

# **Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos**

**Jesús SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ**  
Real Centro Universitario  
«Escorial-María Cristina»  
San Lorenzo del Escorial

## **I. Consideraciones generales sobre la residencia y el domicilio.**

### **II. La residencia fiscal.**

#### *2.1. La residencia fiscal de las personas físicas.*

- 2.1.1. El artículo 9.3 de la Ley 40/1998.
- 2.1.2. Los cambios de residencia.
- 2.1.3. Supuestos especiales.
- 2.1.4. La residencia en los convenios españoles.

#### *2.2. La residencia fiscal de las personas jurídicas.*

- 2.2.1. Cambios de residencia.
- 2.2.2. Convenios españoles para evitar la doble imposición.

### **III. El domicilio fiscal.**

#### *3.1. Convenios españoles.*

#### *3.2. Derecho interno.*

- 3.2.1. Especial referencia al domicilio fiscal de los no residentes.

### **IV. Bibliografía.**



## I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA RESIDENCIA Y EL DOMICILIO

Pese a responder los conceptos de residencia fiscal y domicilio fiscal a necesidades de índole diverso, y no obstante lo radical de su diferenciación, tanto en nuestro ordenamiento como en la práctica totalidad de las normativas tributarias occidentales y en el Derecho fiscal internacional, quizá por un fenómeno de ósmosis con la ambigüedad entre residencia y domicilio ofrecida en ocasiones desde otras disciplinas jurídicas y, por qué no decirlo, por tratarse de una distinción con escaso y discutible amparo en posibles diferencias semánticas que pudieran existir entre los términos «residencia» y «domicilio» en su acepción más común, es relativamente frecuente, incluso en las propias normas fiscales, la confusión entre ambos significantes y el intercambio de sus significados. Esta observación, que por otra parte no es la primera vez que se formula<sup>1</sup>, es precisamente la que ha justificado estas páginas, con más vocación didascálica que de cualquier otra índole.

Ya en la lengua del Derecho romano, lengua de la que deriva la palabra «domicilio», se empleaba como término ordinario el de *domus*, -i para referirse a la vivienda o casa (es cierto que existía el vocablo *casa*, -ae, pero su sentido era muy próximo al que hoy nos referimos con términos tales como choza o cabaña). Precisamente de la palabra *domus* o casa, que curiosamente cuenta con un caso locativo (de forma genitiva y sentido ablativo) reservado a muy pocas palabras latinas, siempre vinculadas a conceptos próximos al de territorio (v. gr., *humus* o suelo; *rus* o suelo rústico, aunque no *ager* o suelo agrícola, etc.), es la que ya los propios romanos emplearon, mediante derivación, para dar lugar al término *domicilium*, o lugar de la propia vivienda o la casa en la que se vive (algo así como lo que

---

1. Cfr., por todos, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El domicilio tributario», en *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1992, p. 136.

hoy denominamos *dirección*, en el sentido precisamente de domicilio). Sin embargo, esta noción carecía de suficiente significado en Derecho, en la medida en que se puede vivir en diversos lugares, lo que explicó la carga histórica de referir el domicilio al lugar (vivienda habitual o residencia habitual) en que se vive o reside habitualmente por voluntad propia (*animus perpetuo commorandi*), criterio éste que más tarde pasaría a la glosa, en donde se destacó la trascendencia de la intención de permanencia o *animus manendi*<sup>2</sup>.

Hoy día, en su acepción más común, el domicilio es definido por el Diccionario de la Real Academia Española en los siguientes términos: «Morada fija y permanente. || 2. Lugar en el que legalmente se considera establecida una persona para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos. || Casa en que uno habita o se hospeda. || 4. Sede de una entidad [...]»<sup>3</sup>. En definitiva, y a la vista de estas definiciones, podemos decir que *el domicilio es el lugar de la propia casa o morada (edificio, en todo caso) en donde habita una persona física o tiene su sede una persona jurídica, lugar del que jurídicamente depende el lugar, circunscripción o demarcación territorial en que puede dicha persona, física o jurídica, ejercer determinados derechos o pretensiones, y donde se le puede exigir el cumplimiento de ciertas obligaciones o cargas, en su sentido más amplio.*

Por su parte, la residencia deriva etimológicamente de *residens*, *-ntis*, participio de presente activo del verbo latino *resideo* o residir, el cual deriva, a su vez, del verbo *sideo* (sentarse, asentarse o estar sentado o asentado)<sup>4</sup>.

---

2. Así recuerda esto último VÁZQUEZ BOTE, E., «Domicilio», en *Diccionario Jurídico*, Espasa, Madrid 2001, p. 611.

3. Voz «Domicilio», en *Real Academia Española: Diccionario de la Lengua Española*, 22.ª edición, Madrid.

4. No es extraña la vinculación entre asiento o asentamiento, por una parte, y residencia, por otra: aún hoy día el término *sede* deriva directamente del nombre latino *sedes*, cuyo sentido era el de asiento, del mismo modo que hoy se emplean los vocablos *cátedra* o *catedral* (que en algunas lenguas derivadas del latín derivan nuevamente del término *sede*; tal es el caso, por ejemplo, del catalán *seu* o de la española *seo*), y que proceden directamente del término *cátedra*, cuyo sentido primigenio era el de silla o asiento. Del mismo modo que yacente era quien permanecía tumbado, residente era, podríamos decir, quien permanecía asentado, y *residencia* era el lugar o territorio en el que permanecía asentado o con el que se vinculaba al residente.

Poco o mucho ha evolucionado dicho concepto, según se vea, desde la época clásica hasta nuestros días. En efecto, ofrece a propósito de la residencia el Diccionario de la Real Academia Española los siguientes significados: «Acción y efecto de residir. || 2. Lugar en que se reside. || 3. Casa o edificio en que se vive, en especial el lujoso. || 4. Casa de jesuitas [...]. || 5. Casa donde viven en comunidad [...]. || 6. Casa donde, sujetándose a determinada reglamentación, residen y conviven [...]. || 7. Conjunto de viviendas [...]. || 8. Establecimiento público [...]. || 9. Espacio de tiempo [...]. || 10. Cargo de ministro residente. || 11. Acción y efecto de residenciar. || 12. Proceso o autos [...]. || 13. Edificio donde una autoridad o corporación tiene su domicilio o ejerce sus funciones [...]»<sup>5</sup>. Llama la atención, en primer lugar, la pluralidad de significados ofrecidos frente a los escasos y unívocos que ofrecía el concepto de domicilio. Residencia es, en definitiva, siempre según tal conjunto de definiciones, una diversidad de realidades que en algunas ocasiones se vinculan directamente con el de domicilio o edificio en el que se vive o se tiene la sede (acepciones 3, 4, 5, 6 y 13, entre los ejemplos más clarificados); en otras se refiere a un conjunto de viviendas (acepción 7) o a un lugar (acepciones 2 y 8), y en otras ocasiones ofrece significados más dispares, como son la acción y el efecto de residir o residenciar (acepciones 1 y 11) determinados procesos o autos (acepción 12), algunos cargos (acepción 10), o incluso ciertos espacios de tiempo (acepción 9). Cabe destacar, en segundo lugar, que incluso en aquellas acepciones en que se relaciona la residencia con un edificio, éste no viene determinado tanto por ser la vivienda o sede de cualquier persona física o jurídica, sino por ciertas características añadidas de carácter específico: carácter lujoso (acepción 3), condición religiosa de los residentes (acepciones 4 y 5), o afinidad de los residentes por otros criterios (acepciones 6, 7 y 8).

*En definitiva, resulta más difícil reducir el concepto de residencia al de edificio como vivienda de personas físicas o sede de personas jurídicas, y es más fácil vincular la residencia con criterios específicos que resultan comunes a quienes viven en un edificio, un conjunto de edificios o un determinado lugar.*

Son numerosas, por otra parte, las referencias al domicilio y a la residencia existentes en nuestro ordenamiento. Así, cabe destacar en

---

5. Voz «Residencia», en *Real Academia Española: Diccionario de la Lengua Española*, 22.<sup>a</sup> edición, Madrid.

primer lugar, entre las normas no financieras, las referencias al domicilio del artículo 18.2 CE —«El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito»— y a la residencia en el artículo 19 CE —«Los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional. Asimismo, tienen derecho a entrar y salir libremente de España en los términos que la ley establezca. Este derecho no podrá ser limitado por motivos políticos o ideológicos»—.

Del primero de estos preceptos se infiere, sin ambages, que el constituyente, cuando habla de domicilio, está pensando en un edificio o recinto cerrado, vinculado con el concepto de vivienda o sede con una persona que, a falta de restricciones, puede ser tanto física como jurídica. En el caso del artículo 19 CE, la residencia, que no aparece definida, resulta desde luego compatible con la aproximación etimológica y léxica que hemos realizado a este concepto. Es más, surge curiosamente concatenada la referencia a la residencia con el hecho de que ésta pueda realizarse dentro o fuera de España, lo cual parece ser una posible concreción jurídica de esos criterios añadidos a que antes hacíamos alusión para aproximarnos al concepto de residencia. En este caso, cabría hablar de residencia en un lugar o territorio (España), o fuera del mismo, residencia que admitiría múltiples domicilios o edificios de vivienda real o vivienda ficticia (sede de una persona jurídica).

En nuestro vigente Derecho civil, verdadero semillero conceptual para el estudioso del ordenamiento financiero<sup>6</sup>, cabe destacar, en lo que al domicilio se refiere, el Título III («Del domicilio») del Libro I («De las personas») de nuestro Código Civil (arts. 40 y 41). Dispone el primero de estos preceptos que «para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil. El domicilio de los diplomáticos residentes por razón de su cargo en el extranjero, que gocen del derecho de extraterritorialidad, será el último que hubieren tenido en territorio español»; en cuanto a las personas jurídicas, establece el artículo 41 Código Civil que: «Cuando ni la ley que las haya

---

6. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «Relación del Derecho financiero con otras disciplinas», en *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2002.

creado o reconocido, ni los estatutos o las reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal, o donde ejerzan las principales funciones de su instituto».

Si hacemos abstracción de la poco afortunada referencia a la residencia que hemos visto que se efectúa en el artículo 40 C.c., en donde parece usarse ésta en sentido no jurídico, y en todo caso como sinónimo claro de vivienda habitual, ya que no es posible otra interpretación, resulta evidente que el Código Civil entiende que es domicilio el lugar de vivienda de las personas físicas (art. 40), o la sede de las personas jurídicas (art. 41). Además, dicho domicilio condiciona el lugar del «ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles». No se trata, por lo demás, de una interpretación original, sino respaldada por la abundante normativa existente al respecto en nuestro ordenamiento. Así, en primer lugar, y en lo que se refiere al domicilio como edificio en que se encuentra la vivienda de las personas físicas, pueden valer como claros ejemplos el artículo 70 Código Civil (domicilio conyugal), las referencias al domicilio de la LEC y la LECr (esta última en lo relacionado con la entrada y registro domiciliario), el artículo 15 de la Compilación navarra, los artículos 534.1 (entrada ilegal en domicilio), 202 y 204 CP (allanamiento de morada), o el artículo 21 (entrada y registro domiciliario) de la LO 1/1992, de 21 de febrero, sobre Protección de la Seguridad Ciudadana. Por último, la conceptualización del domicilio de las personas jurídicas, como el lugar, construcción o edificio en que se encuentre su sede, encuentra fundamento en múltiples referencias de la LEC; de la Ley de SA [arts. 5.2, 6, 9, *e*) y 149]; de la Ley de SL (arts. 7 y 72); del Reglamento del Registro Mercantil (arts. 18 a 20, 120 y 182); el artículo 3.2.3 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones; el artículo 3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas; el artículo 2 del RD 1.816/1991, de 20 de diciembre, de Transacciones Económicas con el Exterior; el artículo 6 de la Ley catalana 7/1997, de 18 de junio, de Asociaciones, etc.

En cuanto a la residencia, el Código civil no ofrece un concepto de la misma, pero sí algunos de sus efectos. Así, por ejemplo, le atribuye la facultad de alterar la vecindad civil bajo la concurrencia de determinados requisitos (art. 14.5 C.c.), la de permitir la obtención de la nacionalidad (arts. 22 y 23 C.c.) o la recuperación de la misma (art. 26 C.c.), así como influir en la pérdida de la nacionalidad (art. 24 C.c.), en función de que se resida o no en territorio español.

En otras ocasiones, la residencia determina cuál va a ser la normativa aplicable; valgan como ejemplo los artículos 9 y siguientes Código Civil o el artículo 107 del mismo cuerpo legal, en concordancia con lo prevenido en la LEC. Teniendo en cuenta que tanto la vecindad como la nacionalidad son causas determinantes para la aplicación de determinadas normas de ámbito personal y no territorial, podemos decir que la residencia es causa, tanto directa como indirecta, de la selección de la normativa aplicable en aquellos casos en que dicha normativa no se aplique conforme a criterios o vínculos de sujeción territoriales, sino en virtud de parámetros de carácter personal, tales como son, en los ordenamientos modernos, la ciudadanía (ámbito comunitario europeo), la nacionalidad (ámbito estatal) o la vecindad (ámbito infraestatal).

En resumen, podemos decir que, en líneas generales, *el domicilio parece quedar configurado en nuestro ordenamiento jurídico como el lugar o edificio donde viven las personas físicas o donde tienen su sede las personas jurídicas, y que determina el lugar o la circunscripción de ejercicio de determinados derechos en sentido amplio, mientras que la residencia se refiere a un lugar o territorio al que se vinculan diversas personas físicas y/o jurídicas por aplicación de criterios específicos, y que determina, en determinados supuestos, la normativa aplicable.* En todo caso, y al margen de lo que pueda seguir derivándose a partir de los preceptos mencionados y otros muchos omitidos (como son los relativos al empadronamiento, la vecindad, la domiciliación, los censos, la población, el domicilio voluntario o real, el domicilio legal o impuesto, el domicilio general, el domicilio especial, el domicilio supuesto, el domicilio de explotación, la residencia a efectos administrativos, la residencia a efectos políticos, la residencia a efectos de control de cambios, etc.), lo cierto es que, *en el ámbito tributario, los conceptos de domicilio fiscal y residencia fiscal confirman y desarrollan de modo claro e incontrovertido, como tendremos ocasión de ver, la regla general que acabamos de enunciar. No obstante, debe tenerse en todo caso presente que los conceptos y los regímenes jurídicos del domicilio fiscal y la residencia fiscal deben determinarse ante todo conforme a lo previsto en la normativa tributaria, y que los preceptos jurídicos de carácter no tributario sólo podrán entrar en juego como criterios subsidiarios, de acuerdo con el artículo 9, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.* Ello dará lugar, inevitablemente, a que, en determinados supuestos fácticos, se posea la residencia o el domicilio fiscal en un determinado lugar, pero no se tenga a otros efectos en



dicho lugar, o suceda justo al revés; todo ello sin que la residencia o el domicilio fiscales prejuzguen o determinen la residencia o el domicilio a otros efectos, del mismo modo que, a la inversa, la residencia o el domicilio fiscal no pueden venir determinados por la normativa de carácter no tributario.

## II. LA RESIDENCIA FISCAL

En la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (BOE núm. 295, de 10 de diciembre; rect. de 17 de diciembre y de 7 de mayo de 1999), la residencia ostenta todo el protagonismo como elemento calificador de sus contribuyentes. Antes de analizar la residencia deben efectuarse dos puntualizaciones previas relativas a la terminología que emplean las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y del IRNR:

- En primer lugar, se sustituye el término sujeto pasivo por el más preciso de contribuyente, y
- en segundo lugar, se sustituyen las tradicionales expresiones de «sujeto pasivo por obligación personal de contribuir» y «sujeto pasivo por obligación real de contribuir», por las de «contribuyentes del IRPF» y «contribuyentes del IRNR», respectivamente.

No obstante, debe aclararse que esta terminología la emplean los dos textos legales citados, ya que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) sigue manteniendo la antigua terminología.

En la Ley del IRNR no se define positivamente quiénes son sus contribuyentes. Así, el artículo 5 de la Ley nos indica que son contribuyentes del IRNR las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo, Por su parte, el artículo 6, para determinar la residencia en territorio español, se remite a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del IRPF y en el artículo 8.3 de la Ley del IS, por lo que la «no residencia» deberá entenderse *a sensu contrario*.

### 2.1. La residencia fiscal de las personas físicas

En el artículo 9 de la Ley 40/1998 del IRPF se mantienen, aunque con pequeñas variaciones y mejoras técnicas, los tres criterios de

residencia que ya contenía la anterior Ley 18/1991. Así, de acuerdo con el citado artículo, se entiende que una persona tiene su residencia habitual en España cuando se cumpla cualquiera de los tres requisitos siguientes:

- Permanencia durante más de 183 días;
- centro de intereses económicos, o
- residencia del cónyuge e hijos menores, salvo prueba en contrario (presunción *iuris tantum*).

Cuando no se cumpla ninguno de estos requisitos, esta persona tendrá la consideración de no residente y, en la medida que obtenga rentas en España, tendrá la consideración de contribuyente del IRNR.

#### a) Permanencia durante más de 183 días

El artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF dispone que se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en España. Hasta aquí la redacción de 1998 es idéntica a la preexistente. A continuación se indica que para determinar la permanencia en España se computarán las ausencias esporádicas (antes ausencias temporales), salvo que el contribuyente acredite (antes demuestre) su residencia fiscal en otro Estado.

Como ya se ha señalado, la Ley habla de ausencias esporádicas, mientras que la anterior hablaba de ausencias temporales. Si bien este cambio quizá quiera recalcar y acortar la duración de esas ausencias, lo cierto es que no se define legalmente el concepto de «ausencia esporádica».

En distintas consultas de la Dirección General de Tributos se señala que en la Ley del IRPF la residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial.

Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, elec-

tricidad, etc., ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular.

En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, la Administración sólo puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo.

Así por ejemplo, si un deportista no permanece 183 días en España y acredita su residencia en otro Estado mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal en el mismo, en principio dejará de ser residente.

No obstante, un nuevo matiz se ha introducido con la Ley del IRNR, ya que esta acreditación no va a ser suficiente para que una persona deje de ser considerada residente, en el caso de que la acreditación provenga de un paraíso fiscal. En estos casos, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente que «pruebe» su permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días, prueba que podrá efectuarse mediante cualquier medio admitido en Derecho.

Esta nueva disposición debe enmarcarse dentro de la política de dificultar la fuga «ficticia» de residentes hacia territorios más benignos fiscalmente (todo esto sin perjuicio del artículo 9.3, relativo a la prórroga legal).

Por último, si un sujeto aporta un simple certificado de residencia fiscal en un paraíso fiscal, para la Administración Tributaria dicha acreditación no rompe su consideración como residente, salvo que demuestre que permanece más de 183 días en dicho paraíso, lo cual normalmente será hartamente difícil.

#### *b) Centro de intereses económicos*

Como segundo criterio, el artículo 9.1.b) de la LIRPF establece que una persona se entenderá residente cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Este segundo criterio para considerar a una persona física residente en España se mantiene también de forma similar a como se recogía en la Ley 18/1991. No obstante, se produce una adaptación técnica a la nueva terminología del IRPF, ya que ahora no se habla de actividades empresariales o profesionales,

sino de actividades económicas y, por otro lado, se matiza que este núcleo puede entenderse que radica en España de forma directa o indirecta, tratando de salvar la multitud de sociedades interpuestas que proliferan en nuestra economía fiscal.

Este criterio es totalmente independiente del anteriormente mencionado de la permanencia, por lo que generalmente deberá recurrirse al mismo en defecto del primero, teniendo la carga de la prueba, en este caso, la Administración Tributaria.

Además, ni la Ley ni el Reglamento definen qué debe entenderse por núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos. Normalmente, habrá que entender que se conjugan dos factores:

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

El punto de comparación no está claro: ¿se compara con el resto del mundo como un conjunto o con cada Estado de forma individual?

c) Residencia del cónyuge e hijos menores, salvo prueba en contrario (presunción *iuris tantum*)

El párrafo cuarto del artículo 9 de la Ley 40/1998 del IRPF establece que se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los dos criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En relación con la normativa anterior, tan sólo se produce un cambio, tratando de clarificar qué jugará esta presunción cuando el cónyuge y los hijos menores residan en España, sobre la base de su permanencia durante más de 183 días en territorio español o porque su núcleo de actividades o intereses económicos radica en España.

Este tercer supuesto sigue fijándose como una presunción *iuris tantum*, es decir, admite prueba en contrario. Asimismo, debe hacerse notar que para que juegue la presunción, tanto el cónyuge como todos los hijos menores deben residir en España.

Por otra parte, merece la pena llamar la atención sobre la ausencia en la Ley de 1998 de un concepto que está presente en todos nuestros Convenios para evitar la doble imposición cuando se trata de resolver

los conflictos de doble residencia: la vivienda permanente o habitual como un criterio delimitador de la residencia o, simplemente, como un criterio complementario a la presunción de la residencia familiar.

#### 2.1.1. El artículo 9.3 de la Ley 40/1998

Una de las principales novedades de la Ley 40/1998 en relación con la residencia es la «prórroga legal» que se estableció en el artículo 9.3 de la LIRPF, según el cual no perderán la condición de contribuyentes del IRPF las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Este mandato se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y se prorrogará durante los cuatro períodos impositivos siguientes, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que estas personas hayan sido «tradicionalmente» residentes en España;
- b) que tengan la nacionalidad española, y
- c) que acrediten su nueva residencia en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Si se dan estas circunstancias, la Ley establece que esta persona física, tanto en el período impositivo en el que efectúa el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes, va a seguir teniendo la condición de contribuyente por el IRPF. Es decir, va a sufrir una prórroga en su residencia.

Está claro que este precepto lo ha incluido el legislador como una medida de lucha contra el fraude fiscal y como medida también anti-paraíso fiscal: ante la multitud de cambios de residencia que se han producido hacia paraísos fiscales de baja o nula tributación, el legislador ha reaccionado con esta medida de dudosa legitimidad constitucional.

#### 2.1.2. Los cambios de residencia

Las Leyes del IRPF y del IRNR ofrecen una importante laguna en cuanto que no contemplan una regulación expresa de los cambios de residencia.

De acuerdo con nuestros textos legales, una persona física será residente o será no residente durante el año natural, aunque a lo largo

del ejercicio traslade su residencia. Ese traslado no supone la finalización del período impositivo y, por tanto, habrá que acudir a otros criterios para resolver el problema.

Así, una persona que históricamente ha sido residente en España y que el día 15 de julio traslada su residencia a otro Estado (aporta certificado, tiene carácter permanente el cambio), esa persona, durante ese ejercicio, va a tributar íntegramente como contribuyente del IRPF. Por tanto, en su declaración del IRPF deberá incluir tanto las rentas obtenidas en España hasta el 15 de julio como las que posteriormente obtenga en el extranjero.

En consecuencia, una persona física será residente o no residente durante todo el año natural.

### 2.1.3. Supuestos especiales

La Ley prevé que determinadas personas no residentes en España tributen, sin embargo, como contribuyentes del IRPF. Concretamente, las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge e hijos menores de edad, que tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición, entre otras, de miembros de nuestras Misiones Diplomáticas o de nuestras Oficinas Consulares en el extranjero o de funcionarios con cargo o empleo oficial en el extranjero. No obstante, este supuesto especial no será de aplicación a las personas que no sean funcionarios y que ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad.

Asimismo, la Ley establece otra excepción que trata de salvar una situación absurda que podía darse con la normativa anterior: en la normativa anterior, en relación con el cónyuge y los hijos menores de nuestro personal diplomático, consular, funcionarios en el extranjero, etc., se establecía que debían tributar como residentes, incluso cuando el cónyuge no hubiera pisado nunca territorio español.

Para salvar esta situación la LIRPF establece que los citados cónyuges e hijos menores no tributarán como contribuyentes del IRPF cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el otro cónyuge, el padre o la madre, la condición de diplomático o funcionario en el exterior.

Exactamente igual que la Ley del IRPF establece que las personas no residentes anteriormente indicadas tributen como contribu-

yentes del IRPF, el artículo 9.4 de la citada Ley establece, a título de reciprocidad, que los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de Misiones Diplomáticas o Consulares extranjeras en España, miembros de Organismos Internacionales situados en España, etc., no tendrán la condición de contribuyentes del IRPF. Por su parte, el artículo 5 de la Ley del IRNR considera a estas personas residentes en España como contribuyentes del IRNR.

#### 2.1.4. La residencia en los convenios españoles

En todos los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, para definir a una persona residente de un Estado, se remiten a la legislación propia de cada Estado. Es decir, no hay una definición de la residencia en los Convenios y sí una remisión a la normativa interna de cada Estado.

Teniendo en cuenta que cada Estado puede establecer criterios distintos para considerar a una persona física residente del mismo, dos Estados pueden coincidir, por aplicación de sus normas internas, en considerar a una persona física residente.

En estos casos, los Convenios establecen una serie de criterios para resolver estos conflictos de doble residencia. Estos criterios son los siguientes:

- Las personas físicas se consideran residentes del Estado donde tienen una vivienda permanente.
- Si tuviera vivienda permanente en los dos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y materiales más estrechas. (Centro de intereses vitales.)
- Si no puede determinarse el centro de intereses vitales o no tuviera vivienda permanente en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados resolverán el caso, de común acuerdo, a través de un procedimiento amistoso.

Como puede verse, el principal criterio para resolver los conflictos de dualidad es el de la vivienda permanente y, en su defecto, el centro de intereses vitales. Esta importancia que tiene la vivienda permanente en los Convenios choca con su ausencia en nuestra normativa interna, que sólo se palia con la inclusión de la «presunción familiar».

Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, que es el que siguen nuestros Convenios, establecen que la vivienda tendrá el carácter permanente cuando «la persona la haya amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar, en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración».

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

Piénsese, por ejemplo, en la multitud de viviendas que existen en España propiedad de extranjeros que, en muchos casos, se utilizan por los mismos para disfrutar de sus vacaciones y tienen, por consiguiente, un carácter temporal. No obstante, también es cierto que cada día con más profusión se instalan de forma definitiva estos extranjeros, siendo muy razonable considerar que las citadas viviendas tienen carácter permanente.

La segunda regla nos indica que si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas.

A este fin deben tomarse en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su patrimonio, etc.

Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una



atención particular. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado, al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.

## 2.2. La residencia fiscal de las personas jurídicas

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mantiene su terminología originaria y, por ello, en su artículo 8 establece que estarán sujetos por obligación personal de contribuir las entidades que tengan su residencia en territorio español (es decir, no habla de contribuyentes del IS).

El apartado 3 de este artículo establece tres criterios para considerar a una entidad residente en España, de tal forma que en el momento en que se cumpla cualquiera de ellos la referida entidad tendrá la consideración de residente. Los referidos requisitos son los siguientes:

- Que se hubiese constituido conforme a la Ley española;
- que tenga su domicilio social en territorio español, o
- que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

De forma similar a lo establecido en la Ley del IRPF, la LIS ha definido la residencia de forma positiva, por lo que la no residencia deberá entenderse *a sensu contrario*. Por tanto, una entidad tendrá la consideración de no residente cuando no se dé ninguna de las tres circunstancias determinantes de la residencia anteriormente señaladas, y en la medida que obtenga rentas en territorio español tendrá la consideración de contribuyente del IRNR.

### 2.2.1. Cambios de residencia

Más importancia parecen tener los cambios de residencia en la LIS que en la LIRPF. Mientras en esta última, como ya se ha dicho,

no se regula especialmente este tema, el artículo 24 de la LIS establece que el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, concluyendo, en todo caso, cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

Por tanto, una entidad cuyo ejercicio económico coincida con el año natural y traslade su residencia al extranjero el 1 de abril, tributará por el IS por obligación personal durante los tres primeros meses, es decir, el período impositivo será del 1 de enero al 1 de abril, fecha en que cambia de residencia. Si en el resto del año esta entidad obtuviera rentas en España, ya no estaría sometida al IS, sino al IRNR.

### 2.2.2. Convenios españoles para evitar la doble imposición

De forma idéntica a las personas físicas, los Convenios suscritos por España consideran residentes de un Estado a aquellas entidades que lo sean de acuerdo con su legislación interna. Asimismo, nuestros Convenios establecen una regla para solucionar los denominados conflictos de doble residencia, indicando que cuando una entidad, de acuerdo con la legislación interna de dos Estados, sea residente de ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

## III. EL DOMICILIO FISCAL

### 3.1. *Convenios españoles*

Desde un punto de vista sistemático, podemos agrupar en dos grandes categorías aquellas fuentes jurídicas en las que se hacen referencias significativas al concepto y régimen jurídico del domicilio fiscal: las de Derecho interno o nacional y las de origen y naturaleza internacional. Entre estas últimas son muy escasas las alusiones al domicilio fiscal, y de entre ellas destaca, sin lugar a dudas, la recogida tanto en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE como en todos aquellos preceptos que han sido elaborados sobre la base de dicho modelo en la práctica totalidad de los convenios sobre doble imposición existentes en la actualidad. Dispone, en efecto, dicho precepto, a propósito de la definición de residencia fiscal, que

a los efectos de dicho convenio, la expresión «residente de un Estado Contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación del Estado implicado esté sujeta a imposición en él *por razón de su domicilio*, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Además, cuando en virtud de dicho criterio una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se determinará la residencia conforme al criterio de la vivienda permanente, y subsidiariamente, por este orden, se acudirán a otros criterios sucesivos, como son, entre otros y por este orden, la ubicación de los intereses vitales y la vivienda habitual del sujeto cuya residencia se trata de determinar.

Conviene destacar que si bien el Modelo de convenio ofrece un concepto de residencia que puede basarse, bajo determinadas condiciones, en el de domicilio fiscal, se trata de un concepto de residencia que resulta únicamente aplicable a los efectos de dicho convenio. Ello supone, entre otras cosas, que una vez atribuida, denegada o limitada la soberanía fiscal a un concreto Estado contratante, deberá emplearse la normativa interna de dicho Estado, prescindiendo del concepto de residencia ofrecido por el Convenio y sustituyéndolo por el que resulte procedente de la normativa interna. Por otra parte el Convenio, más que definir la residencia, lo que hace es remitirse en primer lugar a la legislación interna, admitiendo como una posibilidad más que la residencia se pueda determinar atendiendo al criterio del domicilio<sup>7</sup> –de donde se deduce que no son necesariamente criterios equivalentes, salvo en aquellos casos en donde expresamente se explique la residencia en función del domicilio–. Finalmente, y

---

7. Tal es el caso, en el ordenamiento español, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 310, de 28 de diciembre), cuyo artículo 8.3 dispone que se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra *alguno* de los siguientes requisitos:

a) que se hubieren constituido conforme a las Leyes españolas;

b) que tengan su domicilio social en territorio español, y

c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos –añade–, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Por otra parte, en nuestro ordenamiento se define el domicilio fiscal de las personas jurídicas en función del lugar en que radique la dirección y control del conjunto de sus actividades (sede de dirección efectiva), lugar que, salvo prueba en contrario, se considera que es el de su domicilio social. En consecuencia, el sistema tributario español considera, salvo lo que establezcan los tratados internacionales, que son fiscalmente residentes en España las personas jurídicas que tengan en territorio español su domicilio fiscal o bien que, en su defecto.

sólo en caso de conflicto de dualidad de residencias, el Modelo de convenio establece un orden sucesivo de criterios a aplicar, entre los que se encuentra la vivienda permanente y la vivienda habitual<sup>8</sup>.

### 3.2. *Derecho interno*

Más explícitas y clarificadoras son, sin embargo, las citas al domicilio fiscal en el Derecho interno. Así, ya en la LGT se consagra la Sección cuarta del Capítulo III de su Título II al domicilio fiscal, sección que, por su trascendencia, reproducimos íntegra seguidamente:

«Artículo 45.

1. El domicilio, a los efectos tributarios, será:

- a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual; y
- b) para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección.

2. La Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. La Administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.

Artículo 46.

1. Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a designar un

---

8. Consideran a tal efecto los Comentarios al Modelo de Convenio que es «vivienda permanente» todo lugar constantemente preparado por su titular para ser utilizado como vivienda (así, debe estar amueblado, y no tiene por qué mantenerse en título de propiedad, pudiendo constituir vivienda permanente, incluso, la habitación de un hotel); por el contrario, constituye «vivienda habitual» aquella en la que, siendo permanentemente habitable por su titular, resulta de hecho habitada con una frecuencia mayor que cualquier otra posible vivienda.

representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública.

2. Las personas jurídicas residentes en el extranjero que desarrollen actividades en España, tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios.»

Son varias las conclusiones que cabe deducir de tales preceptos. En primer lugar, podemos afirmar que *el domicilio fiscal es el determinado conforme a lo previsto, con carácter general, en el artículo 45.1 LGT, y que dicho domicilio tendrá efectos únicamente tributarios, por lo que tanto el concepto como el régimen jurídico del domicilio fiscal resultan autónomos e independientes de los correspondientes a otros posibles domicilios jurídicamente relevantes. Ello puede dar lugar, por tanto, a desajustes entre la normativa tributaria y la que no lo es, sin perjuicio de que, en el ámbito tributario, se pueda recurrir ocasionalmente, en la medida en que sea admisible, a normas jurídicas no tributarias.*

En segundo término, el domicilio de las personas físicas viene determinado en nuestro ordenamiento, con carácter general, por el de la residencia habitual (léase *vivienda* habitual), mientras que el de las personas jurídicas se identifica con el lugar donde radica el núcleo principal de gestión o dirección de las mismas, lugar que, en principio, debe coincidir con el domicilio social, siendo irrelevante a estos efectos una eventual falta de coincidencia<sup>9</sup>. Por otra parte, la determinación del domicilio fiscal conforme a los criterios que acabamos de expresar no tiene por qué basarse en la realidad existente

---

9. Por lo demás, este mismo criterio es el seguido, en líneas generales, por la normativa especial tributaria. Así, por ejemplo, la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece en su artículo 8.4 que el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, y que en otro caso se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Además, continúa, en los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado. En definitiva, lo trascendente no es el domicilio social, sino el lugar de gestión administrativa y dirección de los negocios. Lo que sucede es que el legislador establece, a modo de presunciones, que dicho lugar será, *salvo prueba en contrario*, el del domicilio social y, *en última instancia*, el del mayor lugar del inmovilizado. Ambos criterios ceden ante cualquier otro que pruebe la existencia de un lugar donde se encuentre la gestión administrativa y dirección de los negocios.

en el momento de la determinación del domicilio, sino que es posible partir de una realidad pasada, inexistente en la actualidad, en caso de que el sujeto pasivo hubiera incumplido un hipotético deber de comunicar a la Administración el cambio de circunstancias determinantes de un posible cambio de domicilio<sup>10</sup>. Además, la determinación del domicilio puede partir tanto de las circunstancias declaradas por el sujeto pasivo como de las comprobadas por la Administración.

### 3.2.1. Especial referencia al domicilio fiscal de los no residentes

Finalmente, *los no residentes en España utilizarán como domicilio en España, si son personas físicas, el de un representante con domicilio en territorio español; y si son personas jurídicas, el de la efectiva gestión administrativa y dirección de sus negocios*. Los cri-

---

10. Por su interés, reproducimos parcialmente el Informe de 8 de octubre de 1993, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sobre el domicilio fiscal del sujeto pasivo de los tributos, cambios de domicilio y competencia inspectora:

«[...] Respecto al cambio de domicilio fiscal, el mismo se puede producir bien a instancia del sujeto pasivo, bien de oficio o a instancia de la Administración:

a) Cambio a instancia del sujeto pasivo: Se encuentra regulado en el artículos 45 de la Ley General Tributaria,

[...] Respecto a la eficacia temporal de este cambio de domicilio existe un informe de esta Subdirección de 19 de julio de 1989 (Informe A/35/124/89), en el que tras un análisis detallado de la normativa aplicable, así como de los criterios mantenidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central, se llega, entre otras, a la siguiente conclusión:

“1.ª El traslado de domicilio fiscal de un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades adquiere eficacia plena desde el momento en que se declara expresamente, poniéndolo en conocimiento de la Administración Tributaria”.

b) Cambio a instancia de la Administración: Se encuentra actualmente regulado en el artículo 16 del Real Decreto 1.041/1990:

“Rectificación de oficio del domicilio fiscal.

1. Cuando se produzca, a instancia de la Administración, el cambio de domicilio fiscal en el ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda, el procedimiento se iniciará por acuerdo del correspondiente Administrador o Delegado de Hacienda.

2. Si el cambio de domicilio fiscal no se produce dentro del ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda, el procedimiento se iniciará por acuerdo del Delegado de Hacienda del domicilio fiscal actual, bien por propia iniciativa, como consecuencia de moción razonada de cualquier Órgano o Dependencia competente o a iniciativa de aquella Delegación de Hacienda que considere concurrentes en su ámbito territorial las circunstancias determinantes para la fijación de un domicilio fiscal distinto del actual” [...].»

terios para determinar el domicilio fiscal de los no residentes no son siempre los mismos, por lo que debemos distinguir, a estos efectos, entre dos supuestos: actuación en España con o sin establecimiento permanente.

*a)* No residentes que operan a través de establecimiento permanente:

El artículo 10.1.a) de la LIRNR fija el domicilio fiscal de los contribuyentes no residentes que operan a través de establecimiento permanente, en el lugar donde radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto de que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

*b)* No residentes que operan sin establecimiento permanente:

El artículo 10, letras *b)* y *c)*, de la LIRNR distingue, a efectos de fijar el domicilio fiscal de los contribuyentes no residentes que operan en España, sin la mediación de un establecimiento permanente, dos supuestos, atendiendo a la naturaleza de las rentas obtenidas por aquéllos:

*a)* No residentes que obtengan rentas inmobiliarias. En este supuesto se toma como domicilio fiscal del no residente el de su representante, salvo que no exista representante, bien porque existiendo obligación de nombrarlo no se haya procedido a su nombramiento, bien porque no exista obligación de designar representante, en cuyo caso se fija como domicilio fiscal el correspondiente al lugar de situación del inmueble.

*b)* No residentes sin establecimiento permanente cuando obtengan cualquier otro tipo de rentas. En este supuesto el domicilio fiscal del no residente será también el de su representante o, de no existir éste, el del responsable solidario.

En resumen, como regla básica, para los no residentes que obtienen rentas en España sin la mediación de un establecimiento permanente, se establece como domicilio fiscal el de su representante y, subsidiariamente, para cubrir los supuestos en los que no existe representante (por haberse incumplido con la obligación de su designación o por no existir obligación de nombrar representante), se establecen dos reglas en función de la naturaleza de la renta obtenida por el no residente:

- Tratándose de rentas inmobiliarias, se establece como domicilio fiscal subsidiario el lugar donde radique el inmueble productor de las rentas, y
- respecto del resto de rentas, excluidas las inmobiliarias, se establece como domicilio fiscal subsidiario el del responsable solidario.

#### IV. BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El domicilio tributario», en *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid 1992.
- BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi, Pamplona 1995.
- CARBAJO VASCO, D., y ARÉVALO ARIAS, J., «Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre sociedades», *CT*, núm. 43, 1982.
- GARCÍA TORRES, J., «El domicilio fiscal como modulador del Régimen de notificaciones tributarias», *CT*, núm. 12, 1975.
- GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A., «Domicilio fiscal, empresas y sucursales», *RAP*, núm. 17, 1955.
- JUAN PEÑALOSA, J. L. de , «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 50, 1984.
- NAVARRO FAURÉ, A., *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid 1994.
- VÁZQUEZ BOTE, E., «Domicilio», en *Diccionario Jurídico*, Espasa, Madrid 2001.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica», *Impuestos*, núm. 22, 1998.