



RESIDENCIA FISCAL

Cuestiones relativas a la permanencia,
al centro de intereses económicos y a
los conflictos de residencia

Residencia fiscal según normativa interna española LIRPF

La condición de contribuyente por el IRPF, conforme a la normativa interna española, pivota en torno a la residencia fiscal en el territorio español (artículo 8.1.a) de la LIRPF) con algunas excepciones; residencia fiscal que viene determinada, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la LIRPF por dos criterios de aplicación independientes y una regla de cierre.

Contribuyente

(art 8 LIRPF)

Son contribuyentes por el IRPF:

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

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

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

Residencia habitual

(art. 9 LIRPF)

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

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

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

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

Residencia habitual

RTEAC de 19 de diciembre de 2022

Cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. **Vinculación física** con el territorio: que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español (artículo 9.1.a) LIRPF)
2. **Vinculación económica** con el territorio: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (artículo 9.1.b) LIRPF)
3. **Vinculación de la familia** con el territorio: que resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Esta regla se configura como una presunción iuris tantum (artículo 9.1.b), párrafo segundo LIRPF).

Entre los dos primeros criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen algunas diferencias en cuanto a la carga de la prueba. El tercero (criterio familiar) sí es de aplicación subsidiaria, siendo de aplicación en defecto de los dos anteriores (SAN de 30 de marzo de 2017, recurso núm. 224/2015, entre otras).

Vinculación física con el territorio

RTEAC de 24 de mayo de 2022

La norma se tiñe de un espíritu más laxo a nivel probatorio cuando no se ha acreditado la residencia fiscal en otro país para evitar la proliferación de "apatridas fiscales" permitiendo el cómputo de las ausencias esporádicas con los límites fijados por el Tribunal Supremo (véase sentencias núm. 1829/2017, 1834/2017, 1851/2017, 1860/2017 y 1850/2017, todas ellas de fecha 28 noviembre de 2017 del TS), y, por lo tanto, reduciendo la carga probatoria inherente a la acreditación de la permanencia por más de 183 días en territorio español.

No obstante, en caso de aportación de un certificado de residencia fiscal que cumpla los requisitos exigidos, la labor probatoria que debe llevar a cabo la Administración (105 LGT) reviste una mayor exigencia toda vez que, por un lado, no existe el riesgo de apatridia fiscal y, por otro lado, el tenor literal del precepto queda limitado a "que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español".

RESIDENCIA FISCAL Vinculación Física: ausencias esporádicas(I).

STSs 28/11/2017

CUESTIÓN CONTROVERTIDA: Si la permanencia fuera España durante más de 183 días a lo largo del año natural por el disfrute de una beca de estudios, debe reputarse como una **ausencia esporádica** a los efectos del artículo **9.1.a) LIRPF**.

Vinculación de las ausencias esporádicas al elemento volitivo a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con **clara intención de retorno al lugar de partida**.

La consideración de las “ausencias esporádicas” como tiempo de permanencia en territorio español exige la **acreditación de la residencia fiscal en otros país**.

RESIDENCIA FISCAL Vinculación Física: ausencias esporádicas(II)

STSs 28/11/2017

ANTECEDENTES:

- Estancia fuera de España durante más de 183 días al año por el disfrute de una beca de estudios.
 - El contribuyente no acredita la residencia en otro país.
 - La combinación de los dos elementos anteriores pudiera originar situaciones de desimposición.
-

RESIDENCIA FISCAL Vinculación Física: ausencias esporádicas(III)

STSs 28/11/2017

MOTIVACIÓN JURÍDICA (I):

- La permanencia legal en España no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.
- Una ausencia esporádica, atendiendo al sentido propio de las palabras, no puede comprender periodos temporales dilatados en el tiempo y, de hecho, superiores al previsto en el precepto como de permanencia legal (más de 183 días), como tampoco podría absorber la totalidad del periodo impositivo.
- Sin presencia física, aun corregida razonablemente con el factor de las ausencias esporádicas, no hay permanencia en el sentido del artículo 9.1.a) LIRPF y, por ende, tampoco habría residencia.

RESIDENCIA FISCAL Vinculación Física: ausencias esporádicas(IV)

STSs 28/11/2017

MOTIVACIÓN JURÍDICA (II):

- Necesidad de concurrir el requisito de permanencia como concepto objetivo material para completar la misma con las eventuales ausencias esporádicas.
 - Se propugna una interpretación extensiva de ausencias esporádicas que puede favorecer el conflicto con la legislación de otros países que tengan un concepto de residencia habitual como el que consta en la legislación española.
 - El **propósito de volver a España** no es admisible para definir el carácter esporádico o no de las ausencias temporales, omitiendo el requisito de la permanencia (discrecionalidad).
 - **NO SE PRONUNCIA SOBRE LA TERCERA CUESTIÓN**
-

RESIDENCIA FISCAL

Vinculación Física: ausencias esporádicas(V)

STSs 28/11/2017

RESOLUCIÓN:

- La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica.
 - El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno.
 - **NO SE PRONUNCIA SOBRE LA TERCERA CUESTIÓN.**
-

Cómputo de días de permanencia en España: Prueba

CARGA DE LA PRUEBA:

- Permanencia en España / ausencias esporádicas. Calendarios del contribuyente.
- Principio dispositivo vs principio de oficialidad/investigación de oficio. Facilidad probatoria.

TIPOS DE PRUEBAS DE PERMANENCIA:

- Genéricas: todas aquellas fuentes de información que permiten determinar la presencia de la contribuyente en España sin concretar ningún día en concreto.
 - Las pruebas específicas: implican la presencia de la contribuyente en España sin ninguna duda
-

Computo de días de permanencia en España: Tipología

TIPOLOGÍA DE DÍAS DE PERMANENCIA EN ESPAÑA:

- Días de prueba directa en España
 - Días de prueba indiciaria
 - Ausencias esporádicas (en caso de no acreditar la residencia fiscal en el extranjero)
-

Días de presencia parcial

La Ley del IRPF no contiene ninguna referencia a cómo deben computarse los días de presencia parcial de los contribuyentes en territorio español. No obstante, a estos efectos, la Dirección General de Tributos, a través de la Consulta Vinculante 2137/2015, de 14 de julio, remite a lo dispuesto en los comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, a cuyo tenor: “Cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que esta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días.” ,

Este mismo criterio se encuentra plasmado en el libro del Fondo Monetario Internacional “Tax law design and drafting”, capítulo 18, relativo a los aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta.

Por el contrario, no existe ninguna norma fiscal, ni siquiera de soft law, relativa al cómputo de días de presencia efectiva en un territorio, que excluya del cómputo los días de presencia parcial.

Cuestiones relativas a los certificados:

- Posibilidad de prescindir de un certificado / validez del mismo.:
ATS 12090/2022 de 20/07/2022 que incluye entre las cuestiones
sometidas a casación:

1. Determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio.
2. Aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o la validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI.

- El medio habitual de acreditar la residencia fiscal es el certificado emitido por las autoridades tributarias del país de residencia en el que conste que el interesado satisface en él los tributos de naturaleza personal (STSJM 3537/2021)

Residencia Fiscal Vinculación Económica (I)

RTEAC de 24 de mayo de 2022

El criterio de residencia basado en el centro de intereses económicos se establece como una regla alternativa al de permanencia temporal en España, ya que dicha condición se deriva de "cualquiera de (estas) circunstancias".

Tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han venido repitiendo que este criterio del núcleo de intereses económicos "no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica" (Resolución el TEAC de 19 de diciembre de 1997), debiendo limitarse "al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo" (STS de 4 de julio de 2006).

Residencia Fiscal Vinculación Económica (II)

RTEAC de 24 de mayo de 2022

No obstante, esto no puede llevar a restringir de forma innecesaria el concepto de "núcleo principal de intereses económicos" y así lo expresa una reciente sentencia de la Audiencia Nacional, de 10 de noviembre de 2021 (núm. rec. 3/2018), que hace alusión a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y a la doctrina del TEAC:

"El art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, y así lo hemos declarado en ocasiones anteriores (SAN de 26 de mayo de 2021, rec. 678/2018)."

Residencia Fiscal Vinculación Económica (III)

**RTEAC DE 24 de mayo de
2022**

“La STS de 4 de julio de 2006 (rec. 3400/2001), afirma que «La consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo».

“En lo que respecta a la vinculación al territorio español por motivos económicos, se ha considerado que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, queda localizado en el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas, es decir, si obtiene en España más rentas que en cualquier otro país (SAN de 29 de junio de 2006 o la Contestación de la DGT a Consulta vinculante nº 1539/04 de 4 de agosto de 2004).”

“También se ha identificado como el lugar donde se concentre la mayor de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes (STSJ de Cataluña de 29 de enero de 2004)”

Adoptando una postura ecléctica se ha afirmado la necesidad de analizar, caso por caso, ambas cuestiones (renta obtenida e inversiones efectuadas), STS de 4 de julio de 2006 y SSTSJ de Galicia de 30 de abril de 2007).”

Residencia Fiscal Vinculación Económica (IV)

**RTEAC DE 24 de mayo de
2022**

“la Audiencia Nacional, en su Sentencia 202/2008, de 30 de junio de 2010, que hace referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo 5071/2006, de 4 de julio de 2006, aclara que el criterio de centro de intereses económicos puede operar incluso en supuestos en los que el obligado tributario está en disposición de un certificado de residencia fiscal de otro Estado.

Con carácter previo conviene advertir que, si lo que se está discutiendo es la residencia fiscal en España (por radicar el núcleo principal de intereses económicos) y Suiza (por el certificado de residencia fiscal aportado) la comparativa en torno al patrimonio y rentas debe ir referida al sito en ambos Estados, de forma directa o indirecta, no a Estados terceros respecto de los cuáles el reclamante no ha acreditado residencia fiscal alguna.

En este sentido, si lo que se trata de determinar es la sujeción del reclamante a la jurisdicción fiscal de un Estado, sólo de uno pero, al menos, de uno, no resulta pertinente para el debate los intereses económicos que el reclamante posea en terceros Estados, en este caso, Estonia, respecto de los cuáles no ha acreditado su residencia fiscal ya que, en ningún caso va a tener la condición de residente fiscal en dicho Estado.”

Residencia Fiscal Vinculación Económica (V)

RTEAC DE 24 de mayo de
2022

Y así ha sido recogido por el Alto Tribunal la ya citada sentencia de 4 de julio de 2006 al indicar (subrayados de este TEAC):

"QUINTO.- En el cuarto motivo de casación se considera infringido el artículo 12.1 a) y b) de la Ley 18/91 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A tal efecto el recurrente argumenta que la mayor parte de su patrimonio "no se encontraba situado en España". El motivo no puede prosperar en virtud de diversas consideraciones. Efectivamente, la apreciación sobre dónde radica el núcleo principal o la base de las actividades empresariales, profesionales o económicas del recurrente, es cuestión probatoria no susceptible de casación, o, alternativamente, la valoración probatoria efectuada por la sentencia de instancia no ha sido combatida por los preceptos que recogen tal tipo de infracción. En cualquier caso, el hecho de que el 60 % del valor patrimonial del recurrente esté fuera de España no permite deducir que esos valores patrimoniales radiquen en Suiza que, junto con España, son los dos lugares sobre los que se disputa acerca de la residencia. Finalmente, "la mera titularidad de acciones" no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las "actividades" empresariales y profesionales e "intereses" económicos que son los únicos conceptos que el precepto invocado se contemplan."

Residencia Fiscal Vinculación Económica (VI)

**RTEAC de 19 de diciembre de
2022**

La resolución del TEAC de fecha 19 de diciembre de 2022, R.G: 00/4837/2019, establece que para determinar la residencia fiscal en España, sobre la base del criterio que estamos estudiando (vinculación económica con el territorio), se señala que en la determinación del lugar donde radica "el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta", no debe atenderse exclusivamente a la cuantía del patrimonio (criterio cuantitativo), sino que también resulta relevante la concreta composición del mismo (criterio cualitativo), en particular cuando la diferencia cuantitativa entre el patrimonio situado en el otro país y el situado en España es reducida.

Residencia Fiscal Vinculación Económica: Conclusiones

- Para determinar el núcleo principal de intereses económicos se han tomado en consideración todos los criterios objetivos que permitan determinarlo, referido a las inversiones y fuentes de renta en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, tales como gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, etc.

- Si lo que se está discutiendo es la residencia fiscal en España (por radicar el núcleo principal de intereses económicos) otro país, la comparativa en torno a los intereses económicos debe ir referida a ambos Estados, de forma directa o indirecta, no a Estados terceros respecto de los cuáles no se ha acreditado residencia fiscal alguna.

Puntos de conexión de la vinculación económica

- Para la renta el artículo 72 de LIRPF:
 - a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
 - b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
 - c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- Incompleto: posibilidad de aplicación del artículo 13 de IRNR.
- Tanto las directas como las indirectas.
- Para patrimonio: aquellos bienes y derechos cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español

Cuestión pendiente de casación:

ATS 12090/2022 de 20/07/2022:

“Determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos. Concretamente, si esa única circunstancia es suficiente, por sí sola, para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un CDI, cuando dicho certificado se extiende "a los efectos de dicho CDI"

Conflicto de residencia: reglas de desempate Art. 4.2 CDI

- a) Será considerada residente del Estado donde tenga una **vivienda permanente** a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (**centro de intereses vitales**).
- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del **Estado contratante donde viva habitualmente**.
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del **Estado del que sea nacional**.
- d) Si fuera nacional de ambos Estados o no fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso **de común acuerdo**

Vivienda permanente

- Este criterio bastará frecuentemente para resolver el conflicto que se plantea, por ejemplo, en el caso de una persona física que tiene una vivienda permanente en un Estado contratante y sólo contabiliza una estancia de cierto tiempo en el otro Estado contratante. (Comentario 11)
 - Esa vivienda 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 (Comentario 12)
-

Vivienda permanente (Continuación)

- En lo referente al **concepto de vivienda**, es necesario señalar que puede tomarse en consideración **cualquiera de sus formas** (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). **Lo esencial es el carácter permanente** de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento **esté disponible en cualquier momento**, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.) (Comentario 13)

Centro de intereses vitales (Comentario 15)

- Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar **con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas**
 - Se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, 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 especial atención.**
-

Centro de intereses vitales (Comentario 15) Continuación

- 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 vitales en el primer Estado.
-

Residencia habitual

- Cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de que tenga un domicilio habitual en un Estado y no en otro aparece como la circunstancia que, en caso de duda en cuanto a la localización de su centro de intereses vitales, hará inclinar la balanza del lado del Estado donde permanezca con mayor frecuencia. A tal fin, deben considerarse, no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado. (Comentario 17)

Residencia habitual (Continuación)

- En el caso de que una persona física que no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes como, por ejemplo, en el caso de que la persona se desplace de un hotel a otro. En este supuesto han de considerarse igualmente todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas (Comentario 18)
- Al disponer que, en las situaciones referidas, se dé preferencia al Estado contratante donde more la persona física, la letra b) no precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparación. Ha de ser 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 (Comentario 19)

Nacionalidad y Acuerdo amistoso

Cuando en las dos situaciones mencionadas en la letra b) la persona física more en ambos Estados contratantes, o no lo haga en ninguno de ellos, se da preferencia al Estado del que sea nacional. Si, incluso en esos supuestos, la persona física posee la nacionalidad de ambos Estados contratantes, o no posee la de ninguno de ellos, la letra d) encomienda a las autoridades competentes la resolución de la cuestión mediante un acuerdo amistoso conforme al procedimiento establecido en el artículo 25. (Comentario 20)

Imposición limitada

En los supuestos en que se analiza la posible aplicación de un Convenio de doble imposición para solucionar un conflicto de doble residencia fiscal, se parte del hecho de que no tiene la consideración de residentes fiscales en un Estado aquellas personas que reciben tal calificación con arreglo a la legislación interna de uno de los estados contratantes, pero que está sometido a una imposición limitada y no resulta sujeto por la renta mundial obtenida.

Esta necesidad de que el pretendido residente fiscal resulte sujeto por su renta mundial en el Estado del cual pretende hacer valer su residencia fiscal ha sido confirmada en todos los ámbitos:

- La DGT exige que esté sometido a imposición en tal Estado por su renta mundial y no solo por las rentas obtenidas en el mismo (entre otras, Consultas DGT 29/02/200, 26/05/1998 y 25/05/2002).
- El TEAC ha señalado en su Resolución de 13/05/2005 que “se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial”.
- La Audiencia Nacional, en Sentencia de 25/03/2010 señala que “no queda debidamente acreditada la condición de no residente del perceptor de rentas pues no se ha aportado un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente en el que se acredite que el perceptor de las rentas en cuestión, en el año de devengo de las rentas, 2001, tenía su residencia fiscal en otro Estado y tributaba en éste por un Impuesto de naturaleza personal por la totalidad de su renta mundial (...)”.

En consecuencia, si en los casos en que existe CDI entre España y el otro Estado que disputa la residencia fiscal se exige -para otorgar validez al certificado de residencia fiscal de ese otro Estado- que la persona física esté sujeta por su renta mundial en el mismo, no puede alcanzarse una solución distinta en los supuestos en que no exista CDI.

Residentes no habituales

La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V3533-19

La novedad la encontramos en la aplicación del Convenio de doble imposición suscrito con Portugal. Para que sea de aplicación se requiere tener la condición de residente a efectos del Convenio. El art. 4.1 define qué se entiende por residente de un Estado contratante. En su último párrafo, excluye a las personas que estén sujetas a ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él.

A tenor de los comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, la interpretación que hay que hacer a dicho párrafo es que el **Convenio no sería aplicable para aquellos residentes de un Estado contratante que aun considerándose residentes según la normativa interna, se someten a una imposición limitada sobre las rentas obtenidos en dicho Estado**, como podría ser el caso de los residentes no habituales en Portugal.

Artículo 4.1 del CDI

“A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él.”

Comentario

8.1 CDI

“De acuerdo con las disposiciones de la segunda frase del apartado 1, una persona no se considera, sin embargo, “residente de un Estado contratante” en el sentido del Convenio si, aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. “

Comentarios 8.2 y 8.3 CDI

- “Excluye también a las sociedades y otras personas que no estén plenamente sujetas a imposición en un Estado contratante debido a que, aún siendo residentes de ese Estado en virtud de su normativa fiscal, se las considere residentes de otro Estado en virtud de lo dispuesto en un convenio celebrado entre ambos Estados”
 - Sin embargo, la aplicación de la segunda frase conlleva dificultades y limitaciones. Debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende
-