

# La prueba de la residencia en los convenios de doble imposición según la doctrina de la dirección general de tributos

Claudio García Díez  
Profesor Asociado UCLM. Abogado

1.- La acreditación de la residencia en un Estado Contratante resulta fundamental para invocar la aplicación de un Convenio de doble imposición en una relación tributaria dotada de un elemento internacional. En efecto, una vez verificado en el correspondiente procedimiento inspector que el obligado tributario es residente de uno de los Estados Contratantes del Convenio, procede la aplicación del marco normativo del respectivo Tratado internacional.

Los problemas relativos a la prueba de la residencia son varios y complejos y han dado lugar a una abundante y prolija doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1</sup>. Las dudas surgen en relación a los criterios de distribución de la carga de la prueba y a los medios de prueba válidos para acreditar la residencia, a la normativa que debe servir de cobertura para certificar la residencia fiscal, al papel de las Administraciones implicadas y, en fin, a la función del propio obligado tributario afectado por la aplicación (o no) del respectivo Convenio.

2.- El certificado (de residencia) emitido por la Autoridad competente es el medio habitual para acreditar la residencia a efectos de la aplicación del correspondiente Convenio de doble imposición. Sin embargo, cabe preguntarse si es el único medio de prueba admitido o si, por el contrario, se puede prescindir del mismo y acudir a otros medios válidos en Derecho (piénsese, por ejemplo, en pagadores de rendimientos que no tienen en su poder el certificado de residencia del beneficiario de dichos rendimientos, pero disponen de pruebas *indirectas* que acreditan efectivamente dicha residencia o, en su defecto, pueden servir para *facilitar* a la Administración Tributaria la verificación de la misma). Se trata, en definitiva, de constatar si la prueba de la residencia a través del certificado cons-

No en vano, como señalan JUAN PEÑALOSA, RAVENTÓS CALVO y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, “La Administración «actuante» (...) tiene tendencia (...) a prescindir de los CDI y aplicar la legislación interna en cuanto ve un resquicio. Ese resquicio suele ser una actitud pasiva a la vista de que el contribuyente «no invoca» el Convenio o actúa exigiendo requisitos de a d manifestamente exagerados o casi inasequibles para el contribuyente pese a que la Administración puede solventarlos sin mayor dificultad” (JUAN PEÑALOSA, J.L., RAVENTÓS CALVO, S; y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J.F.- *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición (Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles -Años 2001, 2002 y 2003-*, Asociación Española de Asesores Fiscales - Thomson Aranzadi, Pamplona, 2004, p. 32 -la cursiva es nuestra-)



tituye o no un supuesto de prueba tasada y, en última instancia, si es un requisito formal que condiciona la aplicación misma del Convenio.

La respuesta a este interrogante surge de los propios Tratados de doble imposición. A estos efectos, se pueden distinguir tres tipos de Convenios:

- (i) Convenios que no contienen ninguna referencia específica en su articulado al certificado de residencia<sup>2</sup>.
- (ii) Convenios que prevén expresamente el certificado de residencia como condicionante para su aplicación.

Así se establece en el artículo 30 del Convenio con los Países Bajos, de 15 de junio de 1971<sup>3</sup>, y en el artículo 30 del Convenio con Francia, de 10 de octubre de 1995<sup>4</sup>. En este apartado también se incluye el Convenio con Venezue-

2 Convenio Hispano-Argentino, de 21 de julio de 1992; Convenio Hispano-Australiano, de 24 de marzo de 1992; Convenio Hispano-Boliviano, de 30 de junio de 1997; Convenio Hispano-Brasileño, de 14 de noviembre de 1974; Convenio Hispano-Búlgaro, de 6 de marzo de 1990; Convenio Hispano-Canadiense, de 23 de noviembre de 1976; Convenio Hispano-Coreano, de 17 de enero de 1994; Convenio Hispano-Cubano, de 3 de febrero de 1999; Convenio Hispano-Checo (y Eslovaco), de 8 de mayo de 1980; Convenio Hispano-Chino, de 22 de noviembre de 1990; Convenio Hispano-Ecuatoriano, de 29 de mayo de 1991; Convenio Hispano-Estadounidense, de 22 de febrero de 1990; Convenio Hispano-Estonio, de 3 de septiembre de 2003; Convenio Hispano-Filipino, de 14 de marzo de 1989; Convenio Hispano-Finlandés, de 15 de noviembre de 1967; Convenio Hispano-Griego, de 4 de diciembre de 2000; Convenio Hispano-Húngaro, de 9 de julio de 1984; Convenio Hispano-Indio, de 8 de febrero de 1993; Convenio Hispano-Indonesio, de 30 de mayo de 1995; Convenio Hispano-Irlandés, de 10 de febrero de 1994; Convenio Hispano-Israelí, de 30 de noviembre de 1999; Convenio Hispano-Italiano, de 8 de septiembre de 1977; Convenio Hispano-Japonés, de 13 de febrero de 1974; Convenio Hispano-Letón, de 4 de septiembre de 2003; Convenio Hispano-Luxemburgués, de 3 de junio de 1986; Convenio Hispano-Marroquí, de 10 de julio de 1978; Convenio Hispano-Mexicano, de 24 de julio de 1992; Convenio Hispano-Noruego, de 6 de octubre de 1999; Convenio Hispano-Polaco, de 15 de noviembre de 1979; Convenio Hispano-Rumano, de 24 de mayo de 1979; Convenio Hispano-Ruso, de 16 de diciembre de 1998; Convenio Hispano-Tailandés, de 14 de octubre de 1997; Convenio entre España y Túnez, de 2 de julio de 1972; Convenio Hispano-Turco, de 5 de julio de 2002.

3 Art. 30: "1.- Las Autoridades competentes de los Estados se pondrán de mutuo acuerdo sobre el modo de aplicación del artículo 10, números 2 y 3, y del artículo 11, número 2.

2.- Las Autoridades competentes de cada uno de los Estados, de acuerdo con sus respectivos usos, pueden establecer normas necesarias para la aplicación de las demás disposiciones de este Convenio". Cfr., también, el apartado 3º de la Orden ministerial de 31 de enero de 1975.

4 Art. 30: "1.- Las Autoridades competentes de los Estados contratantes reglamentarán, en la medida de lo necesario, las modalidades de aplicación del presente Convenio, especialmente en lo que se refiere a los requisitos que deben cumplirse para beneficiarse de las disposiciones del Convenio.

2.- 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 atestación 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". Cfr., también, el apartado 3º de la Orden ministerial de 28 de abril de 1978.

la, de 8 de abril de 2003, puesto que la referencia al certificado de residencia se establece en el Protocolo<sup>5</sup>.

- (iii) Convenios que, sin hacer una mención explícita en su articulado, tienen Órdenes ministeriales de desarrollo que exigen el certificado de residencia para aplicar los tipos reducidos en dividendos, intereses y cánones<sup>6</sup>.

Por tanto, sólo una minoría de los Tratados de doble imposición ratificados por España hacen referencia (ya sea en su articulado o en su normativa de desarrollo) al certificado de residencia como medio de prueba del ámbito subjetivo del Convenio que se pretenda aplicar.

3.- Sin embargo, esta realidad convencional contrasta con la numerosa y cambiante doctrina administrativa sobre la prueba de la residencia fiscal y, en concreto, sobre la eficacia y alcance de los certificados de residencia expedidos por las Autoridades competentes. En una primera aproximación vamos a sistematizarla en dos grandes bloques atendiendo a la existencia o no de Convenio de doble imposición.

3.1.- En los casos que no media Tratado, la Administración tributaria sostiene un criterio rígido e inflexible al circunscribir la prueba de la residencia fiscal en otro Estado a la aportación del correspondiente certificado fiscal sin admitir otros medios de prueba alternativos (certificado de nacionalidad o empadronamiento, visados del pasaporte, recibos de consumo de agua, gas, electricidad, etc.). La Consulta de la Dirección General de Tributos de 7 de mayo de 1992 (NFC000900) es ilustrativa al respecto:

*"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 Matricula de Españoles en la Sección Consular de la Emba-*

5 Apartado Primero: "Con referencia al artículo 4: 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 Estatal 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."

6 Convenio Hispano-Alemán, de 5 de diciembre de 1966, y Órdenes ministeriales de 4 de diciembre de 1975 y 17 de enero de 1978; Convenio Hispano-Austriaco, de 20 de diciembre de 1966, y Orden ministerial de 26 de marzo de 1971; Convenio Hispano-Belga, de 24 de septiembre de 1970, y Orden ministerial de 27 de febrero de 1973; Convenio Hispano-Danés, de 3 de julio de 1972, y Orden ministerial de 4 de diciembre de 1978; Convenio Hispano-Portugués, de 26 de octubre de 1993, Orden ministerial de 25 de junio de 1973; Convenio entre España y Reino Unido, de 21 de octubre de 1975, y Orden ministerial de 22 de septiembre de 1977; Convenio Hispano-Sueco, de 16 de junio de 1976, y Orden ministerial de 18 de febrero de 1980; Convenio Hispano-Suizo, de 26 de abril de 1966, y Orden ministerial de 20 de noviembre de 1968. SERRANO ANTÓN se muestra favorable a esta método como vía para la solución de los problemas de prueba de la residencia fiscal (SERRANO ANTÓN, F.- "Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional", *Fiscalidad Internacional*, XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2004, p. 234).



jada 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 de dicho país."

Abunda en esta tesis la Consulta núm. 893/1998, de 26 de mayo de 1998:

"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, 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".<sup>7</sup>

Esta estricta doctrina administrativa se opone a la regulación contenida en la mayoría de los Tratados de doble imposición y, sobre todo y fundamentalmente, a la propia legislación fiscal interna (art. 9 TRLIRPF), pues ni aquellos ni ésta hacen referencia a los certificados de residencia, ni establecen prueba tasada alguna para acreditar la residencia fiscal en otro Estado. Es más, la única regulación interna sobre la expedición de certificados de residencia por parte de la Administración tributaria española para que surtan efectos ante terceros Estados se encuentra en la simple e insuficiente (desde la perspectiva del principio constitucional de jerarquía normativa) Disposición Adicional Segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre<sup>8</sup>. En efecto, cabe plantearse, al menos, si esta interpretación administrativa implica

7 Vid., también, Consulta núm. 1977/1998, de 21 de diciembre de 1998.

8 Esta Orden ministerial regula el procedimiento para la obtención del certificado de residencia fiscal en España, del que cabe destacar las siguientes fases:

1ª.-) Presentación ante la Autoridad fiscal competente de la solicitud del certificado de residencia, acompañada fundamentalmente de los documentos y justificantes que prueban la residencia fiscal en España.

2ª.-) Expedición del certificado (o, en su caso, comunicación motivada de la improcedencia de su emisión) en el plazo de los diez días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, tras efectuar las "comprobaciones oportunas".

una verdadera labor creadora de Derecho que carece del respaldo legal necesario y supone, en última instancia, una vulneración de la preferencia de Ley establecida en el artículo 29 de la LGT para el establecimiento de obligaciones tributarias formales<sup>9</sup>

No obstante, una vez constatado que el certificado de residencia fiscal es el único medio de prueba admitido por la Agencia Tributaria para acreditar la residencia fiscal en otro Estado siempre que no medie Convenio, hay que precisar, en primer lugar, el contenido de dicho documento para que produzca plenos efectos y, también, su alcance.

Respecto a la primera cuestión, la Consulta núm. 296/2002, de 25 de febrero de 2002, cifra en tres los requisitos del certificado de residencia fiscal:

"El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que los expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente"

En cuanto a la eficacia probatoria, el problema se centra en concretar algo aparentemente obvio: determinar lo que efectivamente prueba el certificado de residencia fiscal. En efecto, repárese que el IRPF contempla dos puntos de conexión alternativos para considerar a un contribuyente residente en territorio español (la permanencia durante 183 días en nuestro territorio durante el período impositivo y el núcleo de intereses vitales y económicos<sup>10</sup>). El certificado de residencia fiscal, ¿proyecta su eficacia neutralizadora sobre los dos criterios de sujeción? O, por el contrario, ¿sólo enerva el criterio de la permanencia? La respuesta a esta cuestión resulta fundamental para concretar el margen de actuación de la Administración Tributaria que, pese a contar con dicho documento (aportado por el propio contribuyente), pueda considerar al obligado tributario residente en España por entender que aquí radica su núcleo de intereses vitales y/o económicos. Pues bien, la Consulta núm. 893/1998, de 26 de mayo de 1998, resuelve el dilema en los siguientes términos:

"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

9 Entendemos que el artículo 29 LGT establece una preferencia de Ley en base a una interpretación conjunta de los artículos 29.2 (que al enumerar estas obligaciones o deberes deja la puerta abierta a "las restantes que puedan legalmente establecerse") y 29.3 (que concreta el alcance de las disposiciones reglamentarias únicamente al desarrollo de "las circunstancias relativas al cumplimiento -y no al establecimiento propiamente dicho- de las obligaciones tributarias formales") de la citada norma. De esta opinión, VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO: "son obligaciones tributarias formales las no pecuniarias establecidas por la Ley para la aplicación de los tributos" (VEGA HERRERO, M; y MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.- "Tributos y obligaciones tributarias", *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 121). En contra, EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS para el que "la reserva de Ley del artículo 8 alcanza sólo a «la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta»" (HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.- "Comentario al artículo 29", *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, p. 228).

10 Cfr., art. 9.1 TRLIRPF.



*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 o 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 de-  
dican un artículo a determinar a qué Estado corresponde la potestad de gravar a las personas que se encuentran en dicha circunstancia."*

Con todo lo que precede, el alcance probatorio del certificado de residencia es limitado (pues sólo prueba que una persona ha permanecido durante el período impositivo más de 183 en ese país) y sin capacidad para solucionar situaciones de *doble residencia fiscal internacional* en los casos que no exista Convenio, ya que, conforme a esta doctrina administrativa, la Administración Tributaria puede considerar, unilateralmente, al contribuyente residente fiscal en España por entender que el núcleo de sus intereses vitales y/o económicos radican en territorio español, sin perjuicio de la presentación del certificado de residencia fiscal en otro Estado".

3.2.- Por su parte, la Administración mantiene, en principio, el mismo criterio *cuando media Convenio de doble imposición*; en concreto, condiciona la aplicación del respectivo Tratado a la aportación del certificado de residencia fiscal prescindiendo de la existencia o no de dicho requisito formal en los Convenios o, al menos, en las Órdenes ministeriales de desarrollo. Así se reconoce en la Consulta de 2 de octubre de 1995 (NFC002624):

*"Para la acreditación de la residencia fiscal en un Estado con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición no existe ningún modelo obligatorio para todos los Estados que tengan Convenio con España. Lo esencial es que la autoridad competente certifique que la persona que desea acogerse a un determinado Convenio, tiene su residencia fiscal en ese Estado y tributa en el mismo por sus rentas universales."*

Ahonda en esta línea de interpretación la Consulta núm. 937/1998, de 1 de junio de 1998:

*"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."*

Esta acreditación de la residencia fiscal deberá ser expedida por la autoridad tributaria. En particular, tratándose de Méjico, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o el órgano en que delegue dicha Secretaría (art. 3º del Convenio).

11 Si media Convenio, en estos casos se debe acudir a las reglas específicas previstas en el artículo 4, apartados 2 y 3 del respectivo Tratado, para solventar los casos de doble residencia fiscal internacional (Cfr., al respecto, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001, Recurso, nº 206/1998, Fundamento Cuarto).

*"En principio, no se puede dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa en un Estado sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Tampoco se puede considerar suficiente, para acreditar la residencia fiscal en el sentido previsto en el artículo 4º del Convenio, el extracto de Registro Federal de Contribuyentes que se adjunta al escrito de consulta, pues en él se acredita que la persona sobre la que se consulta está incluida en dicho Registro, pero no consta que esté sometida a imposición en Méjico por su renta mundial. En resumen, para acreditar la residencia fiscal de la persona consultante en Méjico, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y obligaciones fiscales en el mismo."*

Sin embargo, en estos supuestos (Convenios de doble imposición que no contemplan el certificado de residencia fiscal), la Administración Tributaria ha matizado recientemente su doctrina al no circunscribir en exclusiva la prueba de la residencia a la aportación del certificado de residencia fiscal, admitiendo otros medios de prueba. En este sentido, cabe destacar la Consulta núm. 831/2002, de 31 de mayo de 2002, relativa igualmente al Convenio con Méjico:

*"Si, en aplicación de las disposiciones citadas, la consultante tiene su residencia fiscal en Méjico y puede demostrarlo, los rendimientos que perciba por el trabajo realizado en dicho país pueden considerarse como no obtenidos en España, siempre que se pueda acreditar que tales rendimientos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en Méjico, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.3 d) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre). Caso de no poder demostrar la residencia en Méjico o no acreditar que paga un impuesto de naturaleza personal en dicho país, los rendimientos estarían sometidos a imposición en España bien por el IRPF si es residente fiscalmente en España, bien por el IRNR si no puede ser considerada residente en territorio español por aplicación de las normas citadas."*

Y también la Consulta núm. 1960/2002, de 18 de diciembre de 2002:

*"Si el consultante tuviera su residencia fiscal en la Federación Rusa y pudiera acreditarlo suficientemente, sólo estaría sometido a imposición en España por las rentas obtenidas en España y por el patrimonio situado en territorio español que el Convenio Hispano-Ruso para evitar la doble imposición de fecha, 16 de diciembre de 1998 (BOE de 6 de julio de 2000), permita gravar en el Estado de procedencia de las rentas o de situación del patrimonio. En este supuesto, 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 4º del susodicho Convenio."*

Ciertamente no se puede hablar de un cambio radical de criterio por parte de la Dirección General de Tributos pero sí se advierte una evolución en su posición, puesto que ya no se monopo-



liza la prueba de la residencia con la aportación del oportuno certificado. En efecto, con esta doctrina administrativa se deja la puerta abierta a otros medios de prueba para demostrar la residencia fiscal en otro Estado a efectos de la aplicación del respectivo Convenio. Aunque, eso sí, el certificado de residencia fiscal sigue siendo el medio de prueba por excelencia.

Este criterio se corresponde con nuestra realidad normativa internacional; en concreto, con una mayoría de Convenios de doble imposición que sencillamente no contemplan el certificado de residencia como un supuesto de prueba tasada para demostrar la residencia en un "Estado contratante" (es decir, para justificar el cumplimiento del ámbito subjetivo del respectivo Convenio). Por tanto, de acuerdo con esta construcción administrativa, es posible acudir a otros medios de prueba alternativos al certificado de residencia para probar la residencia fiscal en otro Estado con el que media Convenio. Es más, la aportación cumulativa de medios probatorios indirectos de la residencia fiscal (certificado de nacionalidad o empadronamiento, visados del pasaporte, recibos de consumo de agua, gas, electricidad, etc.) pueden ser suficientes para convencer a la Agencia Tributaria de que un obligado tributario es residente en otro Estado, recayendo sobre la Administración la carga de la verificación (si lo estima oportuno) a través del intercambio de información convencional (concreción, en este caso, del principio de facilidad probatoria<sup>12</sup>).

Por ello no compartimos la negativa de la Dirección General de Tributos en la Consulta núm. 8/2001, de 10 de enero de 2001, de negar la residencia en otro Estado cuando la Autoridad fiscal competente del aquel se limite a no expedir el certificado de residencia solicitado:

*"Según comenta en su escrito, el consultante no obtiene de las autoridades fiscales chinas el certificado de residencia fiscal en el sentido del Convenio. Ello podría deberse a que éstas no consideran al contribuyente residente fiscal de dicho país y, por lo mismo, sólo someten a imposición la renta obtenida por su trabajo en China."*

En estos supuestos, basta que el obligado tributario aporte copia sellada de la solicitud del certificado de residencia junto con otros medios de prueba indirectos de la residencia fiscal para obligar a la Administración española a incoar el procedimiento previsto en la cláusula convencional de intercambio de información y, sólo una vez que este haya culminado, sostener, en su caso, la residencia (o no) en el otro Estado.

3.3.- Resta por analizar la doctrina administrativa emitida en torno a los *Convenios de doble imposición que contienen alguna referencia* (aunque sea a través de las Órdenes ministeriales de desarrollo) sobre el certificado de residencia. En estos casos el criterio es taxativo e inflexible al exigir el certificado de residencia fiscal. Destaca, como botón de muestra, la Consulta núm. 381/2000, de 29 de febrero de 2000:

12 Este principio, de origen jurisprudencial (cfr., al respecto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1998, Recurso nº 9134/1992, Fundamento Segundo; y de 29 de marzo de 1996, Recurso nº 7187/1990, Fundamento Segundo), supone una inversión de la carga de la prueba sobre la parte (en nuestro caso, la Administración implicada) a la que le resulte más sencillo acceder a los medios de prueba necesarios para probar los hechos en los que la (parte) contraria funda su derecho (a estos efectos, la residencia fiscal en otro Estado).

*"para que sea de aplicación el Convenio a las personas sobre las que se consulta, deberán acreditar que residen en Alemania y están sujetas a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio o residencia, lo que implica estar sometidas a imposición en Alemania por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en Alemania."*

*De los certificados que se adjuntan al escrito de consulta, no se puede inferir que la sujeción al impuesto alemán lo sea por su renta mundial. Para que los certificados tengan validez a efectos de la aplicación del Convenio, deberán acreditar, sin género de duda, que las personas a las que se refiere son residentes en Alemania en el sentido del artículo 4º del Convenio o que, por razón de su domicilio o residencia, están sujetos a imposición en Alemania por su renta mundial. Como ejemplo de certificado de residencia para la aplicación del Convenio puede tomarse cualquiera de los que se reflejan en los formularios aprobados para solicitar la reducción de los impuestos en la fuente o su devolución que, con pequeñas variaciones, se expresan en los siguientes términos:*

*"Las autoridades fiscales alemanas certifican que, en cuanto les es posible conocer, Don... es residente de Alemania en el sentido del Convenio Hispano-alemán para evitar la doble imposición."*<sup>13</sup>

Posición que ha refrendado el TEAC en Resolución de 9 de febrero de 2001, Reclamación nº 4273/1997, en un caso en que el propio actuario reconoce en el Acta de inspección la residencia fiscal en Alemania del obligado tributario:

*"Dado que en el acta se reconoce la residencia en Alemania de la persona física perceptora de las comisiones, debe determinarse ante todo si procede aplicar las previsiones del Convenio para evitar la doble imposición en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 5 de diciembre de 1966. Su artículo 14 dispone que las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por prestación de servicios o ejercicio de actividades independientes, sólo pueden someterse a imposición en este Estado. La Inspección entiende no aplicable este precepto, al no haberse acreditado en forma adecuada la residencia en Alemania en el sentido requerido para aplicar el Convenio y el lo pese a que en la propia acta se reconoce que la persona que percibió las rentas reside en dicho Estado. En efecto, la trascendencia de que el contribuyente resida en uno u otro país, junto con la posible dificultad de determinar dicha residencia en cada caso particular, obliga a concluir que para determinar si un concreto contribuyente tiene su residencia en uno u otro estado contratante deba mediar una certificación administrativa; así, la Orden de 10 de noviembre de 1975, de acuerdo con la Autoridad competente en el Convenio de la República Federal de Alemania, dispuso la expedición de certificados de residencia para los efectos de aplicar el Convenio,*

13 Cfr., también, las Consultas de la Dirección General de Tributos núms. 1611/2001, de 30 de agosto de 2001; 636/2002, de 29 de abril de 2002; 748/2002, de 17 de mayo de 2002; 1842/2004, de 4 de octubre de 2004.



a solicitud escrita de los interesados. Por otra parte, el número Primero, párrafo seis, de la Orden de 31 de enero de 1992 (hoy derogada por la de 23 de diciembre de 1997, pero que estaba vigente en el ejercicio a que este expediente se refiere) establecía la obligación de presentar certificado acreditativo de la residencia "en el sentido definido en el Convenio" cuando se trate de contribuyentes por obligación real en que se invoque la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición. En este caso no se ha aportado el certificado que acredite tal residencia en el sentido del Convenio, por lo que debe excluirse su aplicación en la reclamación que nos ocupa." (Fundamento Segundo).

4.- En nuestra opinión, esta rigurosidad de la Dirección General de Tributos supone una extralimitación que no encuentra respaldo ni en los propios Convenios ni, incluso, en la normativa fiscal interna. Entendemos que la acreditación de la residencia fiscal no se encuentra sometida a prueba tasada, a través de la presentación del correspondiente certificado, sino que se puede acreditar con la presentación de distintos medios de prueba, tal como sostiene la Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de noviembre de 2002, Recurso nº 273/2000:

*"(...) frente a lo razonado en la resolución impugnada, la Sala entiende que existe prueba fehaciente acreditativa de dicha residencia en el extranjero lo que, sin duda, resulta ya no sólo de los escritos que en fecha 17 de enero de 1989 con sello de entrada en la Delegación de Hacienda de Madrid de fecha 30 de enero de 1989 (documentos 4 y 5 del expediente administrativo), fueron presentados comunicando el hoy recurrente que él y su esposa habían obtenido la residencia en Mónaco a partir del día 20 de enero de 1989 y designando como representante fiscal en España a la entidad Retrefiscal, SA y, asimismo, de las fotocopias autenticadas del permiso de residencia en Mónaco tanto del actor como de su esposa, así como de los pasaportes respectivos sellados por el Consulado Español en Marsella (documentos números 8 a 11), sino, sobre todo, de los certificados de residencia emitidos por el Cónsul General de España en Marsella autenticados notarialmente que han sido traídos a los autos a instancias de la parte actora y que acreditan fehacientemente que tanto uno como otro residen fuera de España al menos desde el día 23 de enero de 1989 (certificado expedido en Marsella el 10 de febrero de 1992 por el Consulado General de España). En definitiva del examen conjunto de todos los documentos aportados se desprende con claridad la residencia del recurrente fuera de España, a tenor de su tarjeta de residencia, por estar expedidos sus pasaportes en el Consulado de Marsella, por así certificarlo el propio Cónsul de Marsella y por así haberlo notificado en su momento a la Delegación de Hacienda de Madrid, a los oportunos efectos; de ahí que, frente a lo razonado en la resolución administrativa impugnada, el hoy actor haya dado cumplimiento a las exigencias probatorias que, efectivamente, a él incumbían con arreglo con lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria" (Fundamento Tercero)*