

Algunas notas sobre la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Universidad
Facultad de Derecho de Málaga

Resumen

El concepto de residencia fiscal tiene un papel crucial en la normativa tributaria de todos los países porque incide de forma directa en la soberanía fiscal de cualquier Estado. Por esta razón, las legislaciones fiscales endurecen el concepto de residencia fiscal a través de normas de carácter presuntivo e incluso de ficciones jurídicas con un fin recaudatorio a veces desproporcionado. En los estados con descentralización territorial el concepto de residencia fiscal autonómica adquiere la misma relevancia que a nivel internacional ya que las Comunidades Autónomas tienen que cumplir con sus competencias normativas y para ello necesitan ingresos públicos. Sin embargo, hay que establecer correctamente los puntos de conexión territorial para que no se produzcan cambios de residencia con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal.

Abstract

The concept of tax residency has an important role with tax rules in all countries because it influences in a direct form the fiscal sovereignty of any country. For this reason, the tax legislations toughen the tax residency by rules of presumptuous character and even in virtual legal forms with the objective of tax collection in disproportionate quantities. In the decentralized territories, the concept of autonomous tax residency acquires the same relevance as on an international level being that the autonomous communities have to comply with their regulatory functions and for that purpose public income is necessary. However, one must correctly establish the territorial connections so that residential changes don't occur with the objective of obtaining tax savings.

Palabras clave

Residencia, tributación, recaudación, presunción, ficción

Key words

Residency, taxation, collection, presumption, fiction

Sumario

1. Aplicación de la norma tributaria en el espacio
2. Ficción tributaria en relación a la residencia de las personas físicas en un país calificado como paraíso fiscal
3. Concepto general de residencia de las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
4. Residencia fiscal en España por determinada condición laboral
5. Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en Estados de la Unión Europea
6. Variaciones patrimoniales asociadas al cambio de residencia
7. Residencia fiscal autonómica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
8. Conclusiones

1. Aplicación de la norma tributaria en el espacio

En relación a la subjetividad tributaria y a los efectos de la norma tributaria en el espacio, hay que estudiar el artículo 11 LGT, el cual dispone que: "Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que se establezcan en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado". Del precepto se colige que serán las normas reguladoras de los distintos tributos las que determinarán la eficacia del gravamen en el espacio siendo el precepto de la LGT subsidiario en cuanto a su aplicación. El criterio de residencia como dispone la Ley de Ordenación Básica de los Tributos se aplica generalmente a los tributos de carácter personal de tal forma que las personas que residan fiscalmente en un determinado territorio se verán gravados por la totalidad de los rendimientos o patrimonio que estén localizados en el territorio de aplicación de la norma tributaria. Sin embargo, el criterio de residencia extiende sus efectos a las rentas y patrimonio que la persona pueda percibir o poseer fuera de la delimitación territorial donde el sujeto reside. Obviando este último efecto extra territorial que genera el criterio de residencia, en realidad el criterio de residencia se solapa con el de territorialidad y a veces se confunden puesto que la residencia se fija en conexión con un territorio que es donde reside la persona física o jurídica.

Sin embargo, como expresa TEJERIZO LÓPEZ, la eficacia tributaria se consigue con el criterio de la territorialidad porque utilizando otro criterio sería muy difícil someter a gravamen hechos, actos o negocios realizados en el extranjero¹. Y la racionalidad en la exigencia del deber de contribuir está detrás del hecho de que todos aquellos que tienen una determinada relación con un Estado porque mantienen en el Estado una determinada relación económica provocan la realización de determinadas actividades públicas como la sanitarias, la relativas a la educación y otras ligadas a infraestructuras etc., a cuya financiación es razonable que contribuyan.

En algunos estados como en Estados Unidos, el derecho fiscal regula, para eficacia de las normas en el espacio, el criterio de la nacionalidad, de tal manera, que con independencia del lugar donde fije la residencia el sujeto y del lugar donde se realice el hecho imponible, los ciudadanos siempre estarán sometidos a la legislación fiscal del país del cual son nacionales.

Es de objetar que en la legislación tributaria española no se haya tenido en cuenta el criterio de la nacionalidad para la sujeción fiscal. Sin duda la explicación puede deberse a razones pragmáticas tales como la eficacia de las normas o la racionalidad en la exigencia del deber de contribuir a la realización de los gastos públicos.

El legislador, en aras a obtener una mayor recaudación, regula en el IRPF normas presuntivas y ficciones jurídicas relacionadas bajo el común denominador del concepto de residencia fiscal de la persona física con parámetros que atienden a diversa tipología, como por ejemplo la calificación jurídico-económica que se le da a un determinado país o la especial situación laboral que se atribuye a una determinada persona física y que la desarrolla en el extranjero, o bien, simplemente en atención a la residencia de los miembros de la unidad familiar.

1. TEJERIZO LOPEZ, JM en AAVV. *Problemas actuales de coordinación tributaria*. ARANZADI; 2016; pág 149

2. Ficción tributaria en relación a la residencia de las personas físicas en un país calificado como paraíso fiscal

La condición de contribuyente en el IRPF la tienen las personas físicas que residan habitualmente en territorio español, estableciéndose en el artículo 9 LIRPF, los requisitos que deben cumplirse para que una persona física sea considerada como residente fiscal en territorio español y, de esta forma, se le irrogue la subjetividad tributaria en el IRPF.

No obstante, el artículo 8.2 LIRPF dispone que “No perderán la condición de contribuyente 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 siguientes”.

El precepto transcrito encierra una norma de carácter sustantivo, lo que deja fuera de consideración el análisis de las presunciones en el mencionado precepto. Esta consideración, no impide que exista algún juicio probabilístico en el nexo jurídico que se establece entre el concepto de paraíso fiscal y la residencia efectiva del contribuyente.

Si se analiza más detenidamente el precepto se infiere que en el momento en que el contribuyente acredite la residencia efectiva en un territorio calificado como paraíso fiscal, es decir, con un territorio con tributación benigna (con lo que se evita la posible doble imposición) y sin intercambio de información tributaria con España, seguirá considerándose como sujeto pasivo residente en España, en ese período impositivo y en los cuatro siguientes.

En este sentido, cuando una persona física fije su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal, la presentación ante la Administración tributaria española de un certificado fiscal como prueba de residencia fiscal en el referido territorio no parece gozar para ésta de la suficiente credibilidad, por esta razón, a veces, será necesario la presentación de documentos que justifiquen la residencia efectiva en dicho territorio. En este caso, el contribuyente podría alegar contratos de arrendamientos o adquisición de derechos reales de goce y disfrute sobre inmuebles o incluso la adquisición de una propiedad en dicho territorio.

No obstante, la norma para demostrar la residencia efectiva en un paraíso fiscal tiene carácter dispositivo, por lo que en principio la Administración tributaria podría aceptar el certificado fiscal de residencia expedido por la autoridad competente en dicho territorio.

En mi opinión, la norma encierra una ficción jurídica porque ignora completamente la situación real y efectiva de la persona física que se desplaza fuera de España para comenzar una nueva actividad o disfrutar de su retiro laboral en algún territorio atrayente desde un punto de vista turístico. En este sentido, la ficción que se articula en el precepto hace caso omiso a los criterios generales de residencia que establece el LIRPF, creando artificialmente los suyos propios. Este hecho de residencia extendida durante 4 años en un país calificado como de paraíso fiscal presenta dudas de constitucionalidad en la medida en que no se admite la prueba de una vinculación efectiva con el territorio de que se trate, ni que se han roto los vínculos con España e ignora que se pudiera pagar más impuestos en el nuevo país de residencia².

Puede darse la paradoja, de que un sujeto pasivo que emigre a un territorio calificado como un paraíso fiscal le beneficie la ficción tributaria que encierra el precepto. Así, por ejemplo, si el contribuyente antes de desplazar su residencia a un territorio de baja o nula tributación y sin intercambio de información tiene en su declaración del IRPF

2. Cfr FALCON Y TELLA; PULIDO GUERRA. *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons; 2013; pág 51

una base imponible general negativa, al fingir la norma tributaria que es residente y tributar por obligación personal podría compensar la base negativa con los rendimientos positivos obtenidos en los cuatro años siguientes.

La ficción tributaria en este caso establece un nexo que se traduce en atribuir la residencia en territorio español a la persona física por el sólo hecho de establecerse en un territorio calificado jurídicamente como paraíso fiscal. El legislador, reacciona ante situaciones en las cuales los contribuyentes se desplacen a países o territorios con nula o baja tributación, con el objeto de no perder recaudación pública durante casi un lustro³. En mi opinión, el legislador lleva a cabo una penalización territorial a las personas físicas que emigren a territorios con tributación benigna sin que éstos puedan alegar que la capacidad económica gravada diste de la real.

Plantear que la naturaleza jurídica del precepto responde a una presunción absoluta, supondría que el legislador presume que el desplazamiento realizado por una persona física a un paraíso fiscal se materializaría con el único objetivo de pagar menos impuestos. Ante esta situación si el contribuyente quisiese enervar la presunción absoluta, sólo podría alegar que el territorio al que se ha desplazado no es considerado jurídicamente como un paraíso fiscal, lo que conllevaría, en mi opinión, a la utilización de una presunción legal absoluta de forma desproporcionada a los fines públicos perseguidos. No obstante, en mi opinión, el precepto responde a una ficción jurídica por la realidad ficticia que crea el precepto sin que exista claramente el nexo presuntivo que caracteriza a las normas procesales.

3. Concepto general de residencia de las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El criterio general de residencia de las personas físicas viene regulado en el artículo 9 de la LIRPF en el que dispone que: "Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar éste 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 natural⁴.

Hay que tener en consideración que el período de permanencia en territorio español empieza a contabilizarse a partir del inicio de período impositivo aun cuando la persona física residiera con anterioridad en el extranjero.

La LIRPF no especifica el término de ausencia a diferencia de otros países lo que lleva a la conclusión de que hay que interpretarlo de forma extensiva para que pueda sea computable. En este sentido sería más correcto cambiar la expresión ausencia esporádica por la de ausencia temporal que desde un análisis técnico-jurídico mide el tiempo de ausencia en territorio español.

Como manifiesta SERRANO ANTÓN: "El cómputo de las 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 deba haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que el sujeto pasivo es residente en España. De esta manera, se atraen hacia España aquellos supuestos

3. El legislador aplica en este supuesto el *trailing taxes* en el cual se crea la ficción de que el sujeto sigue residiendo en el Estado que abandonó.

4. El período tomado en consideración es el año civil, por lo que para ser residente en España, se necesita estar viviendo habitualmente en España durante más de la mitad de días del año.

de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado⁵. En cuanto a los medios de prueba, aunque rige la libertad de prueba en la que el sujeto puede aportar contratos de alquiler, consumo de energías, etc, lo más adecuado es presentar un certificado de residencia fiscal expedido por una autoridad pública en el Estado donde el contribuyente alega residir.

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

En el precepto transcrito se evidencia con claridad los criterios que la LIRPF establece para que una persona física sea considerada como residente en territorio español y por tanto sujeta por obligación personal en el IRPF. Los criterios son alternativos de forma que la residencia en territorio español durante un número de días o tener el centro de intereses económicos en España marca la condición de contribuyente del IRPF.

Hay que matizar, que si a tenor de un convenio suscrito por España con otros países se establece la residencia de la persona física en un país determinado distinto de España, los criterios establecidos en el artículo 9 LIRPF son aplicables y se podrían hacer valer en un análisis de los parámetros fijados en el convenio suscrito. En este sentido en los casos de doble residencia en los que, a la persona física le es otorgada la residencia en un país extranjero por su permanencia física en dicho país pero que en atención, a su principal núcleo de intereses económicos, las autoridades españolas consideren que la persona física tiene la residencia en España nos encontramos con una situación de doble residencia con lo que habría que dirimir los conflictos de doble residencia en los criterios jerarquizados recogidos en el artículo 4 del Convenio Modelo (OCDE) de Doble Imposición suscrito por España. El artículo 4 del Convenio estipula los siguientes criterios a los que jerárquicamente se deben atender:

1. Se considerará residente del Estado donde tenga una vivienda a su disposición. En este caso, se atiende a la propiedad donde resida de forma continua y prolongada ya sea el inmueble en propiedad o en arrendamiento. Si la tuviera en ambos Estados, se considerará residente en el Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.
2. Si no se puede atribuir la residencia según el criterio anterior se atiende al lugar donde viva habitualmente. En este caso, habría que cuantificar las estancias en los distintos países para determinar dónde reside.
3. Si el último criterio no es válido se está a su nacionalidad.
4. En defecto de los criterios anteriores se determina por las autoridades de ambos Estados de común acuerdo⁶.

En el primer requisito del artículo 9 LIRPF referido a la permanencia de la persona física en territorio español, si hay, en mi opinión, un nexo jurídico entre dos hechos que admiten la contraprueba. En este sentido, se computarán como días de residencia en España las ausencias temporales salvo que se justifique su ausencia por residir en otro Estado⁷. Algunos autores, sin embargo, consideran que no existe la norma presuntiva por la sencilla razón de que no existe

5. SERRANO ANTÓN, F. *Cuestiones relevantes sobre la residencia de las personas físicas en la tributación española e internacional*. En la obra colectiva. *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de los no residentes*. DOC 24/02. IEF pgs 19 y ss.

6. Vid TEAC 9/4/1997

7. Es ilustrativa la resolución de la DGT 5/6/2013 la cual hace referencia a una persona con nacionalidad española que estaba viviendo en Emiratos Arabes Unidos y alegaba su estancia en dicho país para tributar por obligación real en España. Sin embargo el convenio firmado entre España y los Emiratos Arabes Unidos establece que para ser residente en éste país hay que tener la nacionalidad en dicho país luego al no poder alegar la residencia en aquel país (Emiratos Arabes Unidos) tendría que tributar por obligación personal en el IRPF

un juicio probabilístico desde un hecho base para llevarnos a un hecho consecuencia que tipifique una presunción *iuris tantum*⁸.

En cuanto a la forma de enervar la presunción rige la libertad de prueba. La persona física, para justificar sus ausencias temporales, puede alegar el uso de la tarjeta de crédito, firmas de contratos o determinados pagos en los recibos de luz, agua etc.⁹ No obstante, el medio de prueba que mayor validez tiene para la Administración tributaria española es el certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal del país donde esté residiendo.

Hay que mencionar, que los trabajadores transfronterizos son considerados como residente en territorio nacional¹⁰.

El segundo criterio hace referencia a que la persona física tenga en España su principal fuente de ingresos económicos¹¹. En este sentido, hay que comparar los intereses económicos que el sujeto tiene en España respecto a otros intereses económicos que pudiera tener el sujeto pasivo en otros países individualmente considerados pero no en conjunto. Por otra parte, cuando la norma se refiere a ingresos económicos hace referencia a las rentas que obtenga la persona física más que al patrimonio que tenga en España. Así, este criterio de residencia está más acorde con la naturaleza del IRPF.

La norma hace referencia a que el sujeto pasivo tenga su principal fuente de intereses económicos directamente o indirectamente en España. Así, si el sujeto que reside fuera de España tiene, por ejemplo, participaciones en sociedades que operen en España la Administración tributaria podría considerar que la persona física es residente en territorio nacional y tributar por obligación personal.

Se podría pensar que en este supuesto hay una presunción absoluta. La presunción legal absoluta partiría de que la persona física que tenga el núcleo de intereses en España se presume que tiene su residencia en España para poder gestionarlo físicamente o a través de terceras personas.

Es difícil discernir en este caso, si estamos ante un supuesto de presunción absoluta, o bien, ante una norma sustantiva de prevención del fraude tributario.

El último párrafo del artículo 9.1 de la LIRPF sí recoge una presunción *iuris tantum* de carácter legal al disponer el mismo que: "Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Esta norma de carácter presuntivo plantea una serie de cuestiones que a veces no son fáciles de resolver.

8. Cfr SANCHEZ PINO, A. *Presunciones y Ficciones en el IRPF*. Universidad de Huelva;1995; pág 263

9. Vid TEAC 8/10/1999. En el mismo sentido, la SAN 20/2/2008 recoge el caso de un sujeto que alega residir en Andorra, y aporta el certificado consular, carnet de la seguridad social andorrana, carnet de conducir expedido en Andorra y escritura de compraventa de una vivienda en dicho principado. La Audiencia otorga gran valor probatorio al extracto de una cuenta corriente de una entidad bancaria establecida en dicho territorio, de cuyos movimientos pueden inducirse constantes consumos habituales del sujeto en Andorra, estimando así acreditado que reside habitualmente en Andorra.

10. Vid DGT 8/3/2010

11. A veces el centro de intereses del contribuyente puede restringir el concepto de residencia efectiva como el caso del Consil de Etat, en el caso de Larcher de 3/11/1995 en el que no consideró como residente a un matrimonio en Francia durante más de 183 días para acompañar a un familiar enfermo. Cfr FALCON y TELLA, R Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas. *QF*, nº3, 1997, pág 7.



Este hecho de residencia extendida durante 4 años en un país calificado como de paraíso fiscal presenta dudas de constitucionalidad en la medida en que no se admite la prueba de una vinculación efectiva con el territorio de que se trate, ni que se han roto los vínculos con España e ignora que se pudiera pagar más impuestos en el nuevo país de residencia

Del precepto transcrito se infiere que el legislador regula una norma de prevención del fraude fiscal. Atendiendo al aspecto teleológico de la norma se aprecia que el legislador considera que si uno de los cónyuges reside fuera de España y el otro cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores residen en España, entonces se presume que la unidad familiar reside en España y, por tanto, el cónyuge que alega residir en el extranjero tendrá la consideración de contribuyente del IRPF salvo que desvirtúe la presunción relativa¹².

El contribuyente podría enervar el hecho consecuencia de la presunción *iuris tantum* aportando los medios de prueba necesarios para desvirtuar la presunción incidiendo de nuevo en el certificado de residencia fiscal como prueba fundamental.

Sin embargo, antes de accionar frente al hecho presunto habría que analizar el hecho base de la presunción a ver si ésta es operativa.

La norma presuntiva trata de conjugar dos conceptos para ser aplicable: en primer lugar toma como referencia el concepto de unidad familiar con residencia en España y en segundo lugar, la dependencia económica de los miembros de esa unidad familiar excepto la del contribuyente que reside en el extranjero.

Atendiendo al concepto de dependencia económica, para que sea operativa la norma presuntiva se exige que el cónyuge residente en España no tenga ingresos o sean éstos, insuficientes para mantener a los hijos menores de edad que dependan del contribuyente que reside en el extranjero¹³. Además llama la atención que en el hecho base de la presunción no se tenga en cuenta a los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a la patria potestad prorrogada o rehabilitada ya que éstos forman parte del concepto fiscal de unidad familiar precisamente por la dependencia que muestran hacia sus progenitores¹⁴.

La cuestión a dilucidar es cuando se entiende que los hijos menores de edad no dependen del progenitor que reside en el extranjero. La primera idea que surge, es que los menores estén emancipados y no convivan en la misma vivienda del progenitor que reside en España¹⁵.

La respuesta al último enunciado parece bastante clara a tenor de uno de los supuestos en los que no se forma parte de la unidad familiar desde la normativa tributaria. En este sentido, el artículo 82.1.2º LIRPF en relación a los

12. El artículo 6.3 Ley 44/1978, de 8 de septiembre disponía que "Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar".

13. De la literalidad del precepto parece desprenderse que el cónyuge que reside en España no ejerce una actividad laboral o si la ejerce no es suficiente para el mantenimiento de sus hijos, sin embargo, la dependencia que fija el precepto no va ligada directamente a los ingresos de los progenitores sino a la de ,os hijos menores de edad.

14. Vid artículo 82.1.b LIRPF

15. El artículo 319 Cc dispone que: " Se reputará para todos los efectos como emancipado al hijo mayor de dieciséis años que con el consentimiento de los padres viviere independiente de éstos. Los padres podrán revocar ese consentimiento".

hijos que no forman parte de la unidad familiar dispone que: “Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos”. Al no formar parte de la unidad familiar en el caso descrito, éstos no deben tomarse en cuenta para la aplicación de la presunción de residencia en España.

Otra cuestión, que podría ser objeto de controversia es si, el cónyuge que reside en el extranjero, lo hace con sus hijos menores permaneciendo la residencia del otro cónyuge en España. En este caso, a tenor de la literalidad de la norma, no debería aplicarse la presunción de residencia porque en la estructura de la norma presuntiva, el hecho base, parte del cónyuge y sus hijos menores de edad que dependan de aquél, siempre que todos ellos residan en España. Sin embargo, en mi opinión, si el cónyuge residente depende económicamente del contribuyente no residente, entonces sí sería de aplicación la presunción *iuris tantum*.

En igual sentido, si el cónyuge que reside en el extranjero lo hace con algunos de sus hijos menores y el otro con los restantes hijos, sería factible de aplicar la presunción, pues hay algunos hijos menores que económicamente dependen de aquel residen en España con su cónyuge.

Se plantea también la posibilidad de un matrimonio sin hijos en el que un cónyuge resida en el extranjero y el otro, que depende económicamente de aquél, en España. En este supuesto, atendiendo al concepto de unidad familiar en el IRPF parece factible que se aplique la presunción de residencia por la Administración tributaria. En caso contrario, se estaría discriminando a los matrimonios con hijos respecto a los que no los tienen.

Dentro de las muchas situaciones familiares que podrían darse y que sin duda pueden afectar a la presunción de residencia se producen en el caso del fallecimiento de uno de los cónyuges con hijos menores a su cargo. Estos hechos conllevarían a plantearse como operaría la presunción de residencia regulada en el IRPF.

En los casos de separaciones matrimoniales se rompe el concepto de unidad familiar al que se refiere la norma presuntiva-aun cuando puedan formar una unidad familiar en el IRPF- no siendo operativa la presunción de residencia, o bien, en el supuesto de que el contribuyente supérstite (porque su cónyuge ha fallecido) reside en el extranjero y sus hijos menores en España, se plantea, si sería de aplicación la presunción de residencia¹⁶. A tenor de la dicción literal, si lo enfocamos a través del concepto de unidad familiar del precepto no parece factible que sea de aplicación el nexo que regula la presunción puesto que éste toma como requisito el vínculo familiar del matrimonio.

En cuanto a la estructura de la presunción legal, el hecho base del que parte la presunción se basa en que el cónyuge e hijos menores de edad que dependan del contribuyente residan en España. A partir de ahí, se presume que el contribuyente que alega residir en el extranjero se considere fiscalmente residente en territorio español.

El contribuyente podría accionar frente a la presunción tratando de desvirtuar el hecho consecuencia aportando un certificado de residencia fiscal en otro Estado. También cabría la posibilidad de accionar frente al hecho base, es decir, demostrar a la Administración tributaria que el cónyuge e hijos menores no residen en España, siempre, claro está, que la Administración tributaria no tenga verificado y constatado el hecho base.

16. En el supuesto del cónyuge viudo que alega residir en el extranjero y sus hijos menores en España, es una situación en la que es muy probable que en la situación descrita, el cónyuge viudo resida efectivamente en territorio español.



Dentro de las muchas situaciones familiares que podrían darse y que sin duda pueden afectar a la presunción de residencia se producen en el caso del fallecimiento de uno de los cónyuges con hijos menores a su cargo

4. Residencia fiscal en España por determinada condición laboral

El artículo 28 de la OCDE para el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas contiene una disposición que tiene por finalidad garantizar a los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares la aplicación al amparo de las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición de un trato al menos tan favorable como aquel al que tienen derecho conforme al derecho internacional o a los acuerdos internacionales especiales. Sin embargo, con el fin de evitar desgravaciones impositivas no deseadas los Estados contratantes podrán adoptar bilateralmente que el Estado receptor no someta a imposición a la renta o el patrimonio obtenido en dicho territorio. De esta manera queda reservado al Estado que acredita a sus funcionarios, la posibilidad de someter a imposición sus rentas y patrimonios por obligación personal.

El artículo 10 de la LIRPF dispone: "A los efectos de esta Ley se considerará contribuyentes las personas de nacionalidad Española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

- a. Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- b. Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellos adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- c. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- d. Funcionario en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular".

La naturaleza jurídica del precepto se encuadra en una ficción que trata de desvirtuar la permanencia física durante más de 183 días en un país extranjero, es decir, estamos ante un precepto específico de residencia que se superpone al concepto general de residencia del artículo 9 LIRPF. Para ello, el legislador regula una ficción creando una nueva realidad jurídica de residencia que se traduce en que determinados cargos públicos de representación internacional del Estado español en otros Estados se consideren residentes fiscalmente en España.

Estas personas que ejercen sus cargos públicos en el extranjero no serán gravados en el Estado donde físicamente presten sus servicios pero se verán sometidos a la progresividad del IRPF por la rentas que perciban a nivel mundial.

Por cuestiones de coherencia fiscal no se aplica lo dispuesto en este precepto cuando:

1. El precepto en cuestión aclara que cuando las personas que adquieren la condición de funcionarios o de cargos público, ya estuviesen residiendo en extranjero con anterioridad no están sometidas a tributar por obligación personal.

Además se hace referencia a la residencia previa en el extranjero sin que tenga que coincidir con el país en el que empieza a prestar servicios públicos en representación del Estado español.

2. De igual manera el artículo 10.2.b en relación al cónyuge e hijos menores dispone: “En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo”.

Como colofón a este apartado hay que matizar que este criterio de residencia a los funcionarios españoles que presten servicios internacionales sigue el criterio de la nacionalidad, discriminando entre nacionales y extranjeros en sentido inverso.

Esta situación es prohibida por el Derecho de la Unión Europea que persigue que no existan diferencias tributarias por razón de la nacionalidad.

5. Ficción en la tributación opcional de los contribuyentes residentes en Estados de la Unión Europea

La normativa que regula la tributación sobre la renta de los no residentes introduce *ex novo* la posibilidad de que las personas físicas que residan en otros estados de la Unión Europea puedan declarar como contribuyentes según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁷.

Sin embargo, la norma no siempre es permisiva a que los sujetos puedan optar a tributar como residentes; con ello queremos decir que para que los sujetos puedan optar a la referida tributación se exigirán requisitos de tipo espacial y cuantitativos.

Con relación al primero de los requisitos se exige que el contribuyente no residente en territorio nacional lo sea en otro Estado de la Unión Europea y éste no esté calificado fiscalmente como un paraíso fiscal. Respecto al aspecto cuantitativo la norma requiere que de la totalidad de los ingresos del trabajo personal y de las actividades económicas que percibiere el sujeto, al menos el 75% hubiesen sido obtenidos en territorio español¹⁸. En este supuesto, la norma ignora la no residencia del sujeto y permite la tributación como residente en el IRPF, es decir, el precepto finge para los casos en que así lo desee el sujeto, la residencia en territorio español permitiéndole tributar en el IRPF.

El motivo por el que el legislador establece esta opción fiscal se debe fundamentalmente a favorecer a través de los beneficios fiscales regulados en la norma tributaria a los residentes en la Unión Europea que desarrollen actividades económicas o trabajos por cuenta ajena en España y la cuantía de los ingresos percibidos por tales conceptos se

17. Vid art 46 RDL 5/2004 del TRIRNR.

18. El artículo 21.3 RD 1776/2004, de 30 de julio (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes), prevé la posibilidad de que la unidad familiar del contribuyente tribute con arreglo a las normas del IRPF. Para ello se exige que el cónyuge y los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea; además la suma de los rendimientos del trabajo y de las actividades económicas en conjunto de toda la unidad familiar deben haber sido percibido al menos en un 75 % en territorio nacional y, por último, que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.

equiparen a los obtenidos por cualquier residente en nuestro país; salvaguardando, por otra parte, el principio de no discriminación fiscal.

6. Variaciones patrimoniales asociadas al cambio de residencia

Como consecuencia del proceso de globalización económica que está experimentando todos los países, los operadores económicos, es decir, las personas físicas y jurídicas intentan buscar nuevos estados donde establecerse para maximizar sus beneficios o simplemente para intentar obtenerlos. El hecho de emigrar a otros países, significa abandonar una residencia para adquirir otra en otro país que posiblemente muestre diferencias en muchos aspectos como en la política, económica o social que pueden llegar a ser significativas.

En el ámbito tributario, algunos Estados miembros y determinados países terceros han establecido en sus sistemas fiscales los denominados impuestos de salidas, con el fin de mantener la soberanía fiscal del Estado origen y evitar que las plusvalías sean gravadas en el estado de inmigración. Por otra parte, también es un método óptimo para evitar la evasión fiscal.

Estos impuestos se devengan cuando la persona física abandona la residencia de un país para establecerse en otro y gravan las rentas devengadas pero pendientes de imputar¹⁹. Este sistema de tributación puede dar lugar a una doble imposición a nivel internacional porque en los convenios bilaterales para corregir los supuestos de doble imposición no suelen recoger esta forma de tributación adelantada en el Estado de origen y posteriormente en el Estado de inmigración cuando se materialicen las ganancias de capital.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en diversos pronunciamientos considera el *exit tax* contrario al artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en cuanto condiciona la libertad de movimiento de las personas entre países de la Unión Europea.

Sin embargo, hay que matizar que el TJUE no prohíbe los impuestos a la emigración en general, sino que matiza su aplicación que, en todo caso, deberá respetar determinar situaciones y sujetarse a reglas que resulten proporcionales al fin que persiguen.

De esta manera, los impuestos de salida pueden ser compatibles con el derecho comunitario, siempre y cuando la restricción a la libertad de establecimiento que los mismos comportan se halle justificada y las medidas desarrolladas para su consecución se adecuen al principio de proporcionalidad.

Desde un estudio de los principios jurídicos materiales que en el ámbito tributario preconiza la Constitución Española hay, en mi opinión, dos principios que pueden resultar transgredidos.

En primer lugar, el principio de capacidad económica resulta lesionado porque el hecho de gravar una manifestación de riqueza futura atenta contra el criterio de tributación de la renta disponible. En segundo lugar, también se podría transgredir el principio de igualdad tributaria porque al otorgar un trato fiscal diferente a sujetos que se encuentran en la misma situación, dado que se grava de forma inmediata a los sujetos que trasladen su residencia a un estado tercero, en comparación con los que conservan su residencia en España, cuyas ganancias patrimoniales sólo serán gravadas cuando se hayan realizado efectivamente²⁰.

19. Cfr TERRA,BJ; WATEL, P. European tax law. Wolters klumer; 2008; pág 392

20. Cfr RIBES RIBES, A. "Un nuevo *exit-tax* en el ordenamiento español: El artículo 95bis IRPF". *Crónica Tributaria* nº 154; 2015; pags 124-128



Estos impuestos a la emigración pueden ser útiles para combatir el fraude fiscal, pues en ocasiones el contribuyente puede realizar estancias cortas en otro Estado con el propósito de enajenar su cartera de valores en el Estado de inmigración con tipos impositivos más bajos para después regresar a su Estado de origen

Por otra parte, estos impuestos a la emigración pueden ser útiles para combatir el fraude fiscal, pues en ocasiones el contribuyente puede realizar estancias cortas en otro Estado con el propósito de enajenar su cartera de valores en el Estado de inmigración con tipos impositivos más bajos para después regresar a su Estado de origen.

A partir del 1 de enero de 2015 se introduce un nuevo supuesto de ganancia patrimonial que toma como presupuesto legal el cambio residencia de las personas físicas cuando éstas son propietarias de participaciones en empresas durante un período considerablemente largo como para entender que las plusvalías se han generado en territorio nacional²¹.

En España se aplica el *limited exit taxes* que supone que el impuesto de salida se aplica sólo sobre determinados bienes, generalmente los valores mobiliarios²².

Esta forma de tributación se basa en el *exit tax* o impuesto de salida y lo que se sujeta a imposición son las plusvalías latentes que hayan generado determinados valores con el paso del tiempo.

En este sentido, el artículo 95bis.1 LIRPF dispone que: "Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias²³:

- a. Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo (valores que coticen o no en bolsa y acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva) exceda, conjuntamente, de 4000.000 de euros.

21. En el aspecto temporal, como esta medida tributaria entró en vigor a partir del 1/1/2015 y que la ganancia patrimonial tácita se imputa al último período impositivo en el que el sujeto pasivo fue residente, debe entenderse que la tributación por las ganancias patrimoniales latentes o no realizadas por cambio de residencia sólo será posible en la medida en que el último período impositivo de residencia en nuestro país sea el ejercicio 2015 o posterior porque en caso contrario la norma podría tener efectos retroactivos.

22. Algunos Estados aplican el *general exit taxes* que someten a imposición todo tipo de bienes que presenten plusvalías latentes, en otros Estados se aplica el *trailing taxes*, que a diferencia del *exit tax*, este gravamen se devenga una vez que haya operado el cambio de residencia en el otro Estado. Por último también se aplica en algún Estado el *recapture or clawback of tax deductions*, en el cual cuando un determinado contribuyente ha disfrutado de determinados beneficios fiscales en relación a un determinado diferimiento, si cambia de residencia tendrá que devolver al estado de origen tales cantidades. Esta situación se da fundamentalmente en los supuestos en que la persona física haya contratado un plan de pensiones.

23. A tenor de DGT 13/10/2015 el último período impositivo que deba declararse por el IRPF está excluido del cómputo de dichos quince períodos, así como del número de diez períodos en los que, al menos, se debe haber tenido la condición de contribuyente del IRPF.

- b. Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere la letra b)”.

El precepto desde la mecánica de la liquidación del impuesto, presenta el problema del error de salto que no es susceptible de ser subsanado con el artículo 56.3 de la LGT ya que no se trata de tramos impositivos.

Del primer punto del precepto se infiere que el legislador es más exigente con el sujeto pasivo que cambia de residencia cuando éste tiene un gran control en los fondos propios de la entidad en la que participa²⁴.

Hay que entender que el concepto de contribuyente asociado al cambio de residencia no sólo se aplica a la persona física que ha residido en España más de 183 días sino también a aquellos sujetos que residiendo en el extranjero tengan que tributar obligatoriamente por obligación personal por razón del cargo público que desempeñan en otro país. No sería de aplicación el *exit tax* a aquellas personas físicas que a pesar de residir en el extranjero la norma del IRPF les da la opción de tributar por obligación personal.

Esta tributación de las ganancias de patrimonio latentes no pretende ser una barrera para la entrada de personas que de forma temporal deseen residir en España. Por esta razón se exige un tiempo de residencia significativo que actualmente se fija en 10 años durante los últimos 15 años antes del cambio de residencia para que puedan tributar las ganancias latentes en el supuesto del cambio de residencia.

En el caso de que el contribuyente cambie de forma temporal y por motivos laborales a un país que no tenga la consideración de paraíso fiscal o, por cualquier otro motivo, siempre que el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa petición del contribuyente, se aplazará por la Administración pública el pago de la deuda tributaria.

En el supuesto de que el sujeto adquiera la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria quedará extinguida, así como los intereses devengados aunque no, el coste del reembolso de las garantías²⁵.

El precepto habla de la transmisión de la titularidad de las acciones o participaciones desde un punto de vista totalitario. Sin embargo, si se transmiten parcialmente la titularidad de las acciones o participaciones, se supone que se anularía parcialmente la deuda tributaria así como los intereses devengados.

En el caso de contribuyentes que emigraron a terceros países y tuvieron que ingresar la deuda tributaria correspondiente al *exit tax*, si adquirieran de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad

24. El hecho de tener una participación superior al 25 por ciento, permite al sujeto pasivo capitalizar o descapitalizar a la entidad con el objeto de disminuir el valor de mercado de las acciones o participaciones.

25. En el supuesto de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación a cinco años adicionales siempre que se justifique la circunstancia de la prórroga de la estancia.

de los títulos valores, podrán presentar una autoliquidación rectificativa frente a la Administración para recuperar la deuda tributaria ingresada, pero sin los intereses de demora devengados desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución²⁶.

Desde la mecánica de la liquidación del impuesto, las ganancias patrimoniales sujetas a tributación como consecuencia de cambios de residencia se integran en la base imponible del ahorro junto a las variaciones patrimoniales provenientes de las transmisiones de bienes y derechos del sujeto.

De la dicción del precepto sólo se regula las ganancias patrimoniales no dando opción a compensar las posibles pérdidas patrimoniales pendientes de realización²⁷.

Por último, en el precepto se recoge varios supuestos de extensión de la residencia al sujeto que cambia su residencia a un país dentro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. En este supuesto la ganancia patrimonial tributaría cuando en el plazo de diez años siguientes al último que deba declararse por este impuesto, concurra alguna de las siguientes situaciones: en primer lugar, que las acciones o participaciones se transmitan inter-vivos, en segundo lugar, que el contribuyente deje de ser residente en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo y en tercer lugar, que el contribuyente incumpla su obligación de comunicar determinada información a la Administración tributaria.

Estos tres últimos supuestos tienen la naturaleza del *trailing tax*, caracterizada por gravar rentas futuras y, a diferencia del *exit tax*, aplicable con posterioridad al cambio de residencia del contribuyente. Existe, por lo tanto, una extensión del poder de sujeción basado en la ficción de considerar que, durante un cierto período de tiempo, el emigrante continúa siendo residente del Estado de origen²⁸.

7. Residencia fiscal autonómica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las Comunidades Autónomas desde la promulgación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) han ido recibiendo competencias normativas en el IRPF. Actualmente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común se ceden competencias normativas y de recaudación a las CCAA así como se fijan los criterios de conexión entre las CCAA para determinar en que territorio autonómico se entiende producido el devengo de un determinado impuesto.

Conforme a lo anterior, el artículo 46 Ley 22/2009 establece que las CCAA pueden incrementar o disminuir el mínimo por contribuyente, descendiente o ascendiente, igualmente tienen la potestad de establecer una tarifa tributaria autonómica para la base liquidable general del IRPF. Además tienen la posibilidad de modificar ciertas deducciones por circunstancias familiares y para inversiones no empresariales.

26. La solicitud de rectificación de la autoliquidación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

27. Esta situación no parece, en mi opinión, muy acorde con el principio de capacidad económica.

28. Desde la mecánica de la liquidación del impuesto si se incumplen los requisitos del apartado 6 del artículo 95 bis LIRPF la ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora, ni recargo de ningún tipo.

La existencia de diferencias fiscales entre las distintas CCAA puede provocar determinadas estrategias fiscales por parte de los contribuyentes con el propósito de reducir la cuota tributaria. Esta situación provoca que a algunos contribuyentes les interese fijar su residencia fiscal en la CCAA que le pueda reportar mayor ahorro fiscal. Sin embargo, la utilización por el legislador de normas adjetivas y sustantivas para combatir determinadas estrategias fiscales de carácter territorial por parte de los contribuyentes del IRPF con un fin que no puede calificarse como económica válido debe hacerse con ciertas cautelas.

El legislador fiscal debe tener en cuenta que estas actuaciones preventivas en la comisión de fraude tributario deben afectar a la posición jurídica básica del deber de contribuir.

En este sentido, la STC 150/1990 establece que: "La igualdad absoluta no es uniformidad absoluta, ya que no sería incompatible con el principio de autonomía financiera que la Constitución Española reconoce a las comunidades autónomas y a las corporaciones locales y que puede justificar una cierta desigualdad en la carga fiscal existente en cada territorio, sin que ello atente contra la generalidad e igualdad tributaria".

A tenor de lo establecido por el Tribunal Constitucional el hecho de que las personas físicas trasladen la residencia fiscal alegando un motivo fiscal, a priori, debe considerarse fiscalmente legítimo, salvo que estos cambios territoriales sean realizados de forma artificiosa o impropia, que es lo que el legislador pretende combatir para preservar el poder financiero de cada CCAA y hacer efectivo el principio de solidaridad fiscal²⁹.

La norma del IRPF establece una serie de reglas, presunciones y ficciones tendentes a prevenir un posible fraude de Ley.

El artículo 72 de la LIRPF dispone que: "A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una CCAA:

1. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual".

En esta primera parte del precepto se hace referencia al período de permanencia en una determinada CCAA, sin especificar el número de días del año en que la persona física debe residir en una determinada CCAA ni tampoco aclara qué se entiende por el concepto de permanencia.

Respecto al número de días que fija la norma para determinar la residencia de un sujeto en una concreta CCAA se separa parcialmente de la establecida en el artículo 9 de la LIRPF en la que se exige la residencia durante más de 183 días en territorio español para considerar a la persona física residente en territorio nacional. En el caso de establecer la residencia en una determinada CCAA, tan sólo se exige el mayor número de días del período impositivo, por lo que es posible que permaneciendo durante un período inferior a 183 días en una determinada CCAA, sea ésta, la que marque la residencia fiscal autonómica de una persona física³⁰.

29. El principio de solidaridad tal como recoge el artículo 138 de la Constitución Española establece que corresponde al Estado velar por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. Se puede decir que el principio de autonomía financiera se encuentra subordinado al de solidaridad.

30. A título ilustrativo, si un contribuyente alega residir en tres CCAA, la residencia fiscal la tendrá en aquella CCAA en la que haya permanecido durante más días del año.



Habría que establecer convenios para evitar la doble imposición y concretar los criterios de residencia en relación al IRPF, todo ello, en espera a un avance en la armonización en la imposición directa en la Unión Europea o bien, a la aprobación de un Tratado multilateral que dé estabilidad y seguridad jurídica internacional sobre los criterios de sujeción fiscal de las personas físicas en el IRPF

Al igual que el artículo 9 LIRPF se computarán las ausencias temporales sin dar opción al sujeto a probar su residencia efectiva en otro territorio autonómico.

La negativa de la norma tributaria a probar que las ausencias temporales sean justificadas puede deberse a las posibles estrategias fiscales de los personas físicas tendentes a disminuir su tributación, lo que conllevaría numerosos expedientes de fraude de ley que complicarían la labor de los órganos de inspección³¹.

No obstante, si hay elementos de pruebas que señalen un efectivo cambio de residencia a otra u otras comunidades autónomas como por ejemplo, por un cambio laboral, como consecuencia de un tratamiento de una enfermedad o cualquier otro que por su índole e importancia justifique su residencia en otra Comunidad Autónoma, la Administración tributaria tendría que aceptarlo.

El mismo precepto establece una presunción legal *iuris tantum* en la cual se presume, salvo prueba en contra, que una persona física tiene su permanencia jurídica en una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual. El legislador, desde mi punto de vista acierta en considerar el *status loci* de la vivienda habitual como lugar donde el sujeto se supone que convive con su familia y, por ende, constituye su residencia efectiva.

Este medio probatorio puede desvirtuarse sí, por ejemplo, el sujeto alega que por motivos laborales se ha desplazado a otro territorio y está viviendo en una piso de alquiler y que, por lo tanto, constituye su vivienda habitual, aún incluso, cuando el sujeto esté practicando deducciones en la cuota tributaria del IRPF por la adquisición de la vivienda habitual³².

El propio artículo 72.1.2º LIRPF viene a decir, que si no es posible determinar la permanencia en una determinada CCAA, se atenderá al lugar donde el sujeto tenga su principal centro de intereses, considerando como tal, el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF determinado por los siguientes componentes:

- a. Rendimiento del trabajo, que se entenderá obtenido donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b. Rendimiento del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que estos radiquen.
- c. Rendimientos de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

31. A nivel autonómico es más fácil alegar nuevas permanencias en otras Comunidades Autónomas a través de personas que residan cerca del territorio autonómico donde esté el sujeto pasivo y que tengan algún lazo familiar.

32. Más dudas podrían plantearse, si el sujeto alega vivir en el inmueble de un amigo o pariente ya que podría deberse a planificaciones fiscales tendentes al fraude de ley.

El criterio general que fija la norma se basa en las rentas reales que conforma la base imponible general del IRPF a las que añade un componente de la base imponible del ahorro como son las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles, posiblemente, porque estos bienes recogen una parte importante del ahorro personal durante un largo período de tiempo.

Habría que realizar algunas matizaciones referentes a los criterios alternativos fijados por la norma para determinar la residencia en una determinada CCAA.

En primer lugar, es posible que los cónyuges residan en distintas CCAA y decidan presentar una declaración conjunta en el IRPF. En este caso, el criterio de conexión territorial establece que la CCAA competente para la presentación y recaudación de la parte de la cuota tributaria cedida por el Estado es donde resida el cónyuge que tenga la parte de la base imponible del IRPF más alta.

En primer lugar, hay que puntualizar que el precepto recoge el concepto de rendimiento sin diferenciar, si éste es el íntegro o el neto. En el supuesto de que el legislador se esté refiriendo al rendimiento neto habría que distinguir, si se refiere al rendimiento reducido en el caso de que la renta se haya generado en un período superior a dos años³³.

Tampoco el precepto aclara si el rendimiento que se considera puede tener carácter negativo, ya que si así fuese, habría que realizar compensaciones entre los distintos rendimientos y la posible ganancia patrimonial en la transmisión de un inmueble en el caso de que la hubiera.

En mi opinión, el legislador al referirse a los rendimientos del trabajo, capital inmobiliario y de las actividades empresariales y profesionales lo hace tanto en su sentido positivo como negativo ya que si precisa, que en el caso de enajenación de bienes inmuebles sólo debe tomar en cuenta las posibles ganancias patrimoniales. Además, el precepto anima, en mi opinión, a operaciones de abuso del derecho tales como la previa adquisición de un inmueble en la CCAA en que el sujeto quisiera residir para posteriormente enajenarlo y con la plusvalía obtenida si fue adquirido a bajo precio justificar su residencia en la CCAA deseada.

El precepto como cierre a los criterios para fijar la residencia en una determinada CCAA considera el lugar donde la persona física tuviese su última residencia declarada a efectos del IRPF.

La norma establece en este caso una *fictionis iuris* al considerar como residencia fiscal el lugar donde el sujeto al presentar la autoliquidación del IRPF declarase su domicilio fiscal. El legislador, ignora por completo la posible residencia real de la persona física, acogiendo a la fijada en una declaración administrativa como puede ser una autoliquidación del IRPF³⁴.

El mismo precepto establece una serie de supuestos que tratan de impedir situaciones de falsa residencia con la intención de obtener una menor tributación efectiva. El precepto para prevenir situaciones de fraude de ley articula una serie de presunciones legales que admiten la prueba en contra.

El artículo 72.3 LIRPF dispone que: "No producirán efectos los cambios de residencia que tengan por objeto principal una menor tributación efectiva en este impuesto.

33. Actualmente la LIRPF establece para los rendimientos generados en más de dos años, excepto para los del capital mobiliario, una reducción del 30% de su importe.

34. Puede ser que un sujeto por determinadas circunstancias dejase de percibir rentas o si las percibiese, en cuantía menor a la que la LIRPF obliga a declarar. Conforme más tiempo transcurra desde la presentación de la última declaración del IRPF más probabilidad existe que una persona física pueda residir en otra CCAA.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada, durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización”.
- b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.
- c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a la que se refiere el apartado a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos”.

Con carácter general el precepto establece una presunción *iuris et de iure* que juega a favor del contribuyente que decide cambiar su residencia autonómica, siempre que permanezca en la nueva de forma continuada durante un período de, al menos, tres años. El legislador considera que la residencia física en una CCAA durante un período prolongado de tiempo es un hecho que disipa cualquier estrategia artificiosa tendente al ahorro fiscal. Lo que resulta extraño, es que se articule una presunción legal absoluta en *pro* del contribuyente ya que lo habitual es que estas normas procesales faciliten la actividad probatoria de los órganos tributarios. En este sentido, en mi opinión, corresponde al órgano tributario recabar las pruebas de que el sujeto ha incumplido los requisitos para justificar fiscalmente la nueva residencia, al menos en lo referente a la comprobación del importe declarado en las bases imponibles del IRPF en las distintas CCAA.

Analizando su estructura normativa de la norma procesal, el supuesto base del que parte el nexo lógico viene definido por la permanencia continuada durante tres años en una CCAA para que a través de un nexo lógico se considere como hecho presunto o final la consideración de que la persona física tiene la residencia fiscal en una determinada CCAA a la que se desplazó.

Sin embargo, en mi opinión esta presunción sin posibilidad de prueba en contra podría desvirtuarse con otro párrafo del mismo precepto. En concreto, el artículo 72.5 LIRPF dispone que: “Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el artículo 9 de esta Ley se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellos”.

A tenor de lo dispuesto en este apartado del precepto, aun cuando la persona física alegue que ha permanecido en una determinada CCAA durante, al menos, tres años, si su cónyuge e hijos menores que dependan de aquel residen en otra CCAA, la Administración tributaria podría requerir al sujeto para que demuestre con pruebas fehacientes de que realmente reside en la CCAA en la que alega mantener su residencia.

En la letra a del artículo 73.2 hay que matizar que en el caso de tributación conjunta y a los solos efectos de comprobar la situación de si la base imponible es superior al 50 % respecto a la del año anterior, bastaría que la base imponible de alguno de los cónyuges cumpla con lo que previene la norma del IRPF para que se aplique la norma de prevención del fraude de ley a nivel autonómico.

En el aspecto volitivo el artículo 73.2.a lo que hace es prevenir de aquellas situaciones en la que los contribuyentes con bases imponibles negativas en el IRPF traten de compensar estos importes con bases imponibles positivas. Esta

estrategia fiscal se basa en que los sujetos intenten cambiar la residencia a otras CCAA en las cuales estructura del IRPF cuente con menos beneficios fiscales³⁵.

El apartado b) del artículo 73.2 previene de cambios de CCAA con el único objeto de disminuir su tributación efectiva. Este apartado está centrado en la cuota tributaria del IRPF. Posiblemente a los contribuyentes les interese desplazarse a CCAA en la cual la tarifa impositiva autonómica sea más baja o bien las deducciones sean más altas.

El tercer supuesto no tiene en cuenta directamente los cambios en la tributación como consecuencia de los cambios de residencia en otras CCAA. El apartado c) del artículo 73.2 considera que los cambios de residencia a otra CCAA y en un plazo no superior a dos años retornar a la CCAA donde el sujeto pasivo tenía su residencia originaria, es motivo para presumir que la persona física tiene como objetivo, disminuir la factura impositiva en el IRPF.

Este apartado, en mi opinión, es el que más controversia puede generar ya que opera bajo la presunción de que hay un cambio positivo en la fiscalidad del sujeto cuando en realidad puede que no se altere la tributación efectiva.

8. Conclusiones

El concepto de residencia fiscal en el IRPF está relacionado directamente con la soberanía fiscal de los estados. Estos en su afán de mantener sus objetivos de recaudación generan discriminaciones fiscales en los sujetos pasivos de impuestos que gravan las rentas de las personas físicas, al negarles a éstas en ciertos casos el acceso a ciertos beneficios fiscales o ayudas públicas o, simplemente, a no poder ejercer la opción a tributar de forma conjunta en el IRPF cuando uno de los cónyuges resida fiscalmente en otro país.

Por este motivo, habría que establecer convenios para evitar la doble imposición y concretar los criterios de residencia en relación al IRPF, todo ello, en espera a un avance en la armonización en la imposición directa en la Unión Europea o bien, a la aprobación de un Tratado multilateral que dé estabilidad y seguridad jurídica internacional sobre los criterios de sujeción fiscal de las personas físicas en el IRPF.

El hecho de que el Tribunal Constitucional admita cierta desigualdad tributaria a nivel autonómico para preservar el poder financiero de las comunidades autónomas justifica que las personas físicas ejerciten una economía de opción a nivel autonómico en el IRPF. No obstante, cuando para obtener un ahorro fiscal los contribuyentes del IRPF planifiquen cambios territoriales de forma artificiosa y sin un motivo económicamente válido deben practicarse las correcciones fiscales pertinentes para evitar las deslocalizaciones de capitales y la lesión al principio de solidaridad interterritorial.

35. Este supuesto también es aplicable cuando el contribuyente del IRPF tenga beneficios fiscales pendiente de aplicar como la de los planes de pensiones.