



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2021/2022**

**RESIDENCIA FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

TAX RESIDENCE IN THE INCOME TAX

GRADO EN DERECHO

AUTOR: D. SAMUEL BARÓN MELÉNDEZ

TUTORA: DÑA. MARÍA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
RESUMEN.....	7
ABSTRACT	7
PALABRAS CLAVE.....	9
KEYWORDS	9
OBJETO.....	11
METODOLOGÍA	13
I. Elección del tema del trabajo	13
II. Búsqueda de información	13
III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo.....	14
IV. Elaboración de la estructura del trabajo	14
V. Redacción del estudio.....	14
INTRODUCCIÓN	15
1. RESIDENCIA FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.....	17
1.1. Concepto de residencia fiscal.....	17
1.2. Criterios.....	20
1.2.1. Permanencia	21
1.2.2. Centro de intereses	23
1.2.3. Presunción familiar	24
1.3. Situaciones equiparables	25
2. RESIDENCIA AUTONÓMICA.....	27
2.1. Introducción	27
2.2. Las Comunidades Autónomas de régimen común.....	27
2.3. La Comunidad autónoma del País Vasco: régimen de Concierto.....	32
2.4. La Comunidad autónoma de Navarra: régimen de Convenio	36
3. ALGUNAS PARTICULARIDADES ENTORNO A LA RESIDENCIA FISCAL	39
3.1. La denominada “Ley Beckham”	39
3.2. La “Cuarentena fiscal”	44
3.3. Residencia fiscal de los funcionarios de las organizaciones internacionales.....	47
3.4. La determinación de la residencia en caso de conflicto	49
CONCLUSIONES	53
BIBLIOGRAFÍA.....	56

ABREVIATURAS

- Art.: Artículo
- BOB: Boletín oficial de Bizkaia
- BOE: Boletín Oficial del Estado
- BOG: Boletín Oficial de Guipúzcoa
- BOTH: Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
- CCAA: Comunidades Autónomas
- COORD: Coordinador
- CDI: Convenios de Doble Imposición
- CE: Constitución Española
- CFR: Confróntese
- CIT: Citada
- CV: Consulta vinculante
- DGT: Dirección General de Tributos
- DIR: Director
- IP: Impuesto sobre el Patrimonio
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- LGT: Ley General Tributaria
- LIRPF: Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas
- LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
- NÚM: Número
- OB: Obra
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- P: página
- PP: páginas
- TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central
- TFG: Trabajo de Fin de Grado
- TS: Tribunal Supremo
- VID: Véase

RESUMEN

En este trabajo de Fin de Grado se analizará a residencia fiscal aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En primer lugar, se estudiará el concepto de residencia fiscal de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico español, así como los criterios recogidos para su aplicación en la Ley del impuesto. Una vez desarrollado el concepto general en el ámbito del Estado se procederá a tratar el tema en el ámbito autonómico, tanto en las Comunidades Autónomas de régimen común, como en los regímenes forales vigentes en el País Vasco y Navarra.

Para finalizar, se estudiarán las distintas particularidades que se desprenden del ordenamiento jurídico acerca del concepto de residencia fiscal, estudiando cada una de ellas de manera individual y recogiendo los motivos por los que se aplican. De esta manera, se tratará la conocida como “Ley Beckham”; la cuarentena fiscal; la residencia fiscal de los funcionarios de las organizaciones internacionales; y la determinación de residencia en caso de conflicto.

ABSTRACT

This Final Degree Project will analyse the tax residence applicable to Personal Income Tax. Firstly, the concept of tax residence will be studied in accordance with the provisions of the Spanish legal system, as well as the criteria set out for its application in the Tax Law. Once the general concept has been developed at the State level, the subject will be dealt with at the regional level, both in the Autonomous Communities under the common system and in the foral systems in force in the Basque Country and Navarre.

Finally, the different particularities arising from the legal system regarding the concept of tax residence will be analysed, studying each of them individually and the reasons why they are applied. In this way, we will deal with the so-called "Beckham Law"; tax quarantine; the tax residence of officials of international organisations; and the determination of residence in the event of conflict.

PALABRAS CLAVE

Residencia fiscal

Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Contribuyente

Centro de intereses

Permanencia

Comunidad Autónoma

Régimen común

Concierto y Convenio económico

KEYWORDS

Tax residence

Personal income tax

Taxpayer

Centre of interests

Permanence

Autonomous Community

Common system

Economic agreement

Economic agreement

OBJETO

En el presente Trabajo de Fin de Grado se estudia el concepto de residencia fiscal en ordenamiento jurídico español, y más concretamente cuál es el régimen de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de acuerdo con la residencia fiscal del sujeto pasivo.

Lo que se pretende analizar, en un primer término, son los criterios generales de residencia fiscal atendiendo al ordenamiento jurídico estatal, es decir, primero se pretende analizar el concepto en cuestión de residencia fiscal de acuerdo con lo establecido en las distintas leyes y en la distinta jurisprudencia que lo trata y, posteriormente, estudiar los criterios recogidos en la Ley del impuesto. Estos criterios son los que recogen las condiciones o circunstancias que, de cumplirse, obligarían a contribuir por el IRPF al sujeto pasivo en territorio español.

Dentro de los criterios (permanencia en territorio español, centro de intereses, etc.) existen determinados matices que no quedan claros en la propia normativa y es necesario acudir a otras fuentes como la jurisprudencia o la doctrina para clarificar el sentido o la finalidad del precepto, y son esos matices en los que se centrará en análisis de este Trabajo de Fin de grado (en adelante, TFG).

Posteriormente, se estudiará el concepto de residencia fiscal, pero en esta ocasión será en el ámbito de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA). Esto es necesario debido a que el ordenamiento jurídico español permite al Estado ceder la ejecución de determinados impuestos a las CCAA e, incluso, estas tienen la posibilidad competencial de asumir determinados impuestos como propios.

En el caso del IRPF, es un impuesto cedido parcialmente a las CCAA, por lo que es necesario analizar los distintos criterios establecidos por las leyes en los que se determina en qué CCAA tiene la obligación de tributar o contribuir el sujeto pasivo en cuestión.

Dentro de las propias CCAA existen dos modalidades a efectos del sistema tributario: las que se acogen al régimen común y las que tienen un régimen foral. Debido a esto se

estudiará en el presente Trabajo los criterios aplicables en materia de residencia fiscal para las que se encuentren sujetas al régimen común, así como los distintos criterios especiales que rigen la residencia habitual de acuerdo con lo establecido en el Concierto y Convenio Económico vigentes respectivamente en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Finalmente, se analizarán las distintas particularidades que existen dentro del ordenamiento jurídico español en materia de residencia fiscal.

Últimamente es frecuente que se den situaciones en las que exista conflicto social debido a determinadas conductas de los contribuyentes para tratar de eludir el pago de impuestos en territorio español, buscando territorios con beneficios fiscales. Por ello, resulta necesario analizar las distintas leyes que permiten esclarecer la residencia fiscal aplicable en caso de conflicto. Es por esta razón por la que este trabajo estudiará cuatro figuras realmente importantes a la hora de tratar la residencia fiscal en el ordenamiento jurídico español, como son la conocida como “Ley Beckham”; la “cuarentena fiscal”; la residencia fiscal de los funcionarios de las Organizaciones Internacionales; y la propia determinación de residencia en caso de conflicto.

En virtud de lo expuesto, el objeto de este Trabajo de Fin de Grado no es otro que analizar la forma en la que se aplica el concepto de residencia fiscal a la hora de tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tratándolo tanto de manera más general, como mediante el estudio de sus peculiaridades.

METODOLOGÍA

Para lograr el objetivo planteado con la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado, se ha seguido el método propio de investigación jurídica teórica. La investigación del tema a tratar se ha desarrollado en las siguientes fases:

I. Elección del tema del trabajo

En la elección del tema del trabajo se ha optado por tratar un tema muy general en lo que se refiere al ordenamiento jurídico tributario, pero que a su vez tuviese numerosas e interesantes particularidades que se pudiesen analizar y desarrollar para así entender mejor el concepto y los criterios generales.

Se ha buscado dentro de la materia del Derecho financiero y tributario ya que es una rama que siempre está a la orden del día y que, debido a ello, trae consigo numerosas controversias, tanto legales como sociales que es importante analizar en el contexto oportuno.

II. Búsqueda de información

En lo que respecta a la información lo primero y más importante a tratar son las diversas leyes que integran el sistema tributario español, entre la que desataca la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Partiendo de estos preceptos legales que regulan toda la materia que se buscaba analizar; la recogida de información se ha efectuado a través de fuentes de diversa naturaleza, primando los libros que recogen la doctrina de expertos en lo referente a este tema.

El Trabajo también se ha apoyado en la jurisprudencia de diversos tribunales de justicia que, en sus resoluciones, definían o clarificaban los distintos criterios y conceptos de la materia a tratar.

III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo

Para la elaboración del trabajo fue preciso fijar una serie de objetivos antes de realizar el esquema en el que se iban a desarrollar los mismos. Para ello, lo principal fue acudir a la normativa fiscal para encontrar la definición del término que se procedía a analizar a lo largo de todo el Trabajo: la residencia fiscal; y, a partir de ahí, analizar cuáles serían los aspectos más concretos y específicos necesarios para poder tratar el tema a fondo.

IV. Elaboración de la estructura del trabajo

Desde el inicio, el Trabajo se estructuró en tres grandes capítulos que recogían las cuestiones que era necesario analizar para tratar el tema a fondo. En primer lugar, analizar la materia desde un punto de vista completamente general, recogiendo el concepto y los criterios de la residencia fiscal desde un punto de vista estatal, en base a lo recogido en el ordenamiento jurídico.

En segundo término, se analizaron los preceptos recogidos en el primero, pero desde un punto de vista autonómico, es decir, en materia de legislación orientada hacia la aplicación del impuesto en las distintas Comunidades Autónomas.

Y, para finalizar, se tratarían las particularidades o peculiaridades del impuesto, es decir, el trabajo se desarrollaría comenzando desde un punto de vista general y se concluiría desde los aspectos más específicos del tema.

V. Redacción del estudio

Una vez conocidos los objetivos y el esquema a seguir lo siguiente fue ir rellenando los distintos capítulos y sus respectivos epígrafes a partir de las distintas fuentes que se habían recopilado con anterioridad a iniciar esta última fase, así como la que fue necesario recopilar a la vez que se estaba redactando el mismo. Fue esencial la ayuda de la tutora Dña. Teresa Mata Sierra, Catedrática del área de Derecho financiero y tributario de la Universidad de León, ya que fue la persona que ha contribuido a la elección del tema, así como a la confección del esquema y, por último, la proporción de innumerables fuentes a las que acudir en caso de duda.

INTRODUCCIÓN

La residencia fiscal es una condición o estado de la persona que implica una vinculación cualificada con el territorio de un ente público. Dependiendo de esta condición el sujeto pasivo estará obligado a tributar o a contribuir en un territorio u otro lo que, sin duda, resulta muy importante para cada uno de éstos últimos.

En el impuesto que se trata en este Trabajo de Fin de Grado (en adelante también TFG), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la residencia fiscal será la que determine si una persona física tiene que tributar en territorio español por las rentas que ha generado.

En base a la aplicación de una serie de criterios, recogidos en las leyes y desarrollados en la jurisprudencia, se conocerá cuál es la residencia fiscal del contribuyente y serán esos criterios los que se procederá a analizar y desarrollar en el presente Trabajo de Fin de Grado; partiendo desde un punto de vista más general y finalizando con un punto de vista más específico, como se expondrá a continuación.

No obstante, no es tan sencillo como analizar si la persona física tiene su residencia fiscal en territorio español o no ya que, desde la aprobación de la Constitución Española en 1978 el Estado a su vez se divide en una serie de Comunidades Autónomas a las que la propia Constitución les otorga la posibilidad de asumir competencias en materia tributaria, pudiendo ceder el Estado determinados impuestos a la misma.

De esta manera se ha establecido la cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas, en concreto se cede a cada Comunidad Autónoma un porcentaje del rendimiento del IRPF producido en su territorio. Debido a esto se hace imprescindible analizar también la residencia fiscal en materia de las Comunidades Autónomas; estudiando en cuál de ellas debe tributar el sujeto pasivo que ya se ha determinado como residente fiscal en territorio español. Este estudio se realizará en el TFG a partir del análisis de la normativa aplicable a las Comunidades Autónomas a las que se les aplicará el régimen común; así como la normativa aplicable a las que se les aplica el régimen foral que tengan suscrito con el Estado, que en este caso serán los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

Finalmente, y para concluir el TFG se tratarán una serie de supuestos particulares en materia de residencia fiscal que es necesario estudiar para lograr así un análisis completo de la materia. Se analizarán regímenes recogidos en el ordenamiento jurídico español, así como el caso concreto de resolución de conflictos de residencia fiscal; los supuestos tratados son la denominada como “Ley Beckham”; la “cuarentena fiscal” y la residencia fiscal de los funcionarios de las Organizaciones Internacionales.

1. RESIDENCIA FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

1.1. Concepto de residencia fiscal

El concepto de residencia fiscal es complejo¹ y como tal no lo encontramos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria² (en adelante también LGT), aun siendo la norma cabecera del sistema tributario español carece de una definición para la residencia habitual³ debido a que, como señaló BAENA AGUILAR⁴ “*el legislador debió entender que, si dejaba a la ley reguladora de cada impuesto la definición de residencia, debía también evitar cualquier calificativo sobre la residencia en la Ley General Tributaria que pudiera contravenir lo establecido en la ley reguladora de cada impuesto*”.

Por ello, para delimitar su contenido general hay que acudir a un examen de las diferentes funciones que tiene en nuestro derecho tributario en los ámbitos internacional, estatal, autonómico y foral respecto a la imposición directa, funciones que nos van a permitir conceptualizar esta categoría que siguiendo a LANASPA SANJUAN⁵ se pueden sistematizar en las siguientes:

- Primera: constituye el criterio general de sujeción a las normas tributarias en los impuestos personales;
- Segunda: resulta el criterio de delimitación de la modalidad de obligación de contribuir al impuesto;

¹ Cfr. LANASPA SANJUÁN, S: “La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal”, *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (MANUEL LUCAS DURÁN (DIR.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 6/2019, disponible en línea en la web del IEF en file:///C:/Users/Usuario/Documents/2019_06.pdf (Consultado el 10 de mayo de 2022) pág. 29.

² BOE, núm.302, de 18 de diciembre de 2003.

³ No obstante ser así, se entiende que normalmente hace referencia a la aplicación de la residencia habitual como criterio de sujeción establecido en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pues, como señala M. LUCAS DURÁN, “*lo cierto es que hoy en día la mayoría de los tributos se exigen en función de la residencia habitual de la persona obligada a contribuir (lo que lleva a acuñar en ámbitos tributarios el término de residencia fiscal), o bien del lugar donde se vincula el acto gravado o se ubica el bien objeto del negocio jurídico*», (Vid. LUCAS DURÁN, M.: “Aplicación de las normas tributarias” en MERINO JARA, I. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 5ª edición, Tecnos, Madrid, 2015, pág. 264.

⁴ Cfr. MILLA IBÁÑEZ, J.J.: “*La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta*”. Ed. Tirant lo Blanch, 2019, pág.71.

⁵ Cfr. LANASPA SANJUÁN, S: “La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal” cit., pág.29.

.- Tercero: coincide con el criterio de determinación del lugar formal de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria;

.- Cuarta: actúa como criterio de atribución a las CCAA del rendimiento, de cierta capacidad normativa y de otras competencias en los impuestos cedidos de naturaleza personal;

.- Quinta: establece el criterio de distribución del poder tributario entre el Estado y Navarra y de armonización del sistema tributario de Navarra con la estructura del sistema estatal;

.- Sexta: interviene como norma antiabuso y criterio de resolución de conflictos en el ámbito de aplicación OCDE;

.- Séptima: es utilizada como criterio comparativo para determinar la existencia de discriminación por razón de la nacionalidad; y,

.- Octava: opera como criterio para la aplicación de determinadas deducciones y bonificaciones

Entendidas de las funciones que la residencia fiscal tiene para el ordenamiento tributario, debe entenderse que la residencia fiscal *“es una condición o estado de la persona que implica una vinculación cualificada con el territorio de un ente público”*⁶ que el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) entre otras en su Resolución de 15 de diciembre de 2004⁷ define como *“la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en el lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia de otras viviendas o residencias y por una vinculación con sus actividades o intereses personales, profesionales o económicos”*. Añade el TEAC que *“resulta indudable, como señala la doctrina más autorizada con apoyo en reiterada jurisprudencia, es que la determinación o fijación de la residencia habitual es una cuestión fáctica, pues habrá de decidirse por el órgano competente para ello apreciando y valorando*

⁶ Cfr. BAENA AGULAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 77.

⁷ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/843/2004 de 15 de diciembre de 2004 (Fundamento de Derecho quinto).

conjuntamente todas las pruebas aportadas, sin que tengan valor decisivo los documentos administrativos existentes al respecto, como, por ejemplo, el padrón municipal”⁸.

A partir de esta definición cabe resaltar que en el Derecho tributario español sólo existen dos clases de contribuyentes por renta personal: el residente y el no residente. El primero, el residente será la persona física que tenga la ya definida residencial habitual en territorio español, conexión con el territorio que se produce “*a través de una circunstancia del sujeto, lo que supone que el aspecto espacial deja de referirse al elemento objetivo para referirse al elemento subjetivo del hecho imponible*», y, *teniendo en cuenta que este último es el que relaciona «el aspecto material del hecho imponible con una persona o una entidad determinada»*⁹. En definitiva, será esta residencia habitual la que determine si la persona es residente o no residente a efectos del IRPF.

Junto con el concepto de residencia habitual en territorio español, la condición de Estado autonómico de España implica que la legislación también incluya el concepto de residencia autonómica. Los criterios de determinación de esta residencia se establecen en el artículo 71 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁰ (Ley IRPF), siendo de gran importancia por dos razones, tal y como apuntan, entre otros, CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO Y MARTÍN LÓPEZ¹¹: *la primera*, porque de acuerdo con el modelo de financiación establecido por esa Comunidad Autónoma, una parte del impuesto recaudado va a ir a sus ingresos; y, *la segunda*, porque el ejercicio de la potestad normativa de las Comunidades Autónomas puede suponer la aplicación de deducciones y tarifas para sus residentes.

Por lo tanto, la normativa del ordenamiento jurídico español que desarrolla las notas, principios y características que rigen la materia referente a las personas físicas residentes, en cuanto a contribuyentes del IRPF, está conformada fundamentalmente por la Ley IRPF, ya citada, y por el Reglamento de dicho Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30

⁸ *Ídem.*

⁹ *Vid.* VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Definición de la conducta gravada: Hecho imponible, no sujeción y exenciones», en Simón Acosta, E., Vázquez Del Rey Villanueva, A. Y Simón Yarza, M. E.: Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 1ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 159.

¹⁰ BOE, núm. 286, de 29 de noviembre de 2006.

¹¹ *Cfr.* CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J.: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 57.

de marzo¹². Hay que añadir que el Estado no tiene titularidad exclusiva sobre este impuesto, sino que es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas y esta cesión se encuentra regulada en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias¹³.

1.2. Criterios

El artículo 9 de la Ley IRPF establece el concepto de residencia habitual señalando que 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 periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural

Para determinar el periodo de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas.

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

Añade este precepto que se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel¹⁴.

¹² BOE, núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

¹³ BOE, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

¹⁴ Según SIMÓN ACOSTA *“Una norma de confines tan imprecisos equivale a un apoderamiento en blanco a la Administración para aplicar el impuesto a cualquiera que mantenga relaciones económicas con el territorio*

En resumen, conforme a este precepto las circunstancias establecidas que permiten entender que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español¹⁵ son, esencialmente, dos: la primera; la permanencia por más de 183 días durante el año natural en territorio español, y, la segunda: la radicación en España del centro de intereses económicos; a éstas debería añadirse una tercera, la presunción iuris tantum que deriva de la residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes del contribuyente.

1.2.1. Permanencia

Respecto del primer apartado, cabe señalar que la Ley del IRPF considera que una persona física, sin tener en cuenta su nacionalidad, es residente, a efectos fiscales, en el territorio español cuando permanece en el mismo durante más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, teniéndose en cuenta para su contabilización los días que el contribuyente esté ausente de España, excepto si puede acreditar su residencia fiscal en otro país.

Como apunta ALMAGRO MARTÍN¹⁶ el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias Sentencias sobre las ausencias esporádicas, sentando las bases necesarias para delimitar su acepción. Son las sentencias del 28 de noviembre de 2017¹⁷, de 14 de diciembre de 2017 y de 16 de enero de 2018, entre otras. Todas ellas tienen su origen en los recursos de casación interpuestos por el abogado del Estado contra las correspondientes sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, sobre la devolución de las retenciones que fueron practicadas por la Administración Tributaria

español o con las personas que habitan en España”. (Cfr. SIMÓN ACOSTA, E: “La residencia como criterio de sujeción al impuesto”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, Núm. 789, 2009, pág.40).

¹⁵ Estos criterios de los que se deduce la residencia habitual de las personas físicas en territorio español son fruto de una evolución legislativa cuyo punto de partida puede establecerse en la «reforma tributaria de 1845 (la reforma de Mon y Santillán)», que, para SIMÓN ACOSTA marca el inicio de la «fiscalidad moderna» en España (Vid. SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Colección divulgación jurídica), Aranzadi, Elcano, 1999, pág. 15).

¹⁶ Vid. ALMAGRO MARTÍN, C: *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Ed. Dickinson, Madrid, 2019, pág.26.

¹⁷ Concretamente con esta fecha la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS dictó las Sentencias número 1829/2017, 1834/2017, 1851/2017, 1860/2017 y 1850/2017, todas ellas sobre el mismo asunto.

a los beneficiarios de una beca del Instituto de Comercio Exterior durante períodos impositivos en los que permanecieron fuera de España más de 183 días del año, por lo que entendían que no eran residentes del país.

Según las referidas sentencias de nuestro más alto Tribunal, en el sistema tributario español, la referencia a las ausencias esporádicas, para delimitar el concepto de residencia y por ende el de contribuyente del IRPF, tienen como finalidad el refuerzo de la regla principal, es decir, la permanencia del sujeto en territorio español por un tiempo determinado, en concreto más de 183 días al año, a fin de que dicha permanencia legal no quede desvirtuada por cualquier ausencia temporal u ocasional del interesado de forma que *“no se exige una inamovilidad en el paradero para que se mantenga la permanencia legal por el periodo mínimo que fija la ley para sustentar la residencia habitual”*¹⁸.

El significado propio de las ausencias esporádicas nos debe llevar a considerarlas como ocasionales y por tanto no deberán dilatarse en el tiempo y nunca superar los 183 días, de lo contrario, el concepto de residencia habitual basado en la permanencia en España *“quedaría completamente privado de sentido y razón pues no habría en ese caso permanencia alguna que completar con la duración de las ausencias esporádicas”*¹⁹.

Por otro lado, el criterio de la Dirección General de Tributos es, sin lugar a dudas, considerar que la residencia habitual de una persona física en otro Estado debe probarse o acreditarse²⁰ con la aportación de un certificado de residencia expedido por la autoridad competente correspondiente al país donde se dice residir²¹, en el que deberá constar tanto el período de permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo.

La Administración española descarta cualquier otro medio de prueba que no sea el “certificado de residencia” e incluso lo considera insuficiente en el caso de un residente en estos que quiera probar su residencia allí. La doctrina se muestra unánime al criticar esta limitación por entender que al ser este certificado el único medio de prueba se vulnera el

¹⁸ *Ídem.*

¹⁹ *Ibidem.*

²⁰ Desde el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Decreto 3358/1967 de 23 de diciembre, se establece como único medio de prueba aceptado en artículo 9.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la acreditación de la residencia fiscal para no ser considerado residente.

²¹ *Vid.* a este respecto la Resolución de la Dirección General de Tributos, núm.66/2009 de 19 de enero, ya citada.

derecho del contribuyente de utilizar los medios de prueba que estime, es decir, tal y como expone Falcón y Tella, pueden limitarse las pruebas, pero estas deben ser excepcionales y justificadas²².

1.2.2. Centro de intereses

La letra b) del apartado 1º del artículo 9 de la Ley del IRPF establece que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando “...radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.

Como afirma LÓPEZ LÓPEZ²³ “...a la hora de determinar la residencia del trabajador desplazado al extranjero debe tenerse en consideración la composición de su patrimonio en conjunto para determinar, en su caso, si el núcleo principal o la base de sus intereses económicos radica en España, pese a dicho desplazamiento”.

En este sentido, establece MEDINA CEPERO²⁴ que la doctrina viene entendiendo que la Administración tributaria debe atender fundamentalmente a:

- Las principales fuentes de renta, de tal manera que el núcleo principal o la base de las actividades de un sujeto se halla en España si “la principal fuente de riqueza de la persona física proviene de un núcleo o base situado en España”.
- El patrimonio. Así, cuando “la mayor parte del patrimonio de la persona física está radicado en España, se entenderá que es residente en España”.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en su sentencia de diciembre de 2005²⁵, establece que “la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia

²² Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, Núm. 61, 1992, pág. 30.

²³ Vid. LOPEZ LÓPEZ, H.: *Régimen Fiscal de los Trabajadores Desplazados al Extranjero*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pág.35.

²⁴ MEDINA CEPERO, J.R.:” La residencia fiscal de las personas físicas”, *Revista Impuestos*, Núm. 2, 2006, pág. 5.

²⁵ RJ 2006,4184.

habitual a efectos del IRPF y del IP es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica”.

Para finalizar, en cuanto al período de tiempo durante el que debe estar situado en España el llamado centro de intereses económicos del contribuyente, la Administración tributaria defiende que se cumple el requisito si el mismo está localizado en España la mayor parte del periodo impositivo, esto es, bastaría con que durante más de 183 días al año fuera en él donde aquel se sitúa.

1.2.3. Presunción familiar

El último párrafo del artículo 9.1.b) de la Ley IRPF, como dijimos, establece la que consideramos la tercera circunstancia de la que se desprende la residencia habitual de la persona física en territorio español señalando que *“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”*

Si tenemos en cuenta la ubicación sistemática de la norma y la función (limitada) que la misma desempeña, cabría sostener con LANASPA SANJUAN²⁶ que esta presunción iuris tantum actúa formalmente como la tercera circunstancia de la que deriva la residencia habitual en España de las personas físicas si bien debe aclararse que la misma no constituye materialmente un auténtico criterio familiar de residencia al no acoger plenamente las características del entorno familiar del individuo De ahí que, por poner un ejemplo, no tendría sentido que la conjunción copulativa «y» inserta entre «cónyuge no separado legalmente» e «hijos menores de edad» comporte que deban residir necesariamente en España el cónyuge y todos los hijos menores de edad dependientes del contribuyente²⁷.

²⁶ Cfr. LANASPA SANJUÁN, S: “La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal”, ob., cit., pág.33.

²⁷ Así lo mantienen, entre otros, ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F. quienes afirman que “para que entre en juego esta presunción han de tener la condición de residentes en España tanto el cónyuge 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 “núcleo familiar” no pueda ser considerado residente en España a efectos fiscales, tampoco cabrá invocar dicha presunción a efectos de determinar la residencia fiscal en territorio nacional” (Cfr. ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, números 221-222, agosto-septiembre 2001, pág. 95.

1.3. Situaciones equiparables

Además, el artículo 10 de la Ley IRPF recoge una serie de situaciones en las que equipara a determinadas personas que residen habitualmente en el extranjero con las personas residentes en territorio español, en este sentido, se considera contribuyentes a efectos de esta Ley:

Las personas físicas 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 miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de estas 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 ellos.
- 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 las 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.

No será de aplicación lo dispuesto anteriormente:

- a) Cuando las personas anteriores no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquel.
- b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado anterior.

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos anteriormente.

Por último, cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 8.2 de la Ley IRPF, 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 periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.

2.-RESIDENCIA AUTONÓMICA

2.1. Introducción

La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (en adelante también, CCAA) se proclama en el artículo 156 de la CE lo que supone que puedan lograr los recursos necesarios para el desarrollo de sus competencias. Obtenidos los ingresos necesarios, la autonomía financiera les confiere libertad para decidir su destino y ejercer dichas competencias. El artículo 157.1 CE enumera el elenco de recursos que se encuentra a disposición de las Haciendas autonómicas entre los que ocupan un papel esencial los impuestos cedidos²⁸ como el IRPF que se establecen en el sistema de financiación que se instaura al amparo del marco constitucional que contempla un régimen común y peculiaridades para algunas Comunidades Autónomas contenido en la Ley 8/1980 de 22 de septiembre, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas²⁹. Precisamente por ello, y porque entre los impuestos cedidos está el IRPF, debemos aclarar el concepto de residencia fiscal en las CCAA cuya determinación, lo veremos después en el Capítulo 3 de este trabajo puede generar problemas entre ellas a la hora de determinar dónde tributa cada contribuyente.

2.2.- Las CCAA de régimen común

En cuanto a las quince CCAA de régimen común³⁰ y las dos ciudades autónomas³¹

²⁸ El art. 157.1 a) CE incluye dentro de los recursos de las Comunidades Autónomas a los “impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado”, y al mismo tiempo resaltar que «la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde ... al Estado, mediante Ley Orgánica” (SSTC 181/1988, de 13 de octubre FJ 3; 192/2000, de 13 de julio, FJ 6; 16/2003, de 30 de enero, FJ 11; 72/2003, de 10 de abril, FJ 5; y 31/2010, de 28 de julio, FJ 132)

²⁹ BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

³⁰ El sistema de financiación recogido en el Título VIII y en la Disposición Adicional Primera de la CE, respeta las peculiaridades que por razones históricas han de mantenerse en determinadas Comunidades Autónomas, estableciéndose un régimen especial, el llamado régimen foral, para los territorios de Navarra y País Vasco. Las quince Comunidades Autónomas restantes así como las dos Ciudades con Estatuto de Autonomía, Ceuta y Melilla, se rigen por un sistema similar para todas ellas, el régimen común, cuya normativa básica en materia de financiación se integra además de por las referidas disposiciones constitucionales, por lo establecido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y el contenido de la Ley 8/1980 de 22 de septiembre, Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, ya mencionada, al amparo del art. 157 de la CE.

³¹ De acuerdo con lo previsto en el artículo 144.b) de la Constitución Española, las Ciudades de Ceuta y Melilla, sin dejar de ser Entidades Locales, disponen de sendos Estatutos de Autonomía aprobados, respectivamente, por las Leyes Orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo. Reciben un tratamiento fiscal especial adecuado a su singularidad geográfica, disponen de un régimen de fiscalidad indirecta especial, que no afecta al IRPF cuyo análisis nos ocupa.

El vigente artículo 10.4 de la LOFCA detalla, en los siguientes términos, los puntos de conexión que van a ser utilizados en la cesión impositiva dependiendo del tipo de tributo de que se trate, sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de cesión: En lo que se refiere al IRPF, que nos interesa particularmente, la letra a) señala a este respecto que *“cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante”*

Se enuncia aquí el criterio de conexión que afecta al IRPF, en concreto: el domicilio fiscal o la residencia habitual. La misma LOFCA define en sus artículos 28 qué debe entenderse por residencia habitual de personas físicas y en lo que aquí nos interesa regula diferentes reglas, de aplicación subsidiaria, que atribuyen la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma determinada a los residentes en territorio español³²:

La **primera** es la permanencia en el territorio de la región un mayor número de días de los siguientes períodos:

- .- Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La residencia que corresponda a los contribuyentes de este tributo, será la tomada como referencia en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.
- .- Del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- .- Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En este periodo de permanencia deben computarse las ausencias temporales estableciéndose la presunción iuris tantum de que se permanece en el territorio de una Comunidad cuando en el mismo

³² Seguimos en este punto el planteamiento de MANZANO SILVA, E.: “La residencia habitual en el sistema tributario autonómico”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* MERINO JARA, I (Dir.) VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (Coord.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 7/2018*, págs. 388 y ss.

radique su vivienda habitual, definida conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La **segunda** regla, que se utiliza cuando no resulta posible determinar la permanencia conforme a la anterior, confiere la residencia al territorio de la Comunidad Autónoma donde los obligados tengan su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

- .- Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- .- Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- .- 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.

La tercera regla, cuando no concurren ninguna de las circunstancias anteriores, sería identificar el lugar de residencia con el último declarado a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³³.

En lo que se refiere ya en concreto al IRPF debemos destacar que en su mecanismo liquidatorio hay dos circunstancias relevantes deben tenerse en cuenta a los efectos que nos ocupan:

- La primera: la aplicación de distintos tipos a las bases liquidables general y del ahorro.
- La segunda: que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el régimen de financiación de las CCAA³⁴, ha cedido a éstas últimas de forma parcial el rendimiento del IRPF producido en su territorio. Esta cesión ha determinado la asunción de

³³ A las reglas mencionadas en el texto se añaden la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por la que se atribuye la residencia a la Comunidad Autónoma en que residen habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas y la que confiere la residencia en el territorio en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos, a las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural.

³⁴ BOE, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

competencias normativas en la fijación de la escala autonómica aplicable a la base liquidable general: la estructura de esta escala deberá ser progresiva.

Esto va a implicar la existencia de dos cuotas íntegras: la cuota íntegra estatal y la cuota íntegra autonómica que es la que corresponde a las CCAA³⁵.

De conformidad con el artículo 71 de la Ley IRPF, para la determinación del gravamen autonómico se aplicarán las normas relativas a la sujeción al impuesto, determinación de la capacidad económica, tributación familiar y regímenes especiales contenidas en la Ley IRPF. En este sentido, el artículo 72 de la Ley IRPF regula la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma de los residentes en el territorio español, siguiendo lo determinado en la LOFCA de forma que:

a) Los contribuyentes residentes en territorio español por permanecer en el mismo más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo impositivo, criterio objetivo que no debería suponer graves problemas³⁶.
2. Cuando no fuese posible determinar la permanencia a la que se refiere el punto anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, es decir, donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF.
3. Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los dos puntos anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

³⁵Cfr. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: “A vueltas con los beneficios tributarios concedidos por normativa autonómica. el caso particular del mantenimiento del domicilio social en el territorio de una CCAA para su disfrute”, *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (MANUEL LUCAS DURÁN (DIR.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 6/2019, disponible en línea en la web del IEF en file:///C:/Users/Usuario/Documents/2019_06.pdf (Consultado el 10 de mayo de 2022) págs. 194 y ss.

³⁶Así lo denomina E. SIMÓN ACOSTA definiéndolo como “*un criterio a primera vista objetivo*” que no debería entrañar excesivas dificultades. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, 2016.

b) Los contribuyentes residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

c) Los contribuyentes residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el artículo 9 de la ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellos.

Por otro lado, respecto del cambio de residencia, las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán con sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión. Es importante señalar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años. En concreto, para no estimar el cambio de residencia han de concurrir las circunstancias siguientes³⁷:

.- Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio. En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

.- Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

³⁷ Cfr. MANZANO SILVA, E.: “La residencia habitual en el sistema tributario autonómico”, ob., cit., pág. 389.

- Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

En estos supuestos deberán presentarse las autoliquidaciones complementarias que correspondan incluyendo los correspondientes intereses de demora. En todo caso, los conflictos potenciales se deben dirimir por La Junta Arbitral de régimen común, regulada en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, que se ocupa de resolver los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas de régimen común, o entre éstas entre sí, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos y de la competencia en relación con los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos³⁸.

Además, según el artículo 30.3 de la Ley 22/2009, cuando los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades distintas y optaren por la tributación conjunta, el rendimiento que se ceda se entenderá producido en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.

2.3. La Comunidad autónoma del País Vasco: régimen de Concierto

El Concierto Económico es el instrumento jurídico que regula las relaciones tributarias y financieras entre la Administración General del Estado de España y la Comunidad Autónoma del País Vasco³⁹. Las provincias vascas de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa se

³⁸ Se ocupa del estudio de esta Institución SIMÓN ACOSTA, E, “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas: su naturaleza”, *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, VV. (Coords.), Vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 1937 y ss.

³⁹ Señala DE LA HUCHA CELADOR que “*Los Concierdos o Convenios constituyen, desde el punto de vista material, normas a cuyo través se opera una compartición del poder tributario entre el Estado y los territorios forales, se fijan los puntos de conexión determinantes de la exacción de los impuestos por uno o por otros, se establecen los pertinentes criterios de armonización tributaria y se establecen las fórmulas (cupos o aportación económica) en virtud de las cuales los territorios forales contribuyen a financiar las cargas generales del Estado, no asumidas por los territorios históricos y/o por la Comunidad Autónoma; en el caso de la CAPV para la determinación del cupo y teniendo en cuenta que los titulares del poder tributario son los territorios históricos -y no la CAPV- la fijación de los cupos provinciales (cuya suma determina el cupo global de la Comunidad Autónoma) exige determinar la cuantía de los tributos concertados que no se destinan a financiar competencias propias de las Diputaciones forales respectivas sino a financiar competencias autonómicas del País Vasco. Estas características, expuestas someramente, requieren de precisiones adicionales que contribuyan*

encuentran fuera del régimen común y constituyen lo que se denomina como Régimen Foral, lo que les otorga un régimen de financiación singular y privativo que las dota de un amplio poder fiscal y financiero. De acuerdo con el propio Concierto Económico⁴⁰, las Diputaciones Forales y sus haciendas tienen la facultad de regular los principales impuestos directos (IRPF, Patrimonio, Sociedades, Donaciones y Sucesiones), pudiendo establecer sus tipos impositivos, reducciones, deducciones y demás elementos esenciales, y de recaudarlos; mientras que en el caso de los impuestos indirectos (IVA e Impuestos Especiales), su capacidad normativa es limitada, pero sí se encargan de recaudarlos.

No obstante, el Concierto Económico también tiene sus limitaciones y obligaciones. En primer lugar, debe respetar la solidaridad interterritorial contribuyendo al Fondo de Compensación. Además, los territorios históricos se comprometen a mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, y a colaborar y coordinarse con el Estado en materia fiscal y financiera. Finalmente, se debe someter a los tratados y convenios internacionales suscritos por el Estado y que formen parte de su ordenamiento interno.

Más concretamente en lo referente ya a la residencia fiscal en el País Vasco a efectos del IRPF, se encuentra regulado por el artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y las siguientes Normas Forales: en el caso de la provincia de Álava, en el artículo 3 de la Norma Foral 3/2007, de 27 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;⁴¹ en el caso

a acotar el concepto de Concierto o de Convenio” en DE LA HUCHA CELADOR, F.: El Régimen Jurídico del Concierto Económico, Ad concordiam, Bilbao, 2006, págs. 44-45.

⁴⁰ Después de la aprobación de la Constitución de 1978 y del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, se pacta la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con una vigencia de 20 años. El régimen de Concierto Económico en los Territorios Históricos del País Vasco que se incluyó en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre cuyo apartado 2a) atribuye a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la competencia para regular el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto. El Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad autónoma del País Vasco actualmente vigente se aprobó por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE, núm. 124, de 24 de mayo de 2002), el cual fue reformado en el 2007, mediante Ley 28/2007 de 25 de octubre cuyo artículo 1. Uno atribuye competencia a las Instituciones de los Territorios Históricos para regular su régimen tributario, con la previsión establecida en el artículo 3, de que “*Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico, límite por tanto a su potestad normativa*”. (Cfr .ARMENTIA BASTERRA, J.: “Concierto económico: algunas consideraciones generales”, *Revista Quincena Fiscal*, num.19/2017 parte Estudios [BIB 2017/13292](#))

⁴¹ BOTHA núm. 18 de 12 de febrero de 2007.

de Vizcaya, en el artículo 3 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴²; y en el caso de Guipúzcoa, en el artículo 3 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa⁴³.

Entre las características propias de la residencia en el País Vasco a efectos del IRPF, se pueden destacar las siguientes⁴⁴ que además se sistematizan por la Dirección General Tributos entre otras en su Consulta 337/2015, de 22 de octubre de 2015⁴⁵ al siguiente tenor:

En primer lugar, las personas físicas con residencia habitual en el territorio del País Vasco deberán tributar por la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido. En este caso, estas personas serán gravadas por la Diputación Foral competente por razón del territorio: Vizcaya, Álava o Guipúzcoa.

En segundo término, se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en un Territorio Histórico concreto de acuerdo con las siguientes reglas:

- *la primera*, cuando habiendo permanecido en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en un Territorio Histórico sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco;
- *la segunda*, cuando tenga en un Territorio Histórico su principal centro de intereses, se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en un Territorio Histórico más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas; y,

⁴² BOB 30 diciembre de 2006.

⁴³ BOG núm. 247 de 30 de diciembre de 2006.

⁴⁴ Cfr. MILLA IBÁÑEZ, J.J.: “La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta”. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, páginas 98 y 99.

⁴⁵ Puede consultarse en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/_menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Foral/Resoluciones_de_las_Juntas_Arbitrales_y_Consultas/Consultas_Tributarias/Pais_Vasco/Todas_las_Consultas/Consulta_n_337_2015.shtml

- *la tercera*, cuando sea un Territorio Histórico concreto el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

En tercer lugar, las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes del País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos⁴⁶.

En cuarto término, cuando se presuman que una persona física es residente en el territorio español, por tener su residencia habitual en un Territorio Histórico su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquella, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

Y, por último, cuando se produzcan cambios de residencia se atenderá a los siguientes criterios: *el primero*, que los contribuyentes residentes en un Territorio Foral que pasasen a tener su residencia habitual en otro territorio, foral o común, o que teniendo su residencia habitual en otro territorio, foral o común, pasasen a tener su residencia habitual en este Territorio Foral, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento; y *el segundo*, que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Además, en este caso, los contribuyentes deberán presentar las declaraciones que correspondan ante la Administración Tributaria de su residencia habitual, con inclusión de los intereses de demora.

En todo caso, los conflictos que se susciten a este respecto se dirimen por la Junta Arbitral del País Vasco prevista en el Concierto Económico y regulada en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre⁴⁷, se le encomiendan las tareas indicadas, a las que se suman

⁴⁶ Vid. Consulta de la Dirección General de Tributos 1555/2004, de 4 de agosto de 2004.

⁴⁷ BOE núm. 14, de 16 de enero de 2008.

la interpretación y aplicación del Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales y la resolución de las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes; resulta competente cuando el citado conflicto se plantea entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma⁴⁸.

No obstante, esta regulación establecida en las Normas Forales, de acuerdo con lo establecido por el artículo 5 de las tres Normas Forales Vascas, se entiende sin perjuicio de los Convenios de doble imposición suscritos por España, que tienen vigencia, salvo mención expresa en contrario, en todo el territorio español.

2.4. La Comunidad Autónoma de Navarra: régimen de Convenio

La propia Comunidad Foral de Navarra afirma que su Hacienda foral tiene la potestad para establecer y recaudar los impuestos correspondientes a su territorio de acuerdo con la Ley Orgánica 13/1982, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra⁴⁹, que reconoce la potestad de esta Comunidad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario dentro del sistema general, estableciéndose que las relaciones de orden tributario y financiero entre Navarra y el Estado vendrán reguladas por el sistema de Convenio. Con los ingresos obtenidos financia los servicios públicos de su competencia (sanidad, educación, políticas sociales, carreteras, etc.) y, mediante una contribución conocida como aportación económica, satisface al Estado el importe correspondiente a las competencias que no tiene asumidas y que, por tanto, la Administración central presta en su territorio.

Para regular este sistema, el Convenio establece y armoniza las relaciones tributarias y financieras entre Navarra y el Estado, y fija el mecanismo para calcular la aportación económica⁵⁰.

⁴⁸ Se ocupan de analizarla, entre otros. DE LA HUCHA CELADOR, F, “El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria. El papel de la Junta Arbitral del País Vasco”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, 1251 y ss., y MERINO JARA, I.: “Concierto Económico y Junta Arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 49, 2015, págs. 93-120.

⁴⁹ BOE, núm. 195, de 16 de agosto de 1982.

⁵⁰ Cfr. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: “Residencia habitual y domicilio fiscal en el Convenio Económico de Navarra”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e*

Este sistema surgió a mediados del siglo XIX, cuando Navarra perdió su condición de Reino y se integró en lo que podría denominarse como mercado único español. En sus más de 170 años de existencia, ha coexistido con regímenes políticos y tributarios de toda clase, hasta adaptarse a las exigencias establecidas por la Unión Europea para el mercado común europeo.

La normativa que regula la residencia en la Comunidad Foral de Navarra estará compuesta por los artículos 8 y 9 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y los artículos 4 y 10 del Texto Refundido de la Ley foral del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008 de 2 de junio).

Al igual que en el caso del País Vasco, procederé a resumir las características propias de la residencia en la Comunidad Foral de Navarra a efectos del IRPF⁵¹:

En primer lugar, el impuesto que se regula en esta Ley Foral será de aplicación a los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra (artículo 4 del Texto Refundido de la Ley foral del IRPF y artículo 9 de la Ley 28/1990).

En segundo término, las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas: *la primera*, cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días del periodo impositivo, en el IRPF; o del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.; *la segunda*, cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados

internacional MERINO JARA, I (Dir.) VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (Coord.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 7/2018*, págs. 407 y ss.

⁵¹ Cfr. MILLA IBÁÑEZ, J.J.: “*La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta*”. Ed. Tirant lo Blanch, páginas 100 y 101.

del capital mobiliario; y, *la tercera* cuando sea este el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En tercer lugar, también se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos; y, cuando, de acuerdo con la normativa del IRPF, se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

En cuarto lugar, cuando no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio navarro y optasen por la tributación conjunta, el impuesto les será aplicable cuando resida en el citado territorio el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable (artículo 4 del Texto Refundido de la Ley foral del IRPF).

Y, por último, que, a efectos de esta Ley Foral, los miembros de una pareja estable serán considerados como cónyuges (Disposición Adicional Segunda del Texto Refundido de la Ley foral del IRPF).

Por último, y como en los casos anteriores la Junta Arbitral de Navarra, prevista en el Convenio Económico y regulada en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, asume las mismas tareas que la Junta Arbitral del País Vasco cuando el conflicto se suscite entre la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma.

3. ALGUNAS PARTICULARIDADES ENTORNO A LA RESIDENCIA FISCAL

Sin pretender agotar las cuestiones que suscita el tema de la residencia fiscal nos vamos a centrar en lo que hemos denominado algunas particularidades que presenta y que afectan tanto al criterio aplicable en el IRPF estatal, como al aplicable a las CCAA.

3.1.- La denominada “Ley Beckham”

Una de las particularidades en el tema de la residencia fiscal la constituye la conocida como “Ley Beckham”⁵² que es la normativa de aplicación del régimen de impatriados.

En España tiene consideración de impatriado⁵³ aquel trabajador que suscribe un contrato de trabajo con un empleador en un país extranjero, pero que es para prestar servicios en otro país, en este caso España⁵⁴. También lo serían aquellos trabajadores extranjeros que se desplazan a España con la finalidad de suscribir un contrato con un empleador español.

Este régimen de impatriados es de aplicación voluntaria y se encuentra regulado fundamentalmente en la Ley IRPF, en concreto en su artículo.93 y su disposición transitoria 17º, así como en los artículos 113 a 120 del reglamento del IRPF, y en las OM EHA/848/2008 y OM HAP/2783/2915 que regulan los modelos que se deben presentar para dar cumplimiento a dicho régimen⁵⁵.

Fue la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social⁵⁶ la que introdujo con efectos desde el 1 de enero de 2004 la posibilidad de que las personas que se desplazasen a territorio español como consecuencia de un contrato de trabajo y adquirieran su residencia fiscal en España pudiesen optar por tributar por el Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes siempre que se cumplieran determinadas

⁵² Se conoce como la Ley Beckham por el jugador de fútbol que pudo aplicarla y beneficiarse de la rebaja tributaria que este régimen supone, pero actualmente los jugadores profesionales están excluidos de la posibilidad de aplicar este régimen.

⁵³ Cfr. ECIJA ADVISORY,; “Ley Beckham: régimen fiscal especial de impatriados”, Madrid, 27 de mayo de 2021 que puede consultarse en https://ecija.com/wp-content/uploads/2021/05/00.ECIJA_advisory_Nota-Informativa_Ley-Beckham.pdf

⁵⁴ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: “Modificaciones del régimen de nuevos residentes. España (Ley Beckham, Portugal y Reino Unido”, *Quincena fiscal*, núm. 21, 2009, págs., 7 y ss.

⁵⁵ Hasta 2005, todos los extranjeros que se trasladaban a España y pasaban más de 6 meses (183 días) al año en el país se convertían en residentes fiscales.

⁵⁶ BOE, núm., 313, de 31/12/ 2003.

condiciones. Este régimen se terminó de desarrollar en el 2005 y al principio se incluyeron bastantes preceptos en el reglamento de IRPF, lo que originó un aluvión de críticas y para acabar con la inseguridad jurídica de un posible rechazo constitucional, muchos preceptos se acabaron por introducir en la ley en los años siguientes.

ESTEBAN⁵⁷ resume de la siguiente manera esta ley: *“los extranjeros que fijen su residencia fiscal en España y cumplan determinados requisitos pueden acogerse a este régimen especial. Se llama ley Beckham porque, en un principio, fueron los deportistas profesionales quienes dieron pie a que el legislador aprobase este régimen específico. Sin embargo, en la actualidad, están excluidos del mismo. Básicamente, supone tributar a un tipo fijo (del 24 %) todas las rentas de trabajo. Si superan los 600.000 euros al año, la tasa se incrementa al 45 %.*

La aplicación de esta ley es ventajosa para los impatriados con sueldos elevados. Aunque depende de las circunstancias personales del contribuyente, se suele decir que compensa a partir de un salario bruto anual de 60.000 euros aproximadamente, “si solo se tiene en cuenta los rendimientos del trabajo”.

En resumen, el régimen especial consiste en que básicamente se tributar a un tipo fijo del 24% en el IRPF por los rendimientos del trabajo por los primeros 600.000 euros, como se tratara de no residente, pero siendo residente fiscal en España. El exceso de 600.000 euros tributaría al 45%.

Este régimen especial pueden aplicarlo aquellas personas físicas que cumplan los siguientes **requisitos**:

1. Que no hayan sido residentes en España **durante los diez periodos impositivos anteriores** a aquel en el que se produce su desplazamiento a territorio español.
2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
 1. Como consecuencia de un **contrato de trabajo** (excepto para los deportistas profesionales).

⁵⁷ Cfr. ESTEBAN, P: “Hacienda exime de tributar por rentas en especie a los acogidos a la Ley Beckham”, *Cinco Días*, Madrid, 28 de abril 2020.

2. Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada.
3. Que no obtenga rentas mediante un **establecimiento permanente** situado en España.

Si se cumplen estos requisitos puede optarse voluntariamente por aplicar este régimen especial, en cuyo caso estarás sometido por obligación real al **Impuesto sobre el Patrimonio** en España, permitiéndose pese a tributar como no residente aplicar la deducción de 300.000 euros correspondiente a la vivienda habitual.

La aplicación de régimen especial conlleva aparejada las siguientes **especialidades**, a saber:

1. Se debe **tributar por la renta mundial en España**, lo que puede compensar si en otro país el porcentaje es superior al que corresponde pagar aquí (24%).
2. **No pueden compensarse rentas** entre ellas, es decir, no se compensan las pérdidas con ganancias.
3. Las **ganancias patrimoniales** tributan como el resto de residentes, esto es, 19% por los primeros 6.000 euros, el 21% hasta 50.000 euros y el 23% por el exceso de 50.000 euros.

Los modelos principales para su aplicación son el modelo 149 “*Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Comunicación de la opción, renuncia, exclusión y fin del desplazamiento*”, y también el modelo 151 “*Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*”, que es con el que cumplimentamos la obligación de realizar nuestra declaración anual, en idéntico plazo al modelo 100 para los contribuyentes del IRPF.

También se aplica el modelo 150, que es para la declaración de los contribuyentes que adquiriendo la residencia fiscal con anterioridad a 2015 y quisieron mantener la tributación conforme a las normas tributarias anteriores a la última modificación de la Ley 36/2006 de 29

de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁵⁸, producida por la ley 26/2014⁵⁹, reforma reciente del IRPF por la que ha introducido numerosas modificaciones en la Ley IRPF y una de las más importantes a este respecto es la que afecta, precisamente al Régimen Especial de Impatriados.

Dispone PARDO DESANTAYANA⁶⁰ que, ateniéndonos al ámbito deportivo, la última reforma fiscal excluye de este régimen a las contrataciones de deportistas profesionales desde el 1 de enero 2015, aunque existe un régimen transitorio para los desplazamientos anteriores que permite su aplicación.

Pero si se analiza para el conjunto de directivos y profesionales que sí se pueden acoger al mismo, también ha habido novedades de calado. Por un lado, desaparece el límite de 600.000 euros para poder aplicarse el régimen, si bien hasta dicho importe tributarán al 24% y a partir de ahí al 45% (47% en 2015).

En definitiva, la nueva situación para impatriados desde el 1 de enero de 2015 es que se introduce una previsión legal que limita la aplicación de las exenciones del artículo 7 LIRPF si bien no se limita la aplicación de las retribuciones que quedan exentas por el 42 LIRPF⁶¹, desapareciendo la exclusión automática del régimen ocasionada por la obtención de las rentas exentas⁶².

En otras palabras, se elimina el requisito de que los trabajos se realicen en territorio español y en beneficio de una compañía española, así como la extensión de este régimen a los administradores de forma que con la nueva regulación *"la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del Régimen especial se*

⁵⁸BOE, núm. 286, de 30/11/2006.

⁵⁹BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

⁶⁰Vid. PARDO DESANTAYANA, B.: "La nueva Ley Beckham", *Cinco Días*, Madrid, 30 de marzo 2015.

⁶¹ Aclara la Consulta Vinculante de la DGT V0589-20, de 16 de marzo de 2020 que los impatriados que calculen su deuda tributaria acorde a la modificación entrada en vigor el 1 de enero de 2015 podrán aplicarse la exención para las retribuciones en especie que cumplan los requisitos del artículo 42 LIRPF sin quedar excluidos del régimen especial, remitiéndose a la Resolución Vinculante **V0401-16 de 02-02-2016** (relativa al tratamiento fiscal de un sistema de retribución flexible para el caso de trabajadores no residentes) en la que se afirma que *"la determinación de los rendimientos de trabajo obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, se realizará de acuerdo con las normas establecidas en la referida Ley 35/2006, lo que implica la aplicación de las reglas que para la determinación de cuándo se produce una renta en especie y su valoración se establecen en los artículos 42 y 43 de la LIRPF."*

⁶² En la situación de los impatriados hasta el 1 de enero de 2015 se podrían obtener rentas exentas conforme a lo dispuesto en los artículos 7 y 42 LIRPF, pero su obtención implicaba la exclusión del régimen.

*entenderán obtenidos en territorio español*⁶³. Por tanto y conforme a la nueva normativa, un rendimiento del trabajo generado durante varios ejercicios y percibido por el empleado mientras le es de aplicación el nuevo régimen quedará sujeto a tributación en España en su totalidad y asimismo podrá quedar sujeto a tributación también en el país donde se generó dicha renta, en la parte proporcional al trabajo desarrollado en dicho país, dando lugar a situaciones de doble tributación, sin que esté prevista la eliminación de la misma en ninguno de los dos países afectados. Hablamos, por ejemplo, del salario extranjero obtenido por el empleado en el año del desplazamiento a territorio español, o del bono del año previo al desplazamiento, o de una posible retribución plurianual diferida, o de sistemas de incentivos basados en acciones.

Con la actual normativa podrían darse situaciones de una tributación sobre una misma renta de hasta el 90 por ciento que podría hacer desaconsejable el régimen.

La medida tiene impacto económico no solo desde un punto de vista tributario, sino que también supondría el encarecimiento en las contrataciones de los empleados en territorio español, al no ser aconsejable el régimen especial lo que afectaría claramente, entre otros al mundo del fútbol⁶⁴.

Debido a la polémica producida por estas reformas señala PARDO DESANTAYANA que *“no se darán situaciones de doble tributación en aquellos supuestos de rendimientos del trabajo derivados de un empleo en país distinto a España y obtenidos con anterioridad a la asignación a España, ya que éstos no se entenderán obtenidos en territorio español y por tanto no tributarán en España bajo el Régimen especial”*. Sin embargo, advierte que *“sí podrán darse situaciones de doble imposición, en aquellos supuestos de rendimientos del trabajo obtenidos y derivados de empleo en el extranjero, bien mientras el empleado está asignado en España o bien una vez ha finalizado su asignación, ya que, en ambos casos, bajo el Régimen Especial, se entenderán obtenidos en territorio español y por tanto quedarán sujetos a tributación en España.”*⁶⁵

⁶³ *Ídem.* PARDO DESANTAYANA.

⁶⁴ Sobre este tema en cuestión recomendamos el artículo de TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “La recuperación de la «Ley Beckham» para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid”, *Diario La ley*, Núm. 9451, 2019.

⁶⁵ *Vid.* PARDO DESANTAYANA, B.: “La nueva Ley Beckham”, *Cinco Días*, Madrid, 30 de marzo 2015.

3.2. La llamada “Cuarentena fiscal”

La “cuarentena fiscal” es el nombre que se le designa a lo establecido en el artículo 8.2 de la Ley IRPF que dispone lo siguiente: *“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.”*

Por lo tanto, establece que, si un nacional español traslada su residencia a un Estado considerado paraíso fiscal, seguirá siendo considerado como residente español durante el mismo período impositivo en el que tuvo lugar el cambio y durante los cuatro años siguientes, incluso aunque pruebe que efectivamente está residiendo en ese paraíso fiscal.

A estos efectos, la noción de paraíso fiscal es un concepto propio del Derecho Internacional Tributario y son dos, en principio, los sistemas que las distintas legislaciones internas han utilizado a la hora de determinar qué territorios tienen la consideración de paraísos fiscales: bien la fijación de una serie de criterios objetivos, de manera que todos los territorios que los cumplan tendrán la consideración de paraísos fiscales, bien la elaboración de un “listado positivo o negativo” en la que se indican los países o territorios que se consideran o no como paraísos fiscales.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las características claves utilizadas para determinar que un territorio se califique como paraíso fiscal son cuatro:

- La primera es si la jurisdicción no impone impuestos o impone impuestos exclusivamente nominales (ficticios o no efectivos), reconociendo, no obstante, que este criterio de la no imposición o la imposición nominal no es suficiente, por sí solo, para calificar a un territorio como paraíso fiscal. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a imponer impuestos directos y, si los impone, a determinar el tipo de gravamen que considere oportuno. Según este organismo es preciso analizar los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es o no paraíso fiscal.

- Si hay ausencia de transparencia.
- Si existen leyes o prácticas administrativas que evitan el efectivo intercambio de información con fines fiscales con otros gobiernos sobre los contribuyentes beneficiarios de los inexistentes o nominales impuestos.
- Si no se exige el desarrollo de una actividad efectiva en el territorio.

Para España, de acuerdo con la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, serán considerados paraísos fiscales los países o territorios que se determinen reglamentariamente, dejando de serlo aquellos que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria con el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos Convenios o acuerdos se apliquen; volviendo a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales Convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

No obstante, antes de que se haya producido esta determinación, ha sido la Unión Europea la que ha elaborado una lista de 17 países y territorios no cooperadores en materia fiscal⁶⁶, que deberá actualizarse anualmente.

Mientras no se adopte este listado por el ordenamiento jurídico español, para conocer los paraísos fiscales que son considerados por España como tal, se debe acudir al artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/199, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991⁶⁷.

En consecuencia, la aplicación de esta regla, supone para un contribuyente seguir tributando durante cinco años como si de un residente en España se tratara, es decir, por su renta mundial, sin que se admita prueba en contrario, siempre y cuando en él concurren las

⁶⁶ Esta lista fue aprobada por los Ministros de Finanzas de los Estados miembros de la UE el 5 de diciembre de 2017. Puede revisarse la lista completa de países incluidos en esta lista en la siguiente página web: [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-17-5122_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-5122_en.htm)

⁶⁷ BOE, núm. 167, de 13/07/1991.

siguientes circunstancias: que sea una persona física de nacionalidad española, que haya tenido su residencia fiscal en España y, que cambie su residencia a un territorio considerado paraíso fiscal por España

En opinión de PUIG I VILAMU⁶⁸ esta norma lo que establece es una presunción de que todo traslado a un paraíso fiscal es, sino con la finalidad de evadir, como mínimo con la finalidad de eludir y, en cualquier caso, por motivos fiscales. Para este autor, el error de esta norma es olvidar la admisión de la prueba de que el traslado de residencia no se efectúa únicamente para eludir impuestos, sino por otras razones. Por lo cual, y dado que la ley habla de que “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto”, parece que esta regla de los cinco años no será aplicable si previamente se pierde la condición de residente trasladándose a otro país. De todas formas, establece el autor que no parece lógico que la solución aconsejable sea hacer un traslado ficticio a un Estado haciendo creer a las autoridades fiscales españolas que se reside en ese Estado durante el primer año para, una vez perdida la condición de residente en España, trasladarse “oficialmente” de ese Estado al territorio considerado paraíso fiscal.

Dispone PICÓN GONZALES⁶⁹ que esta norma ha recibido muchas críticas, especialmente las que subrayan la injustificada calificación como conducta fraudulenta de ciertos comportamientos que realmente no constituyen sino meras economías de opción. Si este mandato es imperativo, solo cuando la autoridad fiscal del paraíso certifique dicha circunstancia (la estancia por más de seis meses en su territorio) o cuando la prueba se consiga por otra vía, el presunto deslocalizado perderá la condición de residencia fiscal en España. Resalta el autor la facilidad con que las autoridades fiscales de ciertos paraísos fiscales emiten certificados de todo género y naturaleza que dan acceso a la condición de residente tributario, a quien no se le exigirán mayores obligaciones fiscales, en contraste con las jurisdicciones de alta imposición.

Finaliza recordando que no debe olvidarse que, si el objetivo final del contribuyente es huir de su fiscalidad natural y localizarse tributariamente bajo un determinado estatuto fiscal, este lo podría lograr en ciertos países no incluidos en la lista de paraísos así calificados por la

⁶⁸ Vid.: PUIG I VILAMU, S: *Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF*. pág. 2.

⁶⁹ Cfr. PICÓN GONZÁLES, J.: *Paraísos fiscales: rompiendo mitos: Evolución, usos y medidas antiparaísos*. Ed: Dogma Ediciones, 13 julio 2020. pág. 34.

administración española, o bien servirse de un país de residencia de paso, en tránsito hacia su destino fiscal definitivo. Estas posibilidades, así como la renuncia a la nacionalidad española, permitirán eludir la aplicación de la cuarentena fiscal⁷⁰.

3.3. Residencia fiscal de los funcionarios de las organizaciones internacionales

El Tribunal Internacional de Justicia define al agente de las organizaciones internacionales como: "*cualquiera que, funcionario remunerado o no, haya sido encargado por un órgano de la Organización de ayudar al ejercicio de una de las funciones de la misma. Es decir, cualquier persona a través de la cual la Organización actúa*"⁷¹.

De esta manera, se pueden distinguir las siguientes clases de agentes internacionales: los que ejercen funciones de carácter representativo o técnico, como presidir los órganos o formar parte de los mismos, sin que quepa confundirlos con los simples representantes de los Estados; los llamados colaboradores exteriores; las personas que trabajan para las organizaciones en calidad de expertos; los llamados colaboradores exteriores; y los funcionarios internacionales⁷².

Por lo tanto, se puede deducir que el agente es un concepto más amplio que el de funcionario internacional, de tal manera que, como indica PÉREZ MONTERO, el agente constituiría el género, en tanto que el funcionario sería solo la especie⁷³.

Al funcionario le define BASDEVANT como "*todo individuo encargado por los representantes de los diversos Estados o por un Organismo que actúa en nombre de estos como consecuencia de un acuerdo interestatal y bajo el control de los unos o del otro, para, sometido a reglas especiales, ejercer, de manera continua y exclusiva, funciones de interés del conjunto de los Estados en cuestión*"⁷⁴.

⁷⁰ Cfr. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Todo sobre el Impuesto a la renta de no residentes*, Ed: Praxis, Barcelona, 1999, pág.39.

⁷¹ Dictamen sobre la Reparación de daños sufridos al servicio de las Naciones Unidas de 11 de abril de 1949.

⁷² Vid. DÍEZ DE VELASCO, M: *Las organizaciones internacionales*, 16ª edición, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 37 y 38.

⁷³ Vid. PÉREZ MONTERO, J: *Algunas consideraciones sobre la protección de los funcionarios internacionales especialmente ala de los agentes de la Organización de las Naciones Unidas, Homenaje al profesor Sela Sampil*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1970, pág. 360.

⁷⁴ Vid. BASDEVANT, S: *Les Fonctionnaires Internationaux*, Librairie du Recueil Sirey, París, 1931, pág. 53.

Entre sus derechos figuran recibir la remuneración estipulada para su categoría, ayudas familiares y de escolaridad, disfrutara de vacaciones anuales retribuidas, gastos de viajes a su país de origen, derecho al retiro y pensión de jubilación. Además de estos derechos, es habitual que a los funcionarios se les concedan ciertos privilegios fiscales, entre lo que destacan la exención de impuestos sobre sueldos y emolumentos pagados por la organización⁷⁵.

Los privilegios fiscales en materia diplomática y consular se encuentran normalmente en los Convenios de Doble Imposición (de ahora en adelante CDI), que son directamente aplicables una vez publicados en el Boletín Oficial del Estado. Y en los contados casos en los que no existan Convenios internacionales aplicables, de todos modos, los citados privilegios fiscales en materia diplomática encuentran su base en normas de Derecho Internacional General (costumbres y principios generales) aplicables, aunque no exista un consentimiento expreso del Estado. Así pues, se dan casos en lo que los funcionarios de una determinada organización no van a tener que tributar por los sueldos que la misma les paga en los impuestos sobre la renta existentes en sus Estados miembros; pero, al mismo tiempo, por tales sueldos los funcionarios tienen que pagar un impuesto a la organización de la que dependen. La exención de esos sueldos en los impuestos de los Estados miembros evita casos de doble imposición con los impuestos exigidos por las organizaciones internacionales⁷⁶.

En esta situación se encuentran los funcionarios de la Unión Europea. Al mismo tiempo, tales sueldos van a estar exentos en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas en los Estados miembros⁷⁷.

Matiza LOPEZ ESPADAFOR que, en tales casos, al no tributar los citados funcionarios por sus sueldos en los impuestos de los Estados miembros de las organizaciones, sino solo a través de los impuestos de que estas sean titulares, se consigue que la carga fiscal que tales funcionarios soportan por sus sueldos sea similar con independencia del Estado

⁷⁵ Vid. DÍEZ DE VELASCO, M: *Las organizaciones internacionales*, ob. cit., pág.39.

⁷⁶ Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de ésta”, *Crónica Tributaria*, Núm. 134, 2010, págs. 97 y ss.

donde, con base en el destino que les asigne la organización, tengan su residencia habitual⁷⁸. Con ello se consigue que, las razones fiscales no influyan en la decisión de un funcionario de una organización internacional de optar por un Estado u otro como destino, siempre que la carga discal en función de su condición de funcionario la misma con independencia del Estado de residencia⁷⁹.

3.4. La determinación de la residencia fiscal en caso de conflicto

La determinación de la residencia fiscal de un contribuyente, en los supuestos de discrepancia entre dos Estados, necesita acudir al Convenio ratificado por ambos Estados al objeto de distribuir la soberanía fiscal. Por supuesto, la calificación de un sujeto como residente no está exenta de importancia, ya que el Estado de la residencia gravará al contribuyente conforme a una obligación limitada, es decir, por la denominada “renta mundial”. Este sometimiento del contribuyente a una obligación ilimitada, denominada tradicionalmente “obligación personal” tiene como consecuencia jurídico- fiscal la tributación de este por todas sus rentas con independencia del lugar donde se obtengan. La Ley del impuesto sobre el Patrimonio⁸⁰, la Ley 19/1991 de 6 de junio, recoge en su artículo 5 una clara definición de este concepto: son sujetos pasivos por obligación personal de contribuir las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español en los términos en que esta se define en la Ley del IRPF y estos sujetos pasivos por obligación personal de contribuir tributarán por la totalidad de su patrimonio neto, es decir, por su patrimonio neto mundial, con independencia del lugar donde ese encuentren los bienes o puedan ejercitarse los derechos. No obstante, en todo caso, el Estado de la fuente podrá someter a gravamen la misma renta por obligación limitada, denominada tradicionalmente como “obligación real”. Esta

⁷⁸Téngase en cuenta a este respecto que, incluso en el ámbito de la Unión Europea, los impuestos sobre la renta de las personas físicas pueden cambiar bastante de un Estado a otro y las consecuencias de residir habitualmente en uno u otro Estado serán muy diferentes.

⁷⁹Sirva de ejemplo de lo expuesto lo contenido en el “Acuerdo de sede entre la Organización de Estados Americanos y Estados Unidos”, suscrito en Washington, D.C., el 20 de marzo de 1975, donde al referirse a los privilegios para el personal al servicio de la organización establece:

“a) Inmunidad funcional o diplomática de proceso judicial según el rango del funcionario.

b) Inmunidad de obligación de servicio militar en la sede para los funcionarios que no son residentes permanentes o ciudadanos.

c) Exenciones de obligaciones migratorias y aduaneras.

d) Exención del impuesto a la renta percibida de la organización.

e) Libertad de tránsito.

f) Privilegios diplomáticos para los funcionarios de más alto rango”.

⁸⁰ BOE núm. 136, de 07/06/1991.

circunstancia es la que ampara la propuesta de los distintos métodos para evitar la doble imposición internacional⁸¹.

Como puede observarse del análisis de los diferentes modelos de CDI, el criterio delimitador del perímetro subjetivo de los CDI atiende a la residencia, siguiendo el modelo de la OCDE, y deja de lado los criterios de la ciudadanía o nacionalidad⁸². La doctrina de la OCDE entiende que el concepto de “residente de un Estado contratante” sirve, además de para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio, para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia y para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente⁸³.

Los CDI, como advierte CARMONA FERNÁNDEZ⁸⁴ no establecen criterios definitorios de la residencia fiscal, aunque sí precisan los requisitos que deban satisfacer los respectivos residentes fiscales de cada Estado contratante para acceder a los específicos beneficios del CDI, pudiendo darse el caso de un residente fiscal en un Estado según sus normas domésticas, a quien no se le otorgue la condición de residente en el sentido previsto en un Convenio, ya que este puede exigir determinadas condiciones adicionales para obtener su cobertura⁸⁵.

Partiendo del hecho de que cada Estado puede establecer criterios distintos para considerar a una persona física residente en el mismo, podría ocurrir que dos Estados coincidieran al considerar a una persona física residente. Por ello, el Modelo de la OCDE establece una serie de criterios para resolver este tipo de conflictos.

⁸¹ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo como medidas anti-abuso generales en el modelo de CDI de la OCDE”, en la obra colectiva *Las medidas Anti-Abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario* (SOLER ROCH, M.F. y SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 59 y 60.

⁸² Esta regla expuesta de los modelos de la OCDE admite excepciones, como en el caso de Estados Unidos que se reserva el derecho a gravar a sus ciudadanos y residentes incluyendo a algunos ex ciudadanos y a residentes de larga duración sin tener la consideración las disposiciones del Convenio.

⁸³ Cfr. MILLA IBÁÑEZ, J.J., *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta, el caso británico tras el Brexit*, Tirant Lo Blanch, 2019, pág.181.

⁸⁴ Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, Ed. CISS, 2º ed., 2007, pág.77.

⁸⁵ Este tipo de situaciones suelen darse cuando en prevención del uso interesado de los beneficios del tratado, los Convenios disponen de mandatos con el objetivo de excluir a todo sujeto que ilegítima o artificialmente pretenda la cobertura de un Convenio.

En concreto, lo que hace el modelo de CDI de la OCDE en su artículo 4.1, en primer lugar, es remitirnos a la legislación nacional al referirse al residente como “*toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*”. No obstante, el artículo matiza que no serán considerados residentes las personas “*que estén sujetas a la imposición exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*”⁸⁶.

Sin duda, los conflictos de doble residencia serán los que mayor ayuda necesitarán del Convenio, al encontrarse frecuentemente la situación de contribuyentes considerados residentes fiscales en dos Estados, simultáneamente. En este caso, las reglas para solucionar el conflicto que establece el Modelo de la OCDE, en su artículo 4.2, son los siguientes⁸⁷:

- a) *Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; Téngase en cuenta que el carácter de permanente que da la vivienda no requiere que el contribuyente será propietario de la misma, ya que los Comentarios a este artículo*⁸⁸ *reconocen que cualquier forma de vivienda debe ser admitida, al establecer que en lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas. 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.*

- b) *si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); A este respecto, debe acudirse*

⁸⁶Esta matización puede verse reflejada en el caso del ordenamiento jurídico español, donde la Ley IRPF establece un régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. En este régimen, “las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes”, siempre y cuando se establezcan una serie de condiciones expuestas en el artículo 93 de la Ley y se sigan los términos que se establezcan reglamentariamente.

⁸⁷ Cfr. MILLA IBÁÑEZ J.J., *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta. El caso británico tras el Brexit*, ob., cit.pág.187.

⁸⁸ Véase a este respecto el apartado 13 de los Comentarios al artículo 4.1.a) del modelo de la OCDE.

a los Comentarios a este artículo⁸⁹ en los que se aclara que 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. 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 que 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.

- c) *si no pudiera determinarse el Estado en 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 solamente del Estado donde more.*

- d) *si morara en ambos Estados, o no lo hubiera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente de Estado del que sea nacional.*

- e) *si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.* En este caso el modelo de la OCDE establece esta regla como cláusula residual al objeto de que, si el contribuyente fuera una persona física nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, la cuestión se resuelva de común acuerdo entre los Estados en cuestión conforme al procedimiento establecido en el artículo 25⁹⁰.

⁸⁹ Véase a este respecto el apartado 15 de los Comentarios al artículo 4.2 del Modelo de la OCDE.

⁹⁰ Véase a este respecto el apartado 14 de los Comentarios al artículo 4.2 del modelo de la OCDE.

CONCLUSIONES

Primera: La residencia fiscal es una condición o estado de la persona que implica una vinculación cualificada con el territorio de un ente público, supone la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en el lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes, por su duración y frecuencia, con la permanencia de otras viviendas o residencias y por una vinculación con sus actividades o intereses personales, profesionales o económicos.

De la normativa fiscal se extraen como criterios para determinar la residencia fiscal la permanencia y el centro de intereses.

Desde el punto de vista de la permanencia, será necesario que la persona física esté durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Además, hay que señalar que para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

El segundo criterio señala que será necesario que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Para finalizar, señalar que la normativa recoge una presunción familiar, por la que se determina que 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 aquel.

Segunda: En el caso de las Comunidades Autónomas, para conocer la residencia fiscal será necesario analizarlo desde dos puntos de vista diferentes: las que se rigen por el régimen común y las que se rigen por el régimen foral que tengan suscrito con el Estado.

En el caso del régimen común, los contribuyentes residentes en territorio español por permanecer en el mismo más de 183 días durante el año natural se considerarán residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo impositivo; cuando no fuese posible determinar la permanencia se

considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, es decir, donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF; y cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los dos puntos anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En el caso de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, para conocer los criterios aplicables a la residencia fiscal será necesario acudir, respectivamente, al Concierto y Convenio Económico que tienen suscrito con el Estado y que será de aplicación en materia tributaria en sus territorios.

Tercera: En lo referente a las particularidades que rodean a la materia, la conocida como “Ley Beckham”, es la normativa de aplicación del régimen de impatriados. La aplicación de esta ley es ventajosa para los impatriados con sueldos elevados debido a que los extranjeros que fijan su residencia fiscal en España y cumplan determinados requisitos pueden acogerse a este régimen especial. Se llama así porque, en un principio, fueron los deportistas profesionales quienes dieron pie a que el legislador aprobase este régimen específico. Sin embargo, en la actualidad están excluidos del mismo. Básicamente, supone tributar a un tipo fijo todas las rentas del trabajo hasta los 600.000 euros anuales.

Por otro lado, la “cuarentena fiscal” es la normativa por la que no perderán la condición de contribuyentes por el IRPF 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 periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.

En el caso de la residencia fiscal de los funcionarios de las Organizaciones Internacionales se dan casos, de acuerdo con los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Estado, en los que los funcionarios de una determinada organización no van a tener que tributar por los sueldos que la misma les paga en los impuestos sobre la renta existentes en sus Estados miembros, pero, al mismo tiempo, por tales sueldos los funcionarios tienen que pagar un impuesto a la organización de la que dependen. La exención de esos sueldos en los impuestos de los Estados miembros evita casos de doble imposición con los impuestos exigidos por las organizaciones internacionales.

Para finalizar, destacar que la determinación de la residencia fiscal de un contribuyente, en los supuestos de discrepancia entre dos Estados, necesita acudir al Convenio ratificado por ambos Estados al objeto de distribuir la soberanía fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA TRIBUTARIA. *Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía a efectos del IRPF*. (en línea) (Fecha de consulta: 1 de mayo de 2022) (<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-2-impuesto-renta-personas-generales/sujecion-irpf-aspectos-personales/residencia-habitual-territorio-comunidad-autonoma.html>).
- ALMAGRO MARTÍN, C: *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Ed. Dickinson, Madrid, 2019.
- ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F.: “La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, números 221-222, agosto-septiembre 2001.
- ARMENTIA BASTERRA, J.: “Concierto económico: algunas consideraciones generales”, *Revista Quincena Fiscal*, num.19/2017.
- BAENA AGULAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1994.
- BASDEVANT, S: *Les Fonctionnaires Internationaux*, Librairie du Recueil Sirey, París, 1931.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Todo sobre el Impuesto a la renta de no residentes*, Ed: Praxis, Barcelona, 1999.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, Ed. CISS, 2º ed., 2007.
- CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F. y MARTÍN LÓPEZ, J.: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de no residentes*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2011.

- DE LA HUCHA CELADOR, F, “El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria. El papel de la Junta Arbitral del País Vasco”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 2, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.

- DE LA HUCHA CELADOR, F.: *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, AD CONCORDIAM, Bilbao, 2006.

- DÍEZ DE VELASCO, M: *Las organizaciones internacionales*, 16ª edición, Tecnos, Madrid, 1997.

- ECIJA ADVISORY, Nota de prensa: “*Ley Beckham: régimen fiscal especial de impatriados*”, Madrid, 27 de mayo de 2021.

- ESTEBAN, P: “Hacienda exime de tributar por rentas en especie a los acogidos a la Ley Beckham”, *Cinco Días*, Madrid, 28 de abril 2020.

- FALCÓN Y TELLA, R.: “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario”, *Crónica Tributaria*, Núm. 61, 1992

- FALCÓN Y TELLA, R.:” Modificaciones del régimen de nuevos residentes. España (Ley Beckham, Portugal y Reino Unido)”, *Quincena fiscal*, Núm. 21, 2009.

- LANASPA SANJUÁN, S: “La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal”, *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (MANUEL LUCAS DURÁN (DIR.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 6/2019.

- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de ésta”, *Crónica Tributaria*, Núm. 134, 2010.

- LOPEZ LÓPEZ, H.: *Régimen Fiscal de los Trabajadores Desplazados al Extranjero*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

- MANZANO SILVA, E.: “La residencia habitual en el sistema tributario autonómico”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* MERINO JARA, I (Dir) VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (Coord) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 7/2018

- MEDINA CEPERO, J.R.:” *La residencia fiscal de las personas físicas*”, *Revista Impuestos*, Núm. 2, 2006.

- MERINO JARA, I.: “Concierto Económico y Junta Arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, núm. 49, 2015.

- MILLA IBÁÑEZ, J.J, *La residencia de las personas físicas en la tributación de la renta, el caso británico tras el Brexit*. Ed. Tirant lo Blanch, 2019.

- PARDO DESANTAYANA, B.: “La nueva Ley Beckham”, *Cinco Días*, Madrid, 30 de marzo 2015.

- PÉREZ MONTERO, J: *Algunas consideraciones sobre la protección de los funcionarios internacionales especialmente ala de los agentes de la Organización de las Naciones Unidas, Homenaje al profesor Sela Sampil*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1970.

- PICÓN GONZÁLES, J.: *Paraísos fiscales: rompiendo mitos: Evolución, usos y medidas antiparaísos*. Ed: Dogma Ediciones, 13 julio 2020.

- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G, *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (MANUEL LUCAS DURÁN (DIR.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Núm. 6/2019.

- SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (Colección divulgación jurídica), Aranzadi, Elcano, 1999.

- SIMÓN ACOSTA, E: “La residencia como criterio de sujeción al impuesto”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, Núm. 789, 2009.

-SIMÓN ACOSTA, E, “La Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas: su naturaleza”, *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, VV. (Coords.), Vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005.

- SIMÓN ACOSTA, E.: “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, 2016.

- TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “La recuperación de la «Ley Beckham» para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid”, *Diario La ley*, Núm. 9451, 2019.

- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Definición de la conducta gravada: Hecho imponible, no sujeción y exenciones», en Simón Acosta, E., Vázquez Del Rey Villanueva, A. Y Simón Yarza, M. E.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 1ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

-VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: “Residencia habitual y domicilio fiscal en el Convenio Económico de Navarra”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* MERINO JARA, I (Dir.) VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (Coord.) *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*. Núm. 7/2018.