



UNIVERSIDAD A DISTANCIA DE MADRID

(Facultad de Ciencias Jurídicas)

LA RESIDENCIA FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURDICO ESPAÑOL

Tesis Doctoral presentada por:

Dámaso Roldán Pérez

Dirigida por

Dr. Claudio García Díez y Dr. José Andrés Sánchez Pedroche

Madrid, Junio de 2019

Dedicado con cariño a mis padres.

TESIS DOCTORAL

LA RESIDENCIA FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

CONTRAPORTADA	1
DEDICATORIA	3
INDICE.....	5
COMENTARIOS PREVIOS	15
CAPÍTULO 1. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LA LIRPF	19
1. Introducción	19
2. Antecedentes históricos	19
2.1. La Ley de 20 de diciembre de 1932 y las reformas de 16 de diciembre de 1954 y Real Decreto 3358/1967	19
2.2. La Ley 44/1978 de 8 de septiembre de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	21
2.3. La Ley 18/1991 Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
2.4. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre y Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo	25
3. Perspectiva Constitucional de la residencia fiscal de las personas físicas.....	27
4. Los criterios previstos en la normativa de IRPF para atribuir a una persona física la residencia fiscal en España	29
4.1. Introducción	29
4.2. Criterio de permanencia	31
4.2.1. La permanencia por más 183 días, durante el año natural, en territorio Español	31
4.2.2. Cómputo de las ausencias esporádicas	34
4.2.3. Cómputo del periodo de residencia en el caso de permanencia en territorios calificados como paraíso fiscal.....	48
4.2.4. Principal crítica. Inseguridad jurídica en caso de traslados a España.....	50
4.3. El criterio de territorialidad: que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades de forma directa o indirecta	52
4.3.1. Mayor volumen de bienes en España	54
4.3.2. Donde se realice el control de las actividades	63
4.3.3. Lugar donde obtiene las principales fuentes de renta	64

4.3.4. Lugar donde obtiene las principales fuentes de rentas y los vínculos más estrechos	66
4.3.5. De forma directa o indirecta	68
4.3.5.1. Mayor volumen de bienes en España de forma indirecta ...	68
4.3.5.2. Control indirecto de las actividades y fuentes de renta en España	75
4.3.5.3. Activos sitos en España que son controlados desde el extranjero	75
4.3.6. Conflictos de jurisdicción y CDI	75
4.3.7. Valoración crítica	76
4.4. La presunción de residencia en España cuando lo sea el cónyuge no separado y los hijos que dependen de él. Valoración crítica.	77
4.5. Traslados de residencia a paraísos fiscales. El artículo 8.2 de la LIRPF. Valoración crítica.	81
4.6. Otras cuestiones procesales relativas a la residencia fiscal. ¿Es factible proponer que no concurren los requisitos para ser considerado residente en España sin acreditar que se resida en otro Estado? Especial referencia a las ganancias no justificadas de patrimonio	88
5. La prueba de la residencia fiscal de las personas físicas	93
5.1. Comentarios previos	93
5.2. Principios generales de la carga de la prueba.	94
5.3. Acreditar la residencia en España	97
5.3.1. Medios de prueba aportados por la Administración para acreditar que una persona ha estado más de 183 días o que el núcleo principal de sus actividades está en España	97
5.3.2. Valoración de los medios de prueba aportados por la persona para acreditar su residencia en España	110
5.4. Medios de prueba aportados por la Administración de que radica en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta	111
5.5. Acreditación por parte de la Administración de que el cónyuge no separado e hijos residen en España.	116
6. Acreditar la residencia en otro Estado	117
6.1. Certificados de residencia fiscal	117
6.2. Valor de los certificados públicos de administraciones extranjeras que no son certificados de residencia fiscal	119
6.3. Alternativas al certificado de residencia fiscal. La acreditación debe realizarse conforme a la legislación del Estado en la que supuestamente reside el obligado tributario.	124

6.4. Conflictos por existir doble residencia	127
7. Propuestas de mejora de la norma.....	128
CAPÍTULO 2. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS ENTIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	137
1. Introducción.....	137
2. Antecedentes históricos	138
2.1. La Ley 61/1978 de 27 de diciembre del Impuesto Sobre Sociedades y su Reglamento de Desarrollo Real Decreto 2631/1982	138
2.2. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	141
2.3. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades	144
2.4. Última redacción. Ley 27/2014 de 27 de noviembre de 2014, del Impuesto sobre sociedades	147
3. Los criterios previstos en la normativa del IS para atribuir a una persona jurídica la residencia fiscal en España	148
3.1. Introducción	148
3.2. Que se hubieran constituido conforme a las leyes española	149
3.3. Que tengan su domicilio social en territorio español	156
3.3.1. Qué es el domicilio social.....	156
3.3.2. Traslados de domicilio social	160
3.4. La sede de dirección efectiva. Se refiere a la “dirección y control”	164
4. Sociedades radicadas en territorios de nula tributación o paraísos fiscales	172
5. La prueba de la residencia fiscal de las personas jurídicas	191
5.1. Comentarios previos	191
5.2. Acreditar la residencia en España.....	193
5.2.1. Medios de prueba aportados por la Administración para acreditar que una sociedad formalmente domiciliada en el extranjero ha sido constituida, tiene su domicilio social o sede de dirección efectiva en España	193
5.2.2. Valoración de los medios de prueba aportados por la persona para acreditar su residencia en España. La doctrina de los actos propios	297
5.2.3. Sociedades radicadas en territorios de nula tributación o paraísos fiscales	198
5.3. Acreditar la residencia en otro Estado. Certificados de residencia fiscal.....	200
6. Valoración crítica y propuesta de mejora de la norma	202

CAPITULO 3. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO	207
1. Comentarios previos.....	207
2. Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas	207
3. Algunas precisiones sobre los puntos de conexión de los Tributos Cedidos	217
4. La residencia como punto de conexión de los tributos cedidos	220
4.1. La residencia fiscal de las personas físicas. Antecedentes	220
4.2. Residencia Personas físicas. Régimen Común de Tributos Cedidos	221
4.3. Reglas aplicables cuando el contribuyente reside en España más de 183 días en España	222
4.3.1. Comentarios previos.....	222
4.3.2. Regla principal. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días	223
4.3.2.1. IRPF e IP. En el período impositivo	226
4.3.2.2. ISD. Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo	227
4.3.2.3. ITP/AJD e el IEDMT. Año inmediatamente anterior	229
4.3.2.4. Ausencias temporales	229
4.3.2.5. Presunción de vivienda habitual.....	231
4.3.2.6. Criterio secundario. El centro de intereses económicos	233
4.3.2.7. Tercer criterio. Cuando no sea posible determinar la presencia temporal o el centro de intereses económicos	236
4.4. Reglas aplicables cuando se sea residente en España no estando más de 183 días	237
4.5. Atribución de residencia cuando se reside en base a la presunción familiar	237
4.6. Cambios de residencia realizados con el fin de lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente exentos	237
4.6.1. Alcance de la cláusula anti elusión	237
4.6.2. Presunción de inexistencia de cambio de residencia	239
4.6.3. Valoración crítica.....	240
5. Navarra y País Vasco	244
5.1. Introducción	241
5.2. Cuando el contribuyente reside en España más de 183 días.....	244
5.2.1. Primer criterio. Donde pase más de 183 días al año.....	244
5.2.2. Criterio secundario. El centro de intereses económicos	245
5.2.3. Tercer criterio	245
5.3. Para cuando se sea residente en España no estando más de 183 días	246

5.4. Atribución de residencia cuando se reside en base a la presunción familiar	246
5.5. Cambios de residencia realizados con el fin de lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente exentos	246
6. Análisis de jurisprudencia en materia de tributos cedidos y conflictos con Administraciones forales. La prueba de la residencia en una determinada Comunidad Autónoma.....	247
7. La Residencia fiscal autonómica de las personas jurídicas	260
7.1. Antecedentes	260
7.2. Regulación actual	261
7.3. El domicilio social	262
7.4. El lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección	264
7.5. Donde radique el mayor valor del inmovilizado	269
7.6. Navarra y País Vasco	270
8. Valoración crítica y propuestas de reforma	270
CAPÍTULO 4. LA RESIDENCIA FISCAL EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION	273
1. Introducción.....	273
2. Los Convenios de Doble Imposición	275
2.1. Naturaleza jurídica.	275
2.2. Esencia del Derecho Internacional Público	278
2.3. Interpretación de los CDI.....	279
2.3.1. Los CDI como normas de Derecho Internacional Privado y deben interpretarse conforme a los criterios del Convenio de Viena sobre interpretación y aplicación de tratados Internacionales (CVDT).....	279
2.3.2. Artículos 31 y siguientes del CVDT. Ausencia de jerarquía de los métodos exegéticos del artículo 31.....	280
2.3.3. Artículo 31.1 de la CVDT. Regla general de interpretación.....	281
2.3.4. Artículo 31.2 de la CVDT.....	282
2.3.5. Artículo 31.3 CVDT. Otros elementos a tener en cuenta.....	283
2.3.6. El sentido especial	283
2.3.7. Medios de interpretación complementarios	284
2.3.8. La interpretación de los CDI en la jurisprudencia.....	285
3. EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.....	288
3.1. ¿Qué es el MCOCDE?	288
3.2. Valor jurídico del MCOCDE	290
3.3. El recurso al derecho interno. El artículo 3.2. del MCOCDE	292
4. EL ARTÍCULO 4 DEL MCOCDE.....	293

4.1. Introducción	293
4.2. El Apartado 4.1. del MCOCDE	294
4.2.1. Introducción	294
4.2.2. Significado de la expresión “residente de un Estado contratante”	296
4.2.3. Análisis de la Red de CDI suscrita por España en relación al Artículo 4.1 del MCOCDE.....	301
4.2.4. A modo de conclusión.....	314
4.3. El Apartado 4.2. del MCOCDE. Conflictos de residencia de personas físicas	315
4.3.1. Comentarios previos.....	315
4.3.2. Vivienda permanente en un Estado. Que es una “vivienda permanente”	318
4.3.3. El centro de intereses vitales.....	323
4.3.3.1. Elementos esenciales	323
4.3.3.2. Los factores económicos (Centro de intereses económicos)	327
4.3.4. Donde more	333
4.3.5. La nacionalidad.....	335
4.3.6. El procedimiento amistoso	336
4.3.7. Análisis de la Red de CDI suscrita por España en relación al Artículo 4.2 del MCOCDE.....	340
4.3.8. Valoración crítica.....	343
4.4. La residencia fiscal de las personas que no sean personas físicas. La sede de dirección efectiva.....	343
4.4.1. La sede de dirección efectiva a efectos del CDI	344
4.4.2. Procedimiento amistoso. Aplicación del artículo 25 del MCOCDE ...	350
4.4.3. El MCOCDE 2017. Incidencia del Plan BEPS.....	351
4.4.4. Análisis de la Red de CDI suscrita por España	352
4.4.5. PLAN BEPS. “La Convección multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los trabajos fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles de beneficio”	361
4.4.6. Valoración crítica y propuesta de reforma de la norma.....	363
CAPÍTULO 5. LA RESIDENCIA FISCAL Y EL DERECHO COMUNITARIO	365
1. Comentarios previos.....	365
2. El principio de no discriminación en el Derecho Comunitario. Incidencia en el ámbito de la imposición directa.....	365
2.1. Introducción	365
2.2. Aproximación al concepto de discriminación fiscal. Ámbito comunitario	369
2.2.1. Consideraciones generales	369

2.2.2. El principio de no discriminación fiscal no es el principio de igualdad	372
2.2.3. El principio de no discriminación abarca a las situaciones comparables, tanto evidentes como a otras situaciones indirectas.....	373
2.2.3.1. Delimitación del concepto de comparabilidad.....	373
2.2.3.2. Comparabilidad entre residentes y no residentes. La nacionalidad y las diferencias de trato tomando como criterio de referencia la residencia fiscal	375
2.2.4. Excepciones al principio de no discriminación	378
2.2.4.1. Los tratos diferenciados deben estar objetivamente motivados, es decir, debe haber causas objetivas y que la finalidad de dicha diferencia sea compatible con las exigencias del mercado común	378
2.2.4.1.1. Salvaguardar el equilibrio de reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros; coherencia del sistema.....	379
2.2.4.1.2. Prevención del fraude y control fiscal.....	381
2.2.4.2. Que se eviten situaciones de protección o discriminaciones innecesarias o desproporcionadas	383
3. La discriminación fiscal en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión	384
3.1. Introducción. Delimitación de relación laboral.....	384
3.1.1. Jurisprudencia principal. Las ventajas personales y familiares	
3.1.1.1. Se pueden establecer tratos diferenciados entre residentes y no residentes	386
3.1.1.2. Situaciones comparables.....	386
3.1.1.3. Si existe una situación comparable, la normativa del estado de residencia puede provocar una discriminación a una persona si no tiene derecho a los mismos beneficios fiscales derivados de la toma en consideración de las circunstancias personales y familiares.....	389
3.1.1.4. Obstrucciones al derecho de circulación de trabajadores. Traslados a terceros Estados fuera de la UE	391
4. El derecho de establecimiento. Implicaciones en el ámbito fiscal	393
4.1. Ámbito del ejercicio de la libertad.....	393
4.2. Requisitos de las excepciones a al principio de no discriminación	394
4.2.1. La libertad de establecimiento y la libertad de capitales. Diferencias	394
4.2.2. De los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro	395

4.2.3. Personas físicas que ejercen actividades empresariales o profesionales por cuenta propia. Aplicación analógica de la jurisprudencia sobre la libertad de circulación de trabajadores	396
5. Libre prestación de servicios en el ámbito de la imposición directa.....	398
5.1. Introducción	398
5.2. Regímenes fiscales diferentes para el perceptor del servicio.	399
5.3. Normas antifraude	401
5.3.1. El control fiscal	401
5.3.2. Lucha contra el fraude.....	401
5.3.3. Garantizar el cobro de un tributo.....	402
6. Libre circulación de capitales	402
6.1. Introducción	402
6.2. También afecta a restricciones con terceros.....	404
6.3. Discriminaciones no permitidas.....	405
6.3.1. Tratamientos de Dividendos diferentes. Retención en origen	405
6.3.2. Trabas que hacen poco atractivos los movimientos de capitales a terceros países	406
7. Incidencia del Derecho Comunitario en la regulación de la residencia fiscal en España. Propuesta de reforma de la norma.....	407
7.1. Introducción	407
7.2. Artículo 8.2 LIRPF. Cuarentena fiscal en caso de traslado de un nacional español a un territorio calificado como paraíso fiscal	408
7.2.1. Planteamiento del problema	408
7.2.2. Jurisprudencia del TJUE relativa a las normas anti abuso en el caso de paraísos fiscales.....	409
7.2.3. Posible libertad afectada. La obstrucción al derecho de circulación de los trabajadores. Propuesta de reforma de la norma.	409
7.3. Traslados de residencia. Exit tax	415
7.3.1. Introducción	415
7.3.2. Jurisprudencia del TJUE respecto de los traslados de residencia	415
7.3.3. Directiva 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. Directiva Antiabuso	420
7.3.4. Normativa sobre traslados de residencia en la LIRPF. El artículo 14.3 LIRPF. ¿Se respeta el derecho comunitario? Propuesta de reforma de la norma.	424
7.3.5. Exit Tax para personas físicas. El artículo 95.bis LIRPF	428
7.3.5.1. Elementos fundamentales del hecho imponible	431
7.3.5.1.1. Elemento temporal.....	432
7.3.5.1.2. Elemento material.....	433

7.3.5.1.2.1 Regulación general.....	433
7.3.5.1.2.2 Situación mundial del contribuyente Posible vulneración de determinados CDI	434
7.3.5.1.2.3 Valoración de entidades extranjeras.....	435
7.3.5.1.3. Cálculo de la ganancia patrimonial presunta.....	436
7.3.5.1.4. Posibilidad de pedir devolución de las cantidades ingresadas en caso de que el contribuyente adquiriera de nuevo la residencia en España	437
7.3.5.1.5. Posibilidad de pedir el aplazamiento del pago del tributo en supuestos de “Traslados temporales por motivos laborales a un país que no tenga la consideración de paraíso fiscal o a un Estado con el que se haya suscrito un CDI”	437
7.3.5.1.5.1. Aplazamiento	437
7.3.5.1.5.2. Especialidades del aplazamiento.....	438
7.3.5.1.6. Traslados a otros territorios de la UE, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria	440
7.3.5.1.7. ¿Se respeta el Derecho Comunitario? Propuesta de reforma de la norma.	442
7.3.6. Impuesto sobre Sociedades. Entidades radicadas en territorio de nula tributación. Se respeta el Derecho Comunitario	444
7.3.7. Traslados de residencia en el Impuesto sobre Sociedades. ¿Se respeta el Derecho Comunitario? Propuestas de reforma de la norma	447
CONCLUSIONES	451
BIBLIOGRAFÍA	477

TESIS DOCTORAL. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

COMENTARIOS PREVIOS

En la presente obra se ha realizado una investigación crítica de la institución de la residencia fiscal en nuestro ordenamiento jurídico. A tal fin, se analiza la normativa, resaltándose las cuestiones más controvertidas, haciéndose especial énfasis en exponer las lagunas y posibles vulneraciones de la Constitución y el resto de la legislación aplicable.

Con el objetivo de mantener un orden sistemático se ha comenzado, como primer paso, a analizar la normativa interna en el ámbito de las personas físicas, para, seguidamente, abordar el de las personas jurídicas. Por último, se ha analizado, la denominada residencia autonómica.

Seguidamente, hemos efectuado un estudio coordinado de la norma interna, tanto con el Derecho Comunitario, como con nuestra red de Convenios de Doble Imposición, dado que la materia de estudio, así lo requiere, al ser susceptible de afectar, tanto a otros Estados, como a ciudadanos y empresas extranjeros.

En este punto, especialmente, hemos analizado los efectos directos de las primeras consecuencias de un cambio de residencia, (exit tax, exigencia de rentas pendientes de imputación, presunciones antifraude, etc.) y evaluado, nuevamente, su adecuación o no al resto de normativa interna, así como a la comunitaria y a la red de CDI.

Como ya hemos indicado, en los diferentes capítulos de esta investigación, se han intentado poner de relieve las cuestiones más controvertidas, siempre con espíritu crítico, para, por último, efectuar las propuestas de mejora de la normativa que hemos estimado convenientes y establecer las conclusiones pertinentes.

No cabe duda que la determinación de la residencia fiscal es una cuestión que tiene una indudable trascendencia Constitucional, por más que, la mayoría de las veces, se olvida. El artículo 31 CE determina claramente que “Todos contribuirán al

sostenimiento de los gastos”, siendo evidente, por tanto, que si la decisión de tributar o no en España por la renta mundial, va a depender de dónde se considere que reside fiscalmente el contribuyente, ello va a tener una importancia extrema. En realidad está en juego que se tenga que contribuir al sostenimiento y logro de los objetivos establecidos en la Carta Magna. En consecuencia, tanto la Administración como el contribuyente, tienen una enorme responsabilidad en sus manos que no ha de banalizarse.

Son varios los factores de vinculación que pueden establecer los Estados a la hora de determinar la residencia, pudiendo dividirse en dos grupos: factores reales, también llamado principio de territorialidad, y factores personales, fundamentalmente la nacionalidad, que está actualmente en desuso¹.

La norma española se inclina por adoptar el principio de vinculación efectiva, seguido por la mayor parte de los Estados. A modo de ejemplo: cuando se confirma la existencia de lazos fuertes; la permanencia física en un Estado la mayor parte del año; que tiene su vivienda o la mayor parte de su patrimonio en el mismo, etc.

Los Estados divergen a la hora de determinar los criterios de residencia, pudiéndose, según la doctrina², establecer diversos grupos en función de si usan uno o varios puntos de conexión. Concretamente, estarían los sistemas puros que usan uno sólo, generalmente el de permanencia, aunque algunas veces también se recurre al de nacionalidad; y, los sistemas mixtos, donde se recurren a varios criterios, el citado anteriormente y centro de intereses económicos (y, en su caso, puede incluirse el de la nacionalidad). Nuestro país recurre a este segundo sistema.

A lo largo de los años, se ha venido constatando que determinadas personas, ya sea movidas por motivaciones económicas válidas o, en otros casos, por motivos de simple evasión o elusión fiscal, decidieron trasladar sus residencias a otros Estados con una fiscalidad más ventajosa, tratando de eludir los criterios que determinan las normas fiscales para ser considerados residentes fiscales en un país concreto.

¹ CARMONA FERNÁNDEZ, SERRANO ANTÓN y BUSTOS BUIZA. “Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”, *Institutos de Estudios Fiscales*, Trabajo 24/02, 2002, Pg. 15.

² CHICO DE LA CÁMARA hace un análisis de derecho comparado. Entre los sistemas puros se refiere a Bulgaria (nacionalidad), Islandia (permanencia territorial), Mónaco (centro de intereses económicos), Noruega (permanencia territorial) y Rusia (permanencia territorial). (CHICO DE LA CÁMARA P. *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos*, Thomson Reuters, Aranzadi, Madrid, 2014, Pg. 82).

El Legislador es consciente de ello y, por tanto, ha ido evolucionando la normativa tratando de limitar las situaciones abusivas que pudieran suceder, endureciendo, en consecuencia, los puntos de conexión para vincular al contribuyente a un determinado territorio. Lamentablemente, este refinamiento de la norma puede generar el efecto paradójico de que los principales capitales personales y empresariales sitos de un país, ante la diferencia de presión fiscal, opten por abandonarlo, deslocalizándose. Es decir, si el hecho de residir efectivamente en un determinado lugar, va a implicar una presión fiscal mucho más elevada que la que soportaría si no lo estuviera, es comprensible que aquellos que más pagan, en un momento dado, opten por trasladarse a otros territorios con una menor presión fiscal. Esta evolución es objeto de estudio.