵⁰.

Pese a ello, el legislador no ha renunciado a este criterio de sujeción para seguir configurando la residencia habitual ya que, si bien esta regla es extremadamente débil por sí sola, se vigoriza al verse acompañada del principio de las *ausencias esporádicas*. Esta regla es de aplicación tanto a los sujetos que tenían anteriormente el carácter de residentes en nuestro territorio, como aquellos otros que no tenían dicha condición ⁵¹.

En un primer análisis podría parecer que dicho criterio nos conduciría a resultados absurdos, ya que estarían expuestos a ser gravados en territorio nacional, por su renta mundial, todos los turistas que hubiesen pasado por España en un determinado ejercicio. Sin embargo, frente a esta interpretación de la norma cabe oponer dos consideraciones de rango legal.

Así, en primer lugar, no debe olvidarse que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes obliga a la Administración a que aplique el sistema tributario de acuerdo con el *principio de pro-*

⁴⁸ La redacción del segundo párrafo del artículo 9.1 a) de la Ley del IRPF, introducido por la disposición adicional 11.ª de la Ley 55/1999, confirma la intrascendencia de la diferenciación entre ausencias y presencias temporales o esporádicas. ¿Acaso se computaría a los efectos de esta norma una presencia esporádica y no se tendría en cuenta una presencia temporal consecuencia de obligaciones contraídas en un acuerdo de colaboración humanitaria? Aceptar dicha razonamiento 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.

⁴⁹ Cfr. L. W. ROTHSCHILD Jr. y R. J. MAGILLIGAN: «United States: The Definition of Residency for Federal Income Purposes», *op. cit.*, pág. 325 y ss.

⁵⁰ Cfr. N. CARMONA MÉNDEZ: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria* núm. 231, 1995, pág. 4.

⁵¹ Cfr. N. CARMONA MÉNDEZ: en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, 2001, pág. 97.

porcionalidad ⁵², a lo que cabe añadir que, en todo caso, frente a una actuaci3n administrativa que emplease el referido criterio, el contribuyente siempre tiene la posibilidad de acreditar su residencia en otra jurisdicci3n fiscal.

El c3mputo de las ausencias deja de surtir efectos cuando el sujeto pasivo acredita que ha residido en otro país durante 183 días. Como vemos, no s3lo se exige la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que ésta debe haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que ese sujeto es residente en España. De esta manera, se atraen hacia España aquellos supuestos de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado.

Es precisamente en este último caso cuando se plantean los problemas más significativos para aplicaci3n de esta normativa. Como sabemos, la Ley del IRPF permite al contribuyente oponerse a la regla de los 183 días si *acredita* su residencia fiscal en otro país, circunstancia que, a nuestro juicio, no implica que la referida acreditaci3n deba consistir, de forma exclusiva, en un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias de un determinado territorio.

Desde luego, debe admitirse que un certificado de residencia fiscal en otro país será lo más c3modo, pero, dada la libertad de prueba que existe en materia tributaria ⁵³, nada impediría que el contribuyente acreditase su residencia fiscal en otra jurisdicci3n a través de cualquier otro medio válido de prueba, sin que dicha circunstancia pueda entenderse modificada a través de la vigente redacci3n del artículo 9 de la Ley del IRPF.

Al respecto, la DGT, en respuesta a distintas consultas planteadas por los particulares, 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. ⁵⁴.

Si bien debe admitirse que la negativa al valor probatorio de dichos elementos tiene una cierta l3gica, al no poder ofrecer, por sí mismos, una imagen de la verdadera situaci3n a efectos de residencia del sujeto pasivo, no es menos cierto que la valoraci3n conjunta de los mismos otorga una visi3n más ajustada de cuál es el territorio con el que el sujeto pasivo tiene una mayor vinculaci3n.

En base a ello, entendemos que, en estos supuestos, la Administraci3n no puede simplemente limitarse a negar la residencia fiscal del sujeto pasivo fuera de nuestras fronteras, amparándose en las ausencias esporádicas para determinar la residencia fiscal del contribuyente, sino que, además, habrá de articular una labor probatoria contraria a la desarrollada por el contribuyente encaminada a desvirtuar las pruebas aportadas por aquél.

⁵² Cfr. Artículo 2.2 Ley 1/1998.

⁵³ Cfr. Artículo 114 y ss. LGT.

⁵⁴ Cfr. Resoluciones DGT de 26 de mayo de 1998 y 21 de diciembre de 1998 (*Normacef fiscal*).

Debemos advertir que el hecho de que se aporte por el particular un certificado de residencia en otro territorio no ha impedido a la Administración llevar a cabo una actuación encaminada a intentar demostrar el carácter de residente fiscal del particular de acuerdo con la normativa española ⁵⁵. Circunstancia, esta última, que si se entiende ajustada a derecho, debe conducir a admitir, de acuerdo, en primer lugar, con el *principio de igualdad de armas* ⁵⁶, y en segundo lugar, con el, más amplio, derecho a la tutela judicial efectiva, la posibilidad de que el interesado acredite su residencia a través de otro medio distinto a la certificación de residencia fiscal en otro país.

Dicho razonamiento se ve reforzado por el hecho de que carecería de todo fundamento que una persona que pretendiese demostrar su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal ⁵⁷, a la que no le es posible, de acuerdo con lo establecido en la vigente redacción de la Ley del IRPF, acreditar dicha situación a través de una certificación emitida por sus autoridades fiscales del paraíso, pudiese demostrar su permanencia en el mismo durante más de 183 días, y que, por el contrario, no pudiese hacerlo una persona que pretende *acreditar* su residencia en un territorio excluido de la «lista negra» emitida por las autoridades españolas, al admitirse, exclusivamente, como prueba de su residencia en un determinado territorio un certificado de residencia fiscal.

Otro problema habitual que surge con los certificados de residencia es la determinación de las normas sobre las que se basa el mismo, es decir, si el certificado se emite atendiendo a las normas de residencia del país de que se trate, o bien hay que aplicar las normas del país respecto del cual se trata de demostrar la no residencia. Consideramos en este supuesto, que ante la falta de un concepto unitario de residencia para todos los países, es más aconsejable, dados los grandes problemas que se podrían presentar, si las autoridades fiscales tuviesen que acreditar la residencia de conformidad a los criterios de otro país, interpretar la norma de tal forma que el certificado pruebe la residencia en el país de que se trata ⁵⁸.

Por último, debemos añadir, que parece razonable la cautela establecida por el legislador denegando carácter probatorio de la residencia a la certificación emitida por las autoridades de un país calificado como paraíso fiscal, ya que en la mayoría de estas jurisdicciones se han establecido criterios de residencia más débiles que los existentes en nuestro país, siendo posible incluso adquirir, en ocasiones, la condición de residente a cambio del pago de una determinada suma de dinero.

⁵⁵ Cfr. Resolución TEAC de 9 de abril de 1997 (Normacef fiscal).

⁵⁶ Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de febrero de 1995 que al respecto señala lo siguiente «(...) El sustrato se encuentra en el principio de que nadie puede ser vencido en juicio sin ser oído, proposición donde se cobijan una serie de exigencias y, entre ellas, la garantía de un proceso contradictorio con igualdad de armas para las partes. (FJ 4.º)».

⁵⁷ Circunstancia que no eliminaría su condición de residente fiscal en territorio español durante el período impositivo en curso y los cuatro siguientes de acuerdo con la actual redacción del artículo 9.3 de la LIRPF.

⁵⁸ Cfr. N. CARMONA FERNÁNDEZ, «El impuesto del ausente», *Carta Tributaria* núm. 342/2000, pág. 5.

2. La localizaci3n en España del núcleo principal de sus actividades o intereses econ3micos.

Como segundo criterio para determinar la residencia fiscal de una persona física, el legislador se refiere a la ubicaci3n en nuestro territorio del núcleo principal o de la base de sus intereses econ3micos.

El legislador ha acomodado, en el vigente artículo 9.1 b) de la Ley del IRPF, la anterior alusi3n a las actividades empresariales o profesionales, a la nueva calificaci3n como rentas procedentes de actividades econ3micas de este tipo de rendimientos. No obstante, si bien dicha modificaci3n no deja de tener un alcance meramente formal, no sucede lo mismo con la referencia, que, de forma novedosa, aparece contenida en este mismo artículo, según la cual ese «nexo econ3mico» podrá determinarse de manera directa o indirecta.

Según lo previsto en la actual normativa no será posible evitar la aplicaci3n de la norma interponiendo sociedades pantalla. Se sigue, de este modo, la línea marcada por otras normas anti-abuso previstas por nuestro ordenamiento, como el régimen de subcapitalizaci3n o el de transparencia fiscal internacional, para obtener un resultado que, si bien de manera más compleja, era posible obtener de acuerdo con la anterior normativa, a través de las figuras previstas en los artículos 24 y 25 de la LGT.

Resulta fundamental tener en consideraci3n que este criterio se aplica con total independencia respecto al anterior, el de permanencia, debiendo acudir al mismo en defecto del primero, correspondiendo la carga de la prueba, en este caso a la Administraci3n.

El criterio al que nos referimos tiene su origen en el «centro de intereses vitales» establecido en el artículo 4.2 del MC OCDE, si bien este «núcleo econ3mico» tiene un carácter claramente más reducido al no hacerse referencia a criterios personales del contribuyente ⁵⁹.

El hecho de que se reconozca por el legislador el carácter de residente fiscal a una persona física cuando se encuentre en España la mayoría de sus intereses econ3micos, debe conducirnos igualmente a la soluci3n inversa, esto es, a que en el caso de que se pudiese justificar por el interesado la localizaci3n en otro territorio del referido «núcleo econ3mico», debe reconocerse su residencia fiscal en el extranjero ⁶⁰.

⁵⁹ Cfr. A. GONZÁLEZ MÉNDEZ: «Artículo 12. Residencia habitual», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, 1995, pág. 204.

⁶⁰ Cfr. M. FERNÁNDEZ JUNQUERA: «Domicilio fiscal de los trabajadores comunitarios y residencia efectiva», *Noticias de la Uni3n Europea*, CISS, núm. 143, 1996, pág. 87.

La actual redacción del artículo 9.1 a) de la LIRPF da una mayor cabida a esta interpretación, ya que actualmente el sujeto puede oponerse a la regla de los 183 días «acreditando» su residencia fiscal en otro país, acreditación que, como hemos visto, hace referencia a que el sujeto pruebe ser considerado residente por la legislación de otro país, en base a sus propios criterios, entre los que podría encontrarse el núcleo de intereses económicos.

En relación con esta última afirmación debemos señalar que la utilización del centro de intereses económicos para restringir el concepto de residencia ha sido utilizado en el derecho comparado. Así el *Conseil d'Etat*, en el caso *Larcher*, de 3 de noviembre de 1995, afirmó (pese a no contar con base legal expresa) que no cabía considerar residente en Francia a un matrimonio que había permanecido más de 183 días en dicho país, con la finalidad de acompañar a un familiar enfermo ⁶¹.

Debemos hacer referencia igualmente al hecho de que el texto legal especifica que debe figurar en España el *núcleo principal* de dichos intereses económicos, sin que se establezca en base a qué criterio deba realizarse la comparación. A nuestro juicio, la delimitación de dicho núcleo debe realizarse al poner en relación el territorio español con cada uno de los Estados y no con todos ellos en su conjunto ⁶².

Asimismo tampoco define la Ley qué debemos entender por el núcleo principal o la base de *actividades o intereses económicos*. Sí resulta meridianamente claro que, cuando una persona física obtiene la mayoría de sus rentas en territorio español, va a resultar gravado por su renta mundial en nuestro país de acuerdo con lo previsto por la Ley del IRPF; más dudoso parece que pueda aplicarse ese criterio si la persona física posee la mayoría de su patrimonio en España, obteniendo la mayor parte de sus rentas en el extranjero.

El hecho de que nos encontremos ante un Impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas, parece que debe conducirnos a que, aunque se posea un patrimonio considerable en nuestro país, no sería posible considerar residente a una persona que obtenga la mayoría de su renta en otros países. De este modo, si bien resultará necesario hacer un examen individualizado de cada situación, la obtención de rentas se impondría como criterio para delimitar la residencia, frente a la titularidad de un patrimonio, circunstancia que resultaría gravada por el Impuesto de Patrimonio en su modalidad de obligación real.

⁶¹ R. FALCÓN Y TELLA: «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», *Quincena Fiscal* núm. 3, 1997, pág. 7.

⁶² Cfr. N. CARMONA MÉNDEZ: *op. cit.*, pág. 8.

3. La presunci3n de residencia habitual.

El legislador completa los supuestos anteriores estableciendo una presunci3n *iuris tantum*, seg3n la cual se considerará residente a efectos fiscales en España a una persona cuando residan de manera habitual en nuestro territorio *el c3nyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aqu3l*.

Como puede observarse la Ley basa esta presunci3n en una circunstancia igual a la que pretende probar ⁶³, especificándose en la actual redacci3n de la norma que la residencia del c3nyuge y de los hijos menores tendrá que haberse determinado de acuerdo con los criterios anteriores (permanencia y centro de intereses econ3micos), sin que dicha modificaci3n añada nada nuevo en relaci3n a la anterior regulaci3n.

Para que entre en juego esta presunci3n han de tener la condici3n de residentes en España tanto el c3nyuge como la totalidad de los hijos menores que dependan del sujeto. Por lo tanto, en el momento en el que uno de los miembros pertenecientes a este «n3cleo familiar» no pueda ser considerado residente en España a efectos fiscales, tampoco cabr invocar dicha presunci3n a efectos de determinar la residencia fiscal en territorio nacional.

A trav3s de esta presunci3n, en conexi3n con el criterio antes estudiado, el legislador conforma un criterio similar al denominado «centro de intereses vitales» definido por el MC OCDE ⁶⁴, en el que se conjugan los intereses econ3micos y personales de la persona. No obstante, es necesario hacer alusi3n a la omisi3n en nuestra nueva Ley de un elemento que est presente dentro del concepto de «centro de intereses vitales»: la vivienda permanente, criterio que, sin embargo, utiliza la propia Ley del IRPF para definir la residencia en el territorio de una Comunidad Aut3noma ⁶⁵ y otros países de nuestro entorno como Francia.

Asimismo, se presentan problemas a la hora de determinar el alcance de dicha presunci3n en relaci3n a la exigencia del legislador de que residan en nuestro territorio todos los *hijos menores de edad que dependan de aqu3l*. Cabe plantearse, dado lo poco preciso de la redacci3n, si dicha dependencia ha de entenderse referida al ámbito econ3mico o al ámbito civil. A nuestro juicio, el criterio determinante será que los hijos menores est3n sometidos a la patria potestad, lo que excluirá a los emancipados, al ser la vigencia de aqu3lla un claro indicio de la existencia del «n3cleo familiar».

⁶³ Cfr. J. GARCÍA AÑOVEROS y otros: *Manual del Sistema Tributario Español*, pág. 68.

⁶⁴ Cfr. A. GONZÁLEZ M3NDEZ: «Artículo 12. Residencia habitual», *op. cit.*, pág. 205.

⁶⁵ Cfr. R. FALC3N Y TELL: «Los puntos de conexi3n en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», *op. cit.*, pág. 7 y ss.

4. Reglas relativas a titulares de cargos públicos o funcionarios españoles destinados en el extranjero.

Determinadas personas son consideradas residentes fiscales por el legislador pese a que no incurran en ninguno de los presupuestos antes señalados. Dicha sujeción al impuesto español tiene respuesta en la especial naturaleza de sus cargos y responde al principio de cortesía que rige, a efectos fiscales, en el ámbito internacional. Así el artículo 9.4 de la Ley del IRPF establece que aquellos titulares de cargos o funcionarios extranjeros que desempeñen su trabajo para misiones diplomáticas o delegaciones ubicadas en España no serán considerados residentes fiscales en nuestro territorio ⁶⁶.

En sentido inverso, el artículo 9.2 de dicha norma somete a tributación bajo el principio de renta mundial a las personas físicas de nacionalidad española, 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.

El legislador, por lo tanto, considera residentes fiscales en España a las personas físicas antes señaladas siempre que posean la nacionalidad española. Dicha referencia a la nacionalidad de la persona no parece propia de un sistema fiscal moderno y no supone, a nuestro juicio, un elemento diferenciador con calado suficiente que permita dar cumplimiento a las exigencias de igualdad recogidas en los artículos 14 y 31 de nuestro texto constitucional ⁶⁷.

Esta norma no es de aplicación a aquellos funcionarios que tuviesen su residencia en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones a las que hemos hecho referencia, así como tampoco podrá considerarse residente fiscal en España al cónyuge e hijos menores que tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de la residencia.

5. El cambio de residencia a un territorio no calificado como paraíso fiscal: un supuesto caren- te de regulación.

En el presente apartado vamos a hacer referencia a la problemática que plantea el traslado de residencia de una persona física a un territorio no calificado por la Administración española como paraíso fiscal.

⁶⁶ Consúltense los Convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas –1961– y consulares –1963–.

⁶⁷ La utilización de la nacionalidad como elemento configurador del criterio de residencia, ante la actual situación de globalización, parece un anacronismo histórico que debería ser objeto de revisión por el legislador a favor de otros criterios que ofrezcan indicios de una actual y efectiva vinculación con el territorio.

La normativa española no prevé expresamente dicho supuesto, con lo que de acuerdo con el sistema legalmente previsto, una persona será residente o no residente durante el año natural, a pesar de que a lo largo del ejercicio traslade su residencia al extranjero.

Esta situaci3n, unida al diferente sistema de devengo establecido para las rentas obtenidas sin mediaci3n de establecimiento permanente por el IRPF y el IRNR, implica que sujetos que tengan la consideraci3n de no residentes una vez finalizado el año natural hayan tenido que hacer frente a sus obligaciones fiscales como residentes a lo largo del ejercicio. Asimismo, el carácter de residente durante ese período le dará derecho, en tanto no se acredite lo contrario, a disfrutar de los beneficios fiscales contenidos en los Convenios para evitar la doble imposici3n celebrados por España.

La situaci3n referida puede dar lugar a problemas de doble imposici3n, que encontrarán soluci3n través del procedimiento previsto para la devoluci3n de ingresos indebidos. A nuestro parecer, ya que el legislador no ha optado por partir el período impositivo, dichas cantidades deberían tener el carácter de ingresos a cuenta ⁶⁸, estableciéndose un sistema similar al contenido en el actual artículo 9.3 del Reglamento del IRNR relativo al régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Uni3n Europea.

De este modo, al incluirse en la correspondiente declaraci3n-liquidaci3n las cantidades que le hubiesen sido retenidas, o los ingresos a cuenta realizados, se evitarían ingresos innecesarios en las arcas públicas dando cumplimiento a los principios de eficacia y de limitaci3n de los costes indirectos contenidos en el artículo 2 de la LDGC.

El mismo problema, pero con signo contrario, se presenta cuando estamos ante sujetos no residentes que pasan a tener la condici3n de residentes en España. En muchas ocasiones habrían tributado por las rentas obtenidas en España de acuerdo con el IRNR, sin que se establezca por la ley ni por el reglamento cuál es la vía que ha de seguirse para recuperar los ingresos realizados, lo que avoca al contribuyente al procedimiento de devoluci3n de ingresos indebidos.

Un trato distinto, como ya se ha advertido, reciben los ingresos realizados en su condici3n de no residentes por aquellas personas físicas que teniendo su *domicilio o residencia* habitual en un Estado miembro de la Uni3n Europea cuando hubiere obtenido durante el año natural en España, en concepto de rendimientos del trabajo y de rendimientos de actividades econ3micas, más del 75% de su renta.

Dichos sujetos, según establece el artículo 33 de la Ley del IRNR, podrán optar por tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF dándose respuesta así por el legislador a los principios que fueron elaborados por la Comisi3n (Recomendaci3n 94/79/CEE, de 21 de diciembre de 1993) y, confirmados por el TJCE en las Sentencias *Schumacker* y *Wielocks* ⁶⁹.

⁶⁸ A. BAENA AGUILAR: *La Obligaci3n Real de Contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 120.

⁶⁹ *Cfr. Normacefiscal* y J.M. CALDER3N CARRERO: en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, *op. cit.*, pág. 84.

Esta medida supone una importante ventaja para los trabajadores fronterizos que teniendo su residencia en España desarrollen su trabajo en Francia o Portugal y viceversa. En los CDIs firmados por España con nuestros países vecinos se establece que en supuestos de rentas obtenidas por trabajadores fronterizos tendrá competencia exclusiva para gravar dichas rentas el país en el que encuentra su vivienda habitual ⁷⁰, lo que, en principio, ofrece una primera solución a este tipo problemas.

No obstante dicha normativa hace referencia exclusivamente a un área fronteriza muy limitada (20 Km), hasta el punto de que un trabajador residente en Francia que desempeña su trabajo en Girona no podría beneficiarse de dicha regulación al no ser considerado trabajador fronterizo ⁷¹. El régimen opcional de residencia para trabajadores fronterizos contenido en la Ley del IRNR se extiende también a los rendimientos de actividades económicas, circunstancia prevista en el artículo 7 de los CDI citados ⁷², y no limita a un espacio fronterizo restringido la aplicación de la norma, ya que dicho espacio dependerá de la capacidad de desplazamiento del contribuyente, que debe mantener su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea.

6. El cambio de residencia a un paraíso fiscal de un residente nacional español.

El artículo 9.3 LIRPF señala que «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».

El precepto reflejado levantó y sigue levantando una rica polémica doctrinal por su incorporación en el ordenamiento tributario en los términos vistos, que conlleva como se verá la petición de su declaración de inconstitucionalidad. La presencia en nuestro ordenamiento de una norma de este corte responde a la actual tendencia, impulsada desde la OCDE, de lucha contra el uso de paraísos fiscales y la adopción por los países miembros de medidas anti-elusión ⁷³.

⁷⁰ Cfr. Art. 15.4 del CDI vigente entre España y Portugal, de 26 de octubre de 1993, así como el apartado 12 del Protocolo al CDI vigente entre España y Francia, de 10 de octubre de 1995, que mantiene la vigencia del apartado 4 del artículo 15 del CDI de 27 de junio de 1973 (*Normacef fiscal*).

⁷¹ Cfr. Resoluciones DGT de 19 de enero, 30 de junio y 10 agosto de 1999 (*Normacef fiscal*).

⁷² El artículo 7 de los CDI firmados por España con Francia y Portugal señala que las personas que realicen actividades empresariales en otro territorio sólo podrán ser gravadas en su lugar de residencia salvo que dicha actividad se entienda realizada a través de un establecimiento permanente, supuesto en el que los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

⁷³ Como ejemplo de la lucha que se está llevando a cabo desde la OCDE contra los paraísos fiscales consúltese el informe *Harmful Tax Competition: A Global Tax Issue*, OECD, París, 1998.

6.1. Naturaleza de la norma.

Se trata de un precepto de clara finalidad anti-elusiva y poco eficiente al tratarse de una medida desproporcionada, como se intentará demostrar más adelante, para el fin que se persigue.

Es cierto, como señalan las estadísticas, que la inversión española hacia paraísos fiscales aumenta cada año, pero no es del todo cierto que la deslocalización de rentas que se pretende perseguir se consiga luchando mediante la norma de prórroga legal de la residencia para los cambios de residencia de personas físicas. Probablemente haya ocurrido que el efecto publicitario de someter a tributación por la renta mundial a conocidos deportistas españoles que cambiaron su residencia a paraísos fiscales, haya convencido a las autoridades tributarias de nuestro país a adoptar la ultraactividad de la norma de residencia, más por los efectos disuasorios que puede producir que por otra cosa. En efecto, ya es 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 ya conocidos 183 días a lo largo de un año natural, para que se emita el correspondiente certificado de residencia fiscal, y así evitar la aplicación de la «cuarentena fiscal».

Por otra parte, la norma contiene una presunción *iuris et de iure*, es decir, se está en presencia de una norma que no admite la prueba de que el traslado a un paraíso fiscal no se efectúa para eludir impuestos, luego, según esta norma, el cambio de residencia a paraísos fiscales es siempre para evadir impuestos ⁷⁴. Esta característica de la norma española la diferencia de lo que ocurre en otros países donde existen normas similares desde hace años, como en los Países Nórdicos, EE.UU. y Alemania y en la que se incorpora la admisión de la prueba expuesta ⁷⁵.

Para la aplicación de la norma no es necesario que el contribuyente mantenga vínculos concretos de algún tipo con el país, y tampoco sirve para eludir la aplicación de aquélla probar la tributación en un país distinto, si bien en este caso la norma española permite la deducción de los impuestos efectivamente pagados en dichos territorios con el límite de los impuestos que habrían sido pagados por los ingresos gravados en el extranjero.

⁷⁴ No es casualidad que se hayan presentado iniciativas para la modificación del artículo 9.3 LIRPF. En efecto, la *Entesa Catalana de Progrés*, que agrupa a los senadores del PSC, ERC e IC-V, presentó una propuesta para la modificación de la Ley 40/1998, del IRPF utilizando la Ley sobre Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2001–Proposición 622/000001–, para que los trabajadores españoles instalados en Andorra no tuvieran la obligación de declarar el IRPF. El propósito de la iniciativa de la *Entesa* es establecer una diferencia de trato entre personas que fijan su residencia en países como Andorra «por motivos estrictamente laborales y como empleados asalariados», y las que fingen trasladar su domicilio a paraísos fiscales con voluntad de evasión de impuestos. El caso de Andorra es especialmente grave porque la población residente de nacionalidad española está compuesta mayoritariamente por trabajadores asalariados. En este país se pueden crear situaciones discriminatorias, ya que portugueses y franceses no tienen que declarar por su renta mundial en sus países de origen. Cfr. Diario *EXPANSIÓN*, «La Entesa Catalana del Progrés quiere que los trabajadores españoles residentes en Andorra no tengan la obligación de declarar en el IRPF», 3 de noviembre de 2000.

⁷⁵ Cfr. R. BETTEN, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD Publications, Amsterdam, 1998. A. DE LA CUEVA, «La extensión de la sujeción tributaria en el Derecho comparado y en la nueva Ley de Rentas», *Revista de Tributación y Contabilidad (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 191/1999.

6.2. Requisitos.

Los requisitos para la aplicación de la prórroga legal de la residencia en el IRPF son los siguientes ⁷⁶:

1. Contribuyente de nacionalidad española.

El legislador español ha adoptado en tan solo dos ocasiones el criterio de la nacionalidad a efectos fiscales. El primer ejemplo, ya tradicional en el ámbito de la fiscalidad internacional y en favor de las buenas relaciones diplomáticas y consulares, ya que se aplica recíprocamente ⁷⁷. Así, los nacionales españoles, miembros de misiones diplomáticas o consulares son considerados contribuyentes por el IRPF aunque residan en el extranjero, y por tanto, serán gravados en España por su renta mundial.

El segundo caso es precisamente el que se analiza. En efecto, la aplicación del artículo 9.3 LIRPF requiere para aplicar la norma de prórroga legal de la norma de residencia que se trate de un nacional español, residente en nuestro país. Ello significa que un residente español pero de nacionalidad distinta a la española no se verá sometido a esta norma anti-elusión. En el ámbito de la Unión Europea, esta situación puede plantear problemas en relación con el principio de no discriminación, en este caso, a la inversa. En efecto, como es sabido, existen una serie de principios comunitarios con una alta protección como son las cuatro libertades y el principio de no discriminación. En este sentido, los pronunciamientos del TJCE «tienen como único propósito evitar dentro de un Estado la existencia de diferentes sistemas que dependan de la nacionalidad». Por ello la exigencia del principio de no discriminación respecto a los impuestos directos van a ser los mismos, tanto si existe o no armonización. No obstante, este principio aparece matizado por el TJCE, ya que a veces el perjudicado es el propio nacional frente a los extranjeros beneficiados de una normativa, que en la mayoría de los casos trata de atraer inversiones de no residentes, cuando lo nor-

⁷⁶ La aplicación de estos requisitos se realiza de forma automática, sin posibilidad de aportar por parte del contribuyente ninguna prueba para desvirtuar la aplicación del art. 9.3 LIRPF. En este sentido, véanse las Consultas AEAT de 15 de marzo de 1999 y de 22 de octubre de 1999, *Normacef*.

⁷⁷ Así, el artículo 9.2 señala que «1.º A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular».

mal ha sido justo lo contrario, es decir, trato de favor para el nacional y perjudicial para el extranjero. En aquella situaci3n se est en presencia de la denominada discriminaci3n a la inversa cuyos ejemplos más conocidos son las Sentencias del TJCE Werner (C-112/91) y Ascher (C-107/94) ⁷⁸.

2. Residente en España.

La condici3n de residente español a efectos del IRPF, a pesar del silencio legal al respecto, s3lo se perderá tras el transcurso de los cinco años de permanente residencia en el paraíso fiscal, de otra manera, si al cabo de un tiempo y antes de los cinco años no se puede demostrar más la residencia en un paraíso fiscal, lo que se produce es una interrupci3n del plazo al no concurrir los requisitos del artículo 9.3 LIRPF. Si se considera de nuevo como residente español, y todavía se quisiese cambiar la residencia a un paraíso fiscal, hay que entender que se aplicaría de nuevo el procedimiento desde el primer momento, es decir, c3mputo desde el primer año, ya que no debe olvidarse que el Impuesto español sobre la renta se atribuye por el período de permanencia y se volvería a dar el presupuesto de hecho de esta medida, por absurdo que parezca. Quizá sería necesario dar una interpretaci3n correctiva a dicha situaci3n, si bien de acuerdo a la tendencia persecutoria adoptada por nuestro país hacia los paraísos fiscales, en honor a la verdad, hay que decir que no resulta muy esperable.

3. Acreditaci3n de su residencia en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

El problema consiste en determinar si la Administraci3n tributaria española puede exigir la prueba de permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días a lo largo del año natural –*ex art. 9.1.a) LIRPF*–. En principio, si la norma señala el criterio potestativo de la Administraci3n de poder exigir dicha permanencia, no parece descabellado pensar que lo pueda exigir a efectos de desvirtuar la residencia en el paraíso fiscal ⁷⁹, lo que puede producir que no comience a contar el plazo de los cinco años de la pr3rroga forzosa de la residencia, ya que no se pudo demostrar su permanencia durante 183 días en el territorio calificado como paraíso fiscal.

En cuanto al concepto de país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, se est haciendo referencia al listado de 48 países que realiza el RD 1080/1991 ⁸⁰, de 5 de julio. Los problemas que plantean este tipo de listas es de sobra conocido, principalmente por lo esttico de las mismas, dado que se abusar a la hora de planificar fiscalmente

⁷⁸ Cfr. A.F. GARCÍA PRATS, *Imposici3n directa, no discriminaci3n y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998. I. G3MEZ CALLEJA, «La residencia fiscal en las nuevas leyes del IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal* núm. 197/2000, pág. 50.

⁷⁹ Cfr. A. AGULL3 AGÜERO, «Comentarios a los artículos 8 a 11 LIRPF», en «Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes», Coordinador G. ORON MORATALL, Edt. McGraw Hill, Madrid, 1999.

⁸⁰ Los países calificados como paraísos fiscales por el RD 1080/1991 son: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos rabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermudas, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas,

operaciones en el uso de los países que no aparecen en dichas enumeraciones –caso de Costa Rica en la lista española– y la imposibilidad de tomar medidas contra los países que bien comienzan a competir fiscalmente después de la aprobación de la «lista negra», o bien que dejan de ser paraísos fiscales una vez incorporada la lista en el ordenamiento tributario español; y, por otro lado, hay que considerar las presiones diplomáticas que reciben los países en el momento de la adopción de estas listas de territorios calificados como paraísos fiscales por parte de organizaciones multinacionales con intereses en países que aparecen enumerados –v.gr. *Commonwealth*–.

6.3. Consecuencia de la aplicación del artículo 9.3 LIRPF.

De acuerdo con el tenor literal de la norma, al concurrir los requisitos ya expuestos se afirma que «no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto». El impuesto referido es el IRPF, lo que en otras palabras quiere decir que se responde por la renta mundial obtenida por el contribuyente de dicho impuesto, cuyos rasgos definitorios, como es sabido, son los de un impuesto directo, personal, subjetivo, progresivo y periódico, sin que tenga ninguna virtualidad el hecho de que sea ya residente de un paraíso fiscal, lo que en principio pudiera llevar a pensar que se respondiese por el IRNR, es decir, exclusivamente por las rentas brutas generadas en España, por un impuesto directo, real, proporcional e instantáneo.

La extensión ilimitada de contribuir se aplica durante cinco años a contar desde el período impositivo en que se produce el traslado al paraíso fiscal («el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes»). No llega a ser tan largo como en Estados Unidos y Alemania (10 años), pero es el período más prolongado de sujeción ilimitada, junto al sueco (5 años).

6.4. ¿Ilegalidad del artículo 9.3 LIRPF?

El artículo 9.3 LIRPF ha producido una rica investigación sobre los posibles argumentos en contra de su legalidad. A continuación se analizarán algunas taras en la formulación de la norma:

- La norma sólo se aplica a los contribuyentes de nacionalidad española y no a todos los residentes a efectos fiscales, lo que produce una discriminación a la inversa por razón de la nacionalidad vetada por el Derecho comunitario. La jurisprudencia del TJCE tiene como

Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Nauru, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades Holding 1929, Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles y República de Singapur.

nico prop3sito evitar dentro de un Estado la existencia de diferentes sistemas que dependan de la nacionalidad. Por eso, las exigencias del principio de no discriminaci3n respecto de la imposici3n directa van a ser las mismas con independencia de que exista o no armonizaci3n ⁸¹.

- Es dudoso que la norma que se estudia pase por un examen exhaustivo del principio de proporcionalidad. En este sentido, resulta fundamental la STC 76/1990, de 26 de abril, en la que se señala en su Fundamento Jurídico noveno que «sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse: (...) c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciaci3n resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinci3n sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relaci3n entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos». Del análisis que se realiza del artículo 9.3 LIRPF, s3lo a duras penas pasaría este examen constitucional.
- La presunci3n *iuris et de iure* del artículo 9.3 LIRPF puede plantear tambi3n dudas en cuanto que el principio general es que las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aqu3llas expresamente las prohíban. Asimismo, el artículo 24 CE establece que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que convierte en caso de duda a todas las presunciones de las del tipo que admiten prueba en contrario ⁸². L3gicamente, el problema consiste en determinar cuándo se pueden crear presunciones que no admitan prueba en contrario. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional mantiene que la existencia de presunciones *iuris et de iure* resulta justificada siempre y cuando su objetivo sea asegurar la contribuci3n de todos al sostenimiento de los gastos públicos, pero respetando los principios constitucionales (SSTC 76/90 y 50/95). Con todo, la STC de 19 de julio de 2000 que declara nula la disposici3n adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos y su reproducci3n en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados añade que «es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que tambi3n lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 CE res-

⁸¹ Cfr. A. GARCÍA PRATS, *Imposici3n directa, no discriminaci3n y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.

⁸² Cfr. R. FALC3N Y TELLA, «Cuestiones normativas y de prueba en Derecho tributario», *Cr3nica Tributaria* núm. 61/1992.

pecto de las primeras y los artículos 24 y 25 CE respecto de las segundas». Aparte, también se ha afirmado por Tribunal Constitucional la necesidad de que cualquier restricción de los derechos fundamentales debe ser razonable y proporcionada y responder a una finalidad constitucionalmente legítima⁸³. En consecuencia, entendemos que la norma antielusiva en la que consiste el artículo 9.3 LIRPF es bienvenida por el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que no se termina de explicar es el por qué de configurarla como un presunción *iuris et de iure*, ya que el contribuyente queda en una flagrante indefensión y los países que poseen normas de este tipo, en todos ellos se admite prueba en contrario⁸⁴.

- Por último, el precepto parece poco riguroso con el principio de legalidad al remitir la regulación de los países regulados como paraísos fiscales a una norma de rango reglamentario (RD 1080/1991).

⁸³ Cfr. STC 141/1988, de 12 de julio, FJ quinto.

⁸⁴ Dinamarca (1970-1995), Suecia, Noruega, Finlandia, Estados Unidos de Norteamérica y Alemania admiten prueba en contrario.