Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes*

PURIFICACIÓN PRIETO MOLINER
Dirección General de Tributos

SUMARIO

1. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL.—2. CRITERIOS DETERMINANTES DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 2.1. Legislación interna. 2.1.1. El factor presencial. 2.1.2. El factor económico. 2.1.3. El factor familiar. 2.2. Los Convenios de Doble Imposición..—3. OTRAS CUESTIONES EN RELACIÓN A LA RESIDENCIA FISCAL. 3.1. Los cambios de residencia fiscal. 3.2. Los cambios de residencia a paraísos fiscales. 3.3. El personal diplomático y consular.—4. EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA. 4.1. Regulación normativa. 4.2. Casos en los que se exige el certificado de residencia. 4.3. La problemática de los certificados de residencia.—5. LA ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA EN LOS CONVENIOS. 5.1. Casos en que no se ha suscrito Convenio de Doble Imposición. 5.2. Casos en que se ha suscrito Convenio de Doble Imposición. 5.2.1. Convenios que sí hacen referencia al certificado de residencia. 5.2.2. Convenios que no hacen referencia al certificado de residencia. 5.2.3. Convenios que hacen referencia al certificado de residencia a través de Órdenes Ministeriales.—6. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

Palabras clave: Certificados fiscales, Convenios para evitar la doble imposición, fiscalidad internacional, residencia fiscal.

1. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL

El artículo 6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 establece que, la "residencia en territorio español" se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), y en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. CRITERIOS DETERMINANTES DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En este apartado se va a proceder a analizar la configuración del concepto de residencia fiscal de las personas físicas en nuestra norma doméstica, así como en el marco de los tratados sobre doble imposición, realizando un estudio detallado de los criterios determinantes de la calificación como residente fiscal para las personas físicas. La correcta aplicación de dichos criterios será de gran importancia, ya que los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) serán gravados por su renta mundial, se obtengan éstas en España o en el extranjero, mientras que los considerados no residentes a efectos fiscales, tributarán por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR), exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español.

* Trabajo presentado al *IV Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2012.

2.1. Legislación interna

El artículo 9 de la LIRPF, bajo el título de "Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español" establece en su apartado 1 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 período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período 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.

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.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 9 de la LIRPF establece:

> "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 en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte."

2.1.1. *El factor presencial*

El primer factor que determinará que una persona física sea considerada residente fiscal en España, será el hecho de su permanencia en dicho territorio por más de 183 días. Así, el concepto que resulta vital en nuestra legislación, es el de residencia efectiva, sin tener en cuenta otros conceptos como puede ser el de la nacionalidad, que a estos efectos, resulta irrelevante.

No obstante, este criterio, en la práctica presenta graves dificultades debido a la libre circulación de las personas y a la eliminación de los controles fronterizos, que hacen muy difícil poder probar la estancia de una persona en una u otra jurisdicción. Aunque el hecho de permanecer físicamente en España, es una cuestión objetiva, sin embargo, a veces es muy complicado poder probarlo, sobre todo en el caso de personas que se desplazan con mucha frecuencia, pues resulta difícil verificar documentalmente el número de veces que estas personas han entrado o salido de nuestro territorio. En estos casos, deberíamos admitir otros medios de prueba que acrediten que dicha persona es residente en territorio español, aunque fuera de manera indirecta, como: recibos de luz, de teléfono, de gas, extractos bancarios, etc.

La Ley intenta resolver este problema, al establecer que para la determinación de dicho período de permanencia, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En caso de que dicho país sea considerado paraíso fiscal, tendrá que probar la permanencia en el mismo durante más de 183 días en el año natural, si así lo exige la Administración Tributaria.

No se define en la LIRPF el concepto de ausencia esporádica. No se fija un límite de tiempo que distinga el carácter de la ausencia, pero está claro que para que éstas sean computables, a efectos de determinar el período de permanencia, han de tratarse de ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio español. Por ello, parece razonable suponer, que una ausencia del territorio español por un espacio ininterrumpido de más de seis meses en un año natural, no debe ser calificada como de esporádica a estos efectos.

En todo caso, respecto al concepto de "ausencias esporádicas", se trata, sin duda, de una cuestión debatible (y en el cual cabrían lecturas diferentes en el ámbito jurisdiccional, dependiendo del comportamiento del contribuyente).

Nuestra Ley interna no precisa, al contrario de lo que ocurre en otras legislaciones, las situaciones que no van a computar para determinar los ya referidos 183 días de estancia en nuestro territorio. Por ejem-

plo, el sistema tributario estadounidense sí que determina los supuestos concretos en relación a profesores, personas sometidas a tratamiento médico en su territorio, así como personas en tránsito internacional que hacen escala en su territorio por un período de tiempo, que no van a tener la consideración de estancias a efectos fiscales.[1]

Por otro lado, como señala SERRANO ANTÓN (2002): "El cómputo de la ausencias deja de surtir efectos cuando el sujeto pasivo acredita que ha residido en otro país durante 183 días. Como vemos, no sólo se exige la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que ésta debe haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que ese sujeto es residente en España. De esta manera, se atraen hacía España aquellos supuestos de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado."

Como ya se ha explicado anteriormente, la LIRPF exige acreditar la residencia fiscal en otro país, para que quede paralizado el cómputo, dentro del período de permanencia en el territorio español, de las ausencias esporádicas del país.

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) se ha pronunciado en numerosas ocasiones respecto a la acreditación de la residencia fiscal, afirmando que los certificados de residencia deben ser emitidos por las autoridades fiscales, y no por otras. Así, por ejemplo, en la Consulta vinculante V2611-07 la entidad consultante cuestiona, cuál era la forma legal para poder acreditar la residencia fiscal en Italia de un profesor de nacionalidad italiana, al que debe pagar unos honorarios, si este presenta un certificado de residencia fiscal en Italia expedido por la universidad italiana para la que trabaja. Ante dicha cuestión, la DGT se pronunció afirmando que:

> "Las personas residentes en el extranjero que obtengan rentas en España deberán acreditar su residencia fiscal mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal competente del Estado de residencia, no siendo válido ningún otro documento."

2.1.2. *El factor económico*

La LIRPF atiende en esta ocasión exclusivamente a las circunstancias económicas del contribuyente, estableciendo así que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se da la siguiente circunstancia "que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta".[2]

Se trata de un criterio que va a determinar la residencia fiscal de una persona física automáticamente, sin que se admita la prueba en contra de residencia en otro país, salvo que medie Convenio y se suscite un conflicto de doble residencia.

Las cuestiones más relevantes que se suscitan en relación a este tema, son las siguientes:

— En cuanto a la expresión "núcleo principal", se suscita la duda de si "la principalidad española" de las actividades económicas o de los intereses económicos del contribuyente" debe resultar de la comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados o con todos ellos globalmente. Las decisiones jurisdiccionales evacuadas, se inclinan por considerar que ha de bastar la primacía de los intereses económicos situados en España sobre los ubicados en cualquier otro país, no comparándose con el conjunto de intereses en el extranjero situados.

— En cuanto a qué debe entenderse por "interés económico", dicha expresión podría atender a las diferentes modalidades de rentas obtenidas por el contribuyente, así como al "centro de gestión" de las rentas en el caso de que deriven de actividades económicas. Otras variables a tener en cuenta, serían: los elementos patrimoniales, el lugar de administración del patrimonio, el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva, aunque sea por la vía no de los ingresos sino de los gastos efectuados o de las desinversiones realizadas, etc.

Consecuencia de lo que se acaba de explicar, en la puesta en práctica del "factor económico", surgen numerosos conflictos derivados de la inconcreción o generalidad de dicho concepto, tal como está configurado en nuestro ordenamiento.

[1] Véase SERRANO ANTÓN (2002).

[2] Respecto al criterio económico que se acaba de comentar, cabe citar la resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999, confirmando la tributación por obligación personal de contribuir del recurrente, al localizarse en España los intereses personales y patrimoniales de éste.

2.1.3. *El factor familiar*

El artículo 9 de la LIRPF establece un tercer criterio causante de la residencia fiscal. En este sentido:

> "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."

Pero este criterio no opera automáticamente. La residencia habitual del cónyuge y de los hijos menores en España solo provocará la sujeción al IRPF del otro cónyuge, si este no aporta una prueba que justifique su residencia en el extranjero.

2.2. Los Convenios de Doble Imposición

Cada uno de los Estados que suscribe un Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI), delimita quienes son sus respectivos residentes fiscales.

El artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio OCDE (en adelante, MC OCDE) establece:

> "A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo."

Así, los CDI no establecen criterios definitorios de la residencia fiscal de los respectivos contribuyentes de cada uno de los Estados contratantes, siendo necesario examinar siempre cada tratado en particular, dado la singularidad de sus cláusulas que acontece en muchos casos.

Es muy común que las leyes internas de dos Estados coincidan en calificar como residente fiscal en sus respectivos territorios a una misma persona física, y, por tanto, siendo objeto dicha persona de una doble imposición, ya que será gravado por su renta mundial en ambas jurisdicciones.

Ante esta situación, los CDI tratan de evitar que esto se produzca, incorporando una norma específica (en general, el art. 4), para resolver esta cuestión, dando unos criterios para resolver los conflictos de doble residencia que pudieran surgir entre los dos Estados firmantes del Tratado.

El número 2 del artículo 4 del MC OCDE establece que cuando una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

1.º El factor de la vivienda permanente:

> "Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición."

Por tanto, se da prioridad al Estado donde se disponga de una vivienda permanente, en cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, lo que 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 de corta duración (viajes de placer, de negocios, asistencias a cursos, etc.).[3]

2.º El factor del "centro de intereses vitales":

> "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."

Se atiende como segundo criterio decisivo el lugar donde radican las relaciones profesionales, económicas, familiares y sociales de la persona.

Tal como se establece en los comentarios al apartado 2 del artículo 4 del MC OCDE:

> "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 man-

[4] Véase Comentarios al apartado 2 del artículo 4 del MC OCDE (julio, 2010).

tiene 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."

A este respecto, citar la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de abril de 2010:

"En cuanto a las circunstancias personales, aunque el recurrente manifiesta que su hija (de un anterior matrimonio) y sus nietos viven en Portugal, resulta que su cónyuge, con la que convive, tiene su residencia en España en el domicilio sito en la calle número 4 de Tías (Lanzarote).

(...) Y por lo que se refiere a sus relaciones económicas, el recurrente señala en su demanda que su principal fuente de renta está constituida por su proceso creativo, siendo el origen último de sus ingresos su actividad literaria. Si bien es cierto que puede ser difícil de determinar el lugar en el que desarrolla esa actividad, lo será en principio, aquel en que se encuentre el escritor.

(...) También es indicativo de que es en Lanzarote donde escribe, pues así consta tanto en sus diarios (*p. e., Cuadernos de Lanzarote*) como en las entrevistas que se realizan y que han sido incorporadas al expediente."

3.º El factor del lugar donde viva habitualmente:

"Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more."

Se da preferencia al Estado donde "permanezca de manera más habitual", como tercer factor a considerar, en defecto de vivienda permanente y de un lugar donde se pueda ubicar su centro de intereses vitales, como puede ser el caso de una persona que se desplaza de un hotel a otro. En estas situaciones, han de considerarse todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas.

4.º El factor de nacionalidad:

"Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional."

5.º El procedimiento amistoso:

"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."

3. Otras cuestiones en relación a la residencia fiscal

3.1. Los cambios de residencia fiscal

La Ley española no acepta fragmentaciones de períodos impositivos por cambios de residencia, a diferencia de lo que ocurre en otras legislaciones. La normativa interna no considera que el cambio de residencia fiscal, por desplazamiento con carácter indefinido fuera de España en un determinado momento, deba determinar el fin de un período impositivo a efectos del IRPF.

Este mismo criterio fue introducido por las autoridades españolas en una Observación realizada a los Comentarios al artículo 4 del MC OCDE:

"En España, debido al hecho de que, conforme a su Derecho interno, el año fiscal coincide con el año civil y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, no se podrá proceder conforme al párrafo 10 de los Comentarios del artículo 4. En tal caso, se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir del cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes."

Se reproduce a continuación, el ejemplo que se explica en el referido párrafo 10 de los Comentarios del artículo 4 del MC OCDE:

"Por ejemplo, en el curso de un año civil, una persona física es residente del Estado A, conforme a la legislación tributaria de ese Estado, desde el 1 de enero al 31 de marzo, trasladándose después al Estado B. Como dicha persona física reside en el Estado B más de 183 días, será considerado residente del Estado B durante todo el período impositivo conforme a la legislación tributaria de ese Estado. De la aplicación de las reglas especiales al período 1 de enero-31 de marzo, resulta que la persona física es residente del Estado A. En consecuencia, ambos Estados deben tratar a la persona física como residente del Estado A durante dicho período y como residente del Estado B del 1 de abril al 31 de diciembre."

3.2. Los cambios de residencia a paraísos fiscales

El artículo 8.2 de la LIRPF establece:

> "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."

Se trata de una norma "preventiva" similar a las establecidas en otras legislaciones, que no suele originar problemas de doble imposición, pues lo normal es que se produzca una nula tributación en el territorio de acogida. Se debe comentar, que dicho precepto resulta controvertido, y han surgido numerosas críticas de esta norma, desde el punto de vista de la "no discriminación".

No obstante, hay que recordar lo que ya se ha comentado anteriormente, respecto a lo establecido en el artículo 9.1.*a*) de la LIRPF:

> "(...) En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural."

Por tanto, la LIRPF ya está dificultando en el artículo 9.1.*a*), la "deslocalización" fiscal hacia un paraíso fiscal, ya que si la Administración tributaria así lo exige, se debe acreditar la permanencia en el referido territorio por más de 183 días en el año natural, para detener el cómputo de las ausencias esporádicas de España como tiempo adicional de permanencia en nuestro territorio, cuando el contribuyente dispone de un cierto grado de permanencia en el mismo.[4]

3.3. El personal diplomático y consular

Tal como se establece en el artículo 10 de la LIRPF, tienen la consideración de contribuyentes del IRPF las personas físicas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

— Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

— Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión 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 las mismas.

— Titulares de cargo o empleo del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que forman parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

— Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, estos supuestos no serán de aplicación cuando:

a) Las personas relacionadas anteriormente 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 circunstancias antes mencionadas.

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 anteriormente.

4. El certificado de residencia

4.1. Regulación normativa

En primer lugar, citar la *Orden EHA/3316/2010* de 17 de diciembre, que entró en vigor el día 3 de enero de 2011 (anteriormente fue la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre).

[4] Véase Sentencia de 16 de junio de 2011 del Tribunal Supremo.

a) En su artículo 7, relativo a la documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210, se establece lo siguiente:

"1. Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.

(...) Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción en la cuota por un límite de imposición de un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la autoliquidación aplicando la reducción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.

Cuando conforme al artículo 24.6 de la Ley del Impuesto, se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.

Los certificados de residencia y la declaración a que se refiere este número 1 tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia, tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales."

b) Por otro lado, en la disposición adicional segunda "certificado de residencia fiscal en España" de dicha Orden EHA/3316/2010, se establece lo siguiente:

– Los contribuyentes del IRPF definidos en el artículo 8 de la LIRPF, así como los sujetos pasivos del Impuestos sobre Sociedades (en adelante, IS) considerados residentes conforme al artículo 8 del TRLIS, podrán solicitar la certificación de su residencia fiscal en territorio español.

  Estos certificados se utilizarán cuando se deba acreditar la residencia fiscal en España ante Administraciones Tributarias de otros países o territorios o ante pagadores u otros operadores económicos en el exterior.

  Asimismo, se utilizarán para acreditar la sujeción al IRPF o al IS por aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que vayan a transmitir mediante contraprestación un bien inmueble situado en España, a que se refiere el artículo 14.2.*a*) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, RIRNR), aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

– Los modelos de certificado de residencia fiscal que expedirán las oficinas gestoras, serán los que figuran el en anexo IV y V de dicha Orden EHA/3316/2010. El Anexo IV, "Certificado de residencia fiscal en España" se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español. El Anexo V "Certificado de residencia en España. Convenio", se emitirá para acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito por España.

– Adicionalmente, se podrá solicitar que se haga constar en los certificados que el contribuyente o sujeto pasivo ha puesto en conocimiento de la Administración tributaria española la obtención de una renta, cuya descripción deberá ser facilitada por el interesado, en un determinado país o territorio.

c) Por último, en la disposición adicional tercera de la referida Orden EHA/3316/2010 se regula la "extensión de la validez indefinida de ciertos certificados de residencia fiscal extranjeros".

– Además, cabe citar también el *artículo 7 del RIRNR*, en el que se establece lo siguiente:

"Los contribuyentes que por ser residentes en países con los que España tenga suscrito Convenio para evitar la Doble Imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo Convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previstos en las órdenes de desarrollo de los Convenios."

4.2. Casos en los que se exige el certificado de residencia

Así, la acreditación de la residencia fiscal cobra especial importancia en los supuestos que se explican a continuación:

— Cuando sean aplicados tipos de gravamen inferiores a los establecidos con carácter general por la LIRNR o cuando se invoque la exención del tributo, habrán de aportarse los documentos acreditativos de la residencia fiscal pertinente, en países terceros o de la Unión Europea o suscriptores de convenio fiscal con el Estado español, según el caso. Si se invoca un Convenio para evitar la Doble Imposición, debe constar en el certificado aportado que el contribuyente es residente en el otro Estado en el sentido definido en el respectivo Convenio (cuando el tratado cuente con un Orden que establezca formularios de reducción o devolución de impuestos, han de aportarse éstos, cumplimentados con carácter individual).

— Por otro lado, cuando no se practique retención por aplicación de las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, se justificará dicha calificación mediante un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia. Cuando no se practique la retención por aplicación de las exenciones de un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito por España o se practique de acuerdo con los límites de imposición fijados en el mismo, habrá de justificarse dicha calificación mediante un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el Estado de que se trate, en el sentido en que la residencia fiscal es definida en el respectivo Convenio. No obstante, cuando se practique la retención aplicando un límite de imposición fijado en un Convenio, cuyas normas en este punto hubieren sido objeto de desarrollo mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, el justificante a conservar será dicho documento, en el cual habrá de constar la acreditación de residencia fiscal correspondiente.

Tal como ya se ha explicado, la validez temporal de los certificados referidos en los párrafos anteriores, es de un año desde la fecha de su expedición (excepción hecha de los mencionados formularios que tienen carácter individualizado respecto de determinadas rentas y pueden presentar plazos de validez singulares).

4.3. La problemática de los certificados de residencia

Como ya se ha comentado anteriormente, el artículo 9 de la LIRPF permite que el contribuyente pueda oponerse a ser considerado como residente habitual en territorio español, yendo en contra de la regla de los 183 días, siempre que acredite su residencia fiscal en otro país.

La cuestión que cabría plantearse es la de si la única forma de acreditar dicha residencia fiscal debe consistir, únicamente, en la presentación de un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias del territorio en cuestión, o, por el contrario, este puede acreditar su residencia fiscal en otra jurisdicción a través de cualquier otro medio válido de prueba, como puede ser: certificado de empadronamiento, facturas de consumo de gas, de agua, de teléfono, certificados emitidos por el consulado, etc.

En relación con esta pregunta, la Dirección General de Tributos ha señalado de forma reiterada en distintas consultas que, la acreditación de la residencia debe efectuarse mediante el oportuno certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales correspondientes. Así, en la Consulta 0893-98 se señala que:

> "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 renta mundial. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad, 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, sólo se 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."

Por otro lado, comentar la Consulta 0296-02 en que el consultante desea conocer las formalidades de los certificados para acreditar la residencia fiscal en el extranjero, la Dirección General de Tributos señala que:

> "El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente. En el caso que exista Convenio para evitar la Doble Imposición se adjuntará un certificado de

residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá contar constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio."

Esta exigencia, en todo caso, no está exenta de problemas y, por supuesto, de críticas, máxime cuando hay Estados donde no es posible obtener un certificado de residencia fiscal. Este obstáculo se da, por ejemplo, en el caso de personas que se trasladan a los Emiratos Árabes Unidos por motivos de trabajo. Según lo establecido en el artículo 4 del Convenio suscrito entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición, solo podrán tener la consideración de residentes en Emiratos Árabes Unidos en el sentido del Convenio, las personas físicas que estén domiciliadas y que sean nacionales de dicho Estado, por lo que las personas que se hayan desplazado a dicho territorio, no adquirirán la residencia fiscal en Emiratos Árabes Unidos si no tienen la nacionalidad del mismo. Las autoridades fiscales de los Emiratos Árabes Unidos no emitirán el certificado de residencia fiscal correspondiente, en el caso de que éste sea solicitado por una persona que no sea nacional de dicho Estado.

No obstante, existen numerosas sentencias de los Tribunales de justicia, que han dado la posibilidad al interesado de que acredite su residencia a través de otro medio distinto a la certificación de residencia fiscal en otro país. Así, en este sentido, cabe mencionar la sentencia que se procede a resumir a continuación:

— *Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 4 de marzo de 2010. Rec. 143/2008*:

  El recurrente pretende obtener una devolución de ingresos indebidos en aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición, suscrito entre el Reino de España y la República Francesa. La Administración desestima dicha posibilidad, por entender que el único documento válido para acreditar la residencia fiscal en Francia, es un certificado emitido por las autoridades fiscales de Francia, que en este caso no se aportó.

  Para acreditar su condición de residente en Francia, se ha aportado una serie de documentos, como extractos bancarios de una entidad francesa, seguro multirriesgo y de hogar, tasa de cohabitación y tasa por televisor en color, facturas de teléfono, libro de Familia y certificados de nacimientos de sus hijas en que consta el nacimiento de éstas en París, que a juicio del recurrente prueban su no permanencia en España y por ende su derecho a la devolución de las retenciones que erróneamente, a su juicio, le practicó la empresa española pagadora de su salario.

  La Audiencia Nacional entiende que dichos documentos acreditan la residencia fiscal en Francia, sin necesidad de aportar certificado alguno expedido por las autoridades fiscales de dicho país.

  Según la Audiencia, para obtener la devolución solicitada es necesario, además de acreditar la residencia, acreditar haber declarado la totalidad de las rentas en Francia, lo que se ha hecho, al haber aportado el interesado las correspondientes declaraciones presentadas ante el fisco francés, habiéndose declarado la totalidad de las rentas obtenidas en ambos países en sus declaraciones fiscales.

Por otro lado, respecto a la posibilidad de presentar otras pruebas alternativas a los certificados de residencia, se podría también aludir a las Recomendaciones de la Comisión Europea de 19 de octubre de 2009 sobre los procedimientos de reducción de la retención a cuenta (2009/784/CE):

> "Se pide a los Estados miembros que permitan la aportaciones de pruebas del derecho del inversor a reducción fiscal alternativas a los certificados de residencia emitidos por el Estado miembro de residencia. Estas pruebas alternativas pueden ser un certificado autoexpedido por el beneficiario efectivo y documentación recogida por los agentes de información de conformidad con las obligaciones establecidas por la Directiva 2004/39/CE relativa a los mercados de instrumentos financieros."

Otro problema que surge en relación con los certificados de residencia fiscal, es en cuanto a la forma, ya que no hay en el ámbito internacional ningún formato estandarizado que facilite la gestión a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias, por lo que las diferencias son relativamente importantes entre los certificados que expiden los distintos Estados.

Como señala SERRANO ANTÓN(2002) otro problema habitual que surge en relación a los certificados de residencia, es el siguiente:

— Puede plantearse la duda de decidir sobre la norma en la que se basa en el certificado, y considerar si el certificado ha sido emitido "atendiendo a las normas de residencia del país de que se trate, o bien hay que aplicar las normas del país respecto del cual se trata de demostrar la no residencia".

— En las relaciones con otros países, y aunque exista Convenio suscrito para evitar la Doble Imposición, existen casos en que la Administración tributaria española ha rechazado certificados de resi-

dencia de otros países, produciéndose también la situación contraria en la que es la autoridad fiscal del otro país, la que deniega la validez de los certificados de residencia emitidos por España. Normalmente, esto se produce porque de acuerdo con la legislación interna de los países que suscriben el Convenio, la persona en cuestión es considerada "residente fiscal" en ambas jurisdicciones. Lo normal en estos casos, es resolver esta situación a través de un procedimiento amistoso iniciado con las autoridades fiscales de ambos países, con el fin de eliminar la doble imposición.

— Por otro lado, se "ha denegado carácter probatorio de la residencia a la certificación emitida por las autoridades de un país calificado como paraíso fiscal, ya que en la mayoría de estas jurisdicciones se han establecido criterios de residencia más laxos que los existentes en nuestro país, siendo posible incluso adquirir, en ocasiones, la condición de residente a cambio del pago de una determinada suma de dinero".

— Asimismo, ante la "excesiva facilidad con la que algunas administraciones de países de nuestro entorno emiten certificados de residencia, las autoridades administrativas españolas no están considerando válidos todos y cada uno de los certificados de residencia. Ante la ausencia pública de los criterios para aceptar o rechazar dichos certificados, sería recomendable una explicación clara de las razones por las cuales un certificado puede ser rechazado, con ello sin duda, se vería reforzado el principio de seguridad jurídica".

Por último, en relación a la problemática surgida en relación a los certificados de residencia fiscal, aludir a la consulta de la Dirección General de Tributos 0893-98, en la que el consultante desea conocer la documentación necesaria para la acreditación de su residencia fiscal en el extranjero:

> "Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un período superior a 183 días durante el año en ese país y, por consiguiente, no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, *uno*, *a*) anteriormente citado; pero no presupone que dicha persona no pueda ser considerada residente fiscalmente en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, *uno*, *b*), esto es, por la radicación en España del núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales de sus intereses económicos. Una persona puede ser considerada residente fiscalmente de dos países diferentes durante un mismo período de tiempo. Los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España dedican un artículo a determinar a qué Estado corresponde la potestad de gravar a las personas que se encuentran en dicha circunstancia."

5. La acreditación de la residencia en los Convenios

Para poder aplicar un Convenio de Doble Imposición, es necesario acreditar la residencia fiscal en uno de los dos Estados contratantes del mismo, siendo la forma habitual de realizar dicha acreditación, la presentación del certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente. A continuación se va a proceder a analizar, para los distintos Convenios suscritos por España, las referencias que se hacen en los mismos al "certificado de residencia", así como la forma en que se lleva a cabo la acreditación de la residencia fiscal en el caso en que no exista Convenio.[5]

5.1. Casos en que no se ha suscrito Convenio de Doble Imposición

En este caso, las autoridades fiscales exigen la aportación del correspondiente certificado fiscal, sin admitir otros medios de prueba, como pueda ser el certificado de empadronamiento, certificados emitidos por el consulado, facturas de consumo de gas, etc. Así, en la Consulta de 7 de mayo de 1992, la Dirección General de Tributos sostiene este mismo criterio:

> "El certificado de nacionalidad no sirve para demostrar su permanencia por 183 días en Mozambique, ya que lo único que demuestra es que se encuentra incluido en el Registro de Matrícula de Españoles en la Sección Consular de la Embajada de España en Maputo, pero de ello no se deduce que usted haya permanecido durante 183 días de un año natural en dicho país.
>
> Tampoco pueden admitirse como prueba de residencia habitual en un Estado los visados del pasaporte, ya que en muchos casos no se necesita visado para transitar de unos Estados a otros.
>
> Para demostrar su residencia habitual por más de 183 días en el año en Mozambique tendrá que aportar un certificado de residencia fiscal expedido por el Ministerio de Hacienda en dicho país."

[5] Véase García Díez (2006)..

5.2. Casos en que se ha suscrito Convenio de Doble Imposición

5.2.1. *Convenios que sí hacen referencia al certificado de residencia*

Únicamente una minoría de los Convenios de Doble Imposición ratificados por España hace referencia en su articulado al "certificado de residencia" como medio de prueba que acredita la residencia fiscal en uno de los Estados en cuyo ámbito jurisdiccional se pretende aplicar el Tratado de doble imposición. Este sería el caso del Convenio para evitar la Doble Imposición, suscrito entre el Reino de España y la República Francesa, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, estableciendo en su artículo 30:

> "Para obtener en un Estado contratante las reducciones o exenciones de impuestos y otras ventajas previstas por este Convenio, los residentes del otro Estado contratante deben, a menos que las autoridades competentes lo dispongan de otra manera, aportar una testación de residencia, indicando en particular la naturaleza y el importe o el valor de las rentas o del patrimonio afectados, que incluya el certificado de los servicios fiscales de ese otro Estado."

También podríamos incluir en este grupo, el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre el Reino de España y la República Bolivariana de Venezuela, hecho en Madrid el 8 de abril de 2003. Así, en su Protocolo se establece lo siguiente, con referencia al artículo 4 del Convenio:

> "Al objeto de justificar la residencia en un Estado Contratante a efectos de este Convenio, se expedirá certificado de residencia en el que deberá constar expresamente que la persona es residente en el Estado Contratante a efectos del Convenio. La autoridad competente para la expedición de dichos certificados será:
>
> En el caso de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o persona en quien delegue.
>
> En el caso de España, el Delegado de la Agencia de la Administración Tributaria (AEAT) competente por razón del territorio o persona en quien delegue. El domicilio fiscal de la persona determinará la competencia territorial."

5.2.2. *Convenios que no hacen referencia al certificado de residencia*

En este grupo, nos encontramos con aquellos Convenios que dentro de su articulado no se hace ninguna referencia específica al certificado de residencia. Este es el caso de números Convenios suscritos por España, como por ejemplo, entre otros: el Convenio entre España e Italia hecho en Roma el 8 de septiembre de 1977; el Convenio entre el Reino de España y Australia, hecho en Canberra el 24 de marzo de 1992; el Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República popular de Polonia, hecho en Madrid el 15 de noviembre de 1979; el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992; o el Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998.

En estos casos, podemos ver el criterio que ha mantenido la Dirección General de Tributos en las siguientes consultas:

> *"Consulta 1961-02.*
>
> La residencia fiscal en la Federación Rusa se acreditaría mediante la aportación de un certificado expedido por la autoridad fiscal competente, en el que constara que el contribuyente es residente en la Federación Rusa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 del susodicho Convenio."
>
> *"Consulta V1743-11.*
>
> El consultante es una persona de nacionalidad española que dice ser residente en Méjico, aportando como prueba de esta residencia un certificado expedido por el Consulado de España en dicho país. A efectos de determinar la residencia y dado que México se trata de un país con el que España tiene suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición, se debe atender a lo dispuesto en el mismo.
>
> «Por consiguiente, para que sea de aplicación el Convenio, ha de acreditarse la residencia de la persona que solicita acogerse a sus normas, en el sentido que el propio Convenio establece, esto es, que esté sometida a imposición en el Estado en el que se dice ser residente por obligación personal, lo que implica estar sometida a imposición por su renta mundial y no sólo por la renta obtenida en dicho Estado.
>
> Para acreditar la residencia fiscal en Méjico, se deberá aportar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país. No se puede considerar suficiente, para acreditar la residencia fiscal en el sentido previsto en el artículo 4 del Convenio, el certificado de residencia emitido por el Consulado de España que se adjunta en el escrito de la consulta.»"

5.2.3. *Convenios que hacen referencia al certificado de residencia a través de Órdenes Ministeriales*

En este grupo nos encontramos con aquellos Convenios, que no hacen una mención expresa en su articulado del certificado de residencia, pero sí tienen Órdenes Ministeriales de desarrollo que exigen el certificado de residencia para aplicar los tipos reducidos en dividendos, intereses y cánones.

Dentro de este grupo, nos encontramos, entre otros, los siguientes convenios suscritos por España: Convenio hispano-alemán, de 3 de febrero de 2011, y Órdenes de 10 de noviembre de 1975 y 30 de diciembre de 1977; Convenio hispano-austriaco, de 20 de diciembre de 1966 (renegociado e introducidas modificaciones el 24 de febrero de 1995), y Orden de 26 de marzo de 1971; Convenio hispano-belga de 14 de junio de 1995 y del Acta que lo modifica de 22 de junio de 2000, y Orden de 27 de febrero de 1973; Convenio hispano-danés de 3 de julio de 1972 (modificado el 17 de marzo de 1999 y comunicada la denuncia de dicho Convenio por nota de 10 de junio de 2008), y Orden de 4 de diciembre de 1978; Convenio hispano-holandés, de 16 de junio de 1971, y Orden de 31 de enero de 1975; Convenio hispano-portugués, de 26 de octubre de 1993, y Orden de 25 de junio de 1973; Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de 21 de octubre de 1975, y Orden de 22 de septiembre de 1977; Convenio hispano-sueco, de 16 de junio de 1976, y Orden de 18 de febrero de 1980; y, por último, el Convenio hispano-suizo, de 26 de abril de 1966 (modificado el 29 de junio de 2006), y Orden de 20 de noviembre de 1968.

Así, por ejemplo, en la Orden de 10 de noviembre de 1975 sobre aplicación de los artículos 10, 11, y 12 del Convenio entre España y la República Federal de Alemania, se dispone lo siguiente:

> "Tercero. *Certificados*.
>
> Dentro de sus respectivas competencias de orden territorial, las Secciones de Convenios Internacionales de las Delegaciones de Hacienda o, en su defecto, las oficinas que desempeñen las funciones, expedirán, previas las oportunas comprobaciones, los certificados de residencia que se soliciten por escrito, para los efectos de aplicar el Convenio por las personas y entidades que tengan la condición de residentes de España en el sentido del artículo cuatro del mismo."

Mencionar en este sentido, la Consulta V1031-10, donde se recoge lo siguiente:

> "Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito Convenio para evitar la Doble Imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo Convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los Convenios.
>
> (...) No obstante, cuando se trate de un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, la aplicación del Convenio se justificará con este último en lugar del certificado."

6. Conclusiones

En primer lugar, en este trabajo se han analizado los principales criterios determinantes de la residencia fiscal de una persona, entre ellos la permanencia por más de 183 días durante el año natural, en el territorio español. Para determinar este período de permanencia, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Hay que tener en cuenta que, dado que la internacionalización de la economía es cada vez mayor, en un escenario donde existe la libre circulación de personas, probar la permanencia en un territorio de una persona física, es una tarea muy complicada de llevar a cabo, en numerosas ocasiones.

Quizás, nuestra legislación debería, al igual que ocurre en otras legislaciones, ser más clara, precisando las situaciones que no van a computar, para determinar los referidos 183 días.

Respecto al segundo criterio determinante de la residencia fiscal de una persona física, que está basado en el núcleo principal o centro de intereses económicos, se trata de un concepto que quizás, como ocurría en el caso anterior, debería ser objeto de una mayor concreción en nuestro ordenamiento jurídico. Pueden existir situaciones en que una persona obtenga sus rentas en una determinada jurisdicción, pero sin embargo, su patrimonio se encuentre ubicado en otro territorio, o incluso, pude ocurrir que tanto sus rentas como su patrimonio, se encuentren mezclados en ambas jurisdicciones. En estos casos, resulta conflictivo decidir cual es el Estado donde radica su núcleo principal o centro de intereses económicos.

Por otro lado, se han analizado los distintos problemas surgidos en relación a los certificados de residencia. Como hemos explicado, la forma más habitual de acreditar la residencia fiscal en uno de los Estado contratantes de aplicación de un Convenio de Doble Imposición internacional, es a través del certificado de residencia expedido por la autoridad competente, y éste es el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en sucesivas consultas. No obstante, parece que dicho criterio debería ser más flexible, para así poder solucionar determinadas situaciones, como pueden ser la imposibilidad de obtener el correspondiente certificado de residencia, debido a que las autoridades competentes de algunos países, adoptan criterios muy restrictivos a la hora de proceder a su emisión. Sería aconsejable que en estos casos, se pudiera acreditar la residencia fiscal a través de la presentación de otros medios de prueba, existiendo ya numerosas sentencias de los tribunales que refrendan esta postura.

Por otro lado, sería conveniente tratar de adoptar los mismos criterios de emisión o denegación de éstos a nivel internacional, así como tratar de homogeneizar los distintos modelos de "certificado de residencia fiscal", teniendo en cuenta que existen Tratados de doble imposición que no contienen referencia alguna de dicho término.

BIBLIOGRAFÍA

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2003): *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, CISS, Valencia.

CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) (2007): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

GARCÍA DÍEZ, C. (2006): "La prueba de la residencia en los Convenios de Doble Imposición según la doctrina de la Dirección General de Tributos", *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros (BInUEFF)*, núm. 3 páginas 7-16, Murcia.

OCDE (julio 2010): *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SERRANO ANTÓN, F. (2002): "Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional", en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; SERRANO ANTÓN, F., y BUSTOS BUIZA, J. A. (autores): "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes", *Documentos*, Doc. núm. 24/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.