

# Residencia habitual y domicilio fiscal: comentarios al artículo 36 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

*José María Serena Puig (\*)*

*SUMARIO: I. Introducción.—II. La residencia habitual en las Comunidades Autónomas de régimen común.—III. Residencia habitual de las personas físicas a efectos del IRPF.—IV. Normas de gestión en supuestos de cambios de domicilio.—V. Residencia habitual de las personas físicas a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y de Transmisiones Patrimoniales.*

## I — INTRODUCCION

Característica destacable del sistema tributario español la constituye la existencia en España de diversas Administraciones con poder tributario. El problema, que ya fue comentado por la doctrina (1) en el inicio del proceso de construcción normativa de la autonomía en materia tributaria con la expresión de «complejos puntos de conexión», se agrava en la actualidad por la entrada en vigor de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Ya no se trata solamente de determinar los criterios de reparto de competencias entre las Administraciones estatal y las de los Territorios Históricos o Haciendas Forales, sino que además se requiere concretar los límites para el ejercicio de las funciones tributarias entre las distintas Comunidades Autónomas del régimen general, titulares de la cesión.

La complejidad en el ejercicio de la gestión tributaria puede alcanzar cotas difícilmente imaginables.

(\*) Inspector de Finanzas del Estado.

(1) PALAO TABOADA, Carlos: «La distribución del poder tributario en España», *Crónica Tributaria*, núm. 52/1985, págs. 183 y ss.

La problemática que nos ocupa se resuelve mediante la figura de los puntos de conexión o criterios determinantes de las competencias en materia tributaria; esta cuestión ya fue abordada por la doctrina (2) al inicio del proceso descentralizador en materia tributaria.

Mediante los puntos de conexión no se trata de arbitrar normas de colisión que eviten supuestos de doble imposición o lagunas legales. A través de esta figura se pretende concretar la Administración tributaria de la competencia gestora y repartir el rendimiento de los tributos afectados por el esquema de las normas competenciales.

En el presente trabajo abordamos la situación planteada por la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, y la consiguiente y necesaria armonización de la Ley del Convenio Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

## II — LA RESIDENCIA HABITUAL EN LAS COMUNIDADES AUTONOMAS DE REGIMEN COMUN

En la búsqueda de antecedentes en la regulación del concepto de «residencia habitual», a efectos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, corresponde analizar la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, que constituye una nueva etapa, según su Exposición de Motivos, en la evolución histórica de la financiación de las Comunidades Autónomas.

Con la aprobación de la Ley de cesión se pretende hacer efectivo realmente el principio de corresponsabilidad a través de dos mecanismos: por un lado mediante la cesión del 30% de la recaudación del IRPF; además, y como medida complementaria de la anterior, mediante la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

Conclusión de lo anterior: fue necesaria una definición del punto de conexión o criterio determinante de la Comunidad Autónoma titular de la cesión. Siendo el IRPF el impuesto que se cede parcialmente, resultaba necesaria una definición clara y precisa de la «residencia habitual» del sujeto pasivo a los efectos de determinar la Administración competente y de este modo facilitar la gestión del impuesto y evitar distorsiones que su aplicación pudiera plantear.

Centrada de esta manera la cuestión objeto de nuestro estudio procede analizar varias cuestiones.

### 1. El concepto de residencia habitual de los sujetos pasivos por obligación personal

La primera de ellas es si la definición de «residencia habitual» del artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, definitoria de los sujetos pasivos por obligación personal, es coincidente con la prevista a efectos de la Ley de cesión en el artícu-

---

(2) NÚÑEZ BOLUDA, Francisco: «Problemas de los puntos de conexión en la Ley de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Financiación de las Autonomías e infracciones y sanciones tributarias», *XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero: Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1986, págs. 247 y ss.

lo 10 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

Cabe plantearse si el legislador pudo reproducir la definición de la ley substantiva, prevista «a efectos de la determinación del sujeto pasivo por obligación personal o por obligación real de contribuir», a la hora de la determinación de la «residencia» en un territorio, y por lo tanto de la Comunidad Autónoma titular de la cesión.

Un sector doctrinal (3) entiende que son ámbitos de aplicación distintos y las reglas del artículo 10 de la Ley de cesión no son coincidentes con las que definen la categoría de sujetos pasivos personales o reales.

El primer criterio recogido por el artículo 12.Uno a), la residencia por más de 183 días en territorio nacional o criterio de permanencia, figura igualmente, aunque con otra redacción, en el artículo 10.Uno.1 a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. En contra de la opinión de la doctrina entendemos que el espíritu de la ley es idéntico en ambos artículos. La argumentación del ámbito territorial de aplicación, el territorio nacional y el extranjero en un caso, y los territorios de varias Comunidades Autónomas en otro, no nos parece válida. Similares dificultades existen para determinar la residencia en un determinado territorio, con independencia de que el ámbito geográfico sea mayor o menor y en esta proporción la dificultad de concretar la Administración competente.

El profesor SIMÓN ACOSTA (4) distingue el ámbito de aplicación de uno y otro concepto: la residencia habitual sólo puede atribuirse al sujeto pasivo por obligación personal; se trata de un concepto posterior al de sujeto por obligación personal, por lo que las normas legales definitorias de la residencia no pueden ser «reproducción literal» de las que definen la obligación personal.

Esta distinción resulta de especial interés en el examen de los últimos criterios de «residencia» aplicables a sujetos pasivos que resultan residentes por aplicación de reglas propias de la obligación real de contribuir.

Si bien la redacción de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, es de contenido idéntico a la que constituye su precedente, artículo 12.Uno a) de la Ley del IRPF, mejora su redacción y se aparta en:

a) La simplificación de la redacción, al sustituir el término de 183 días por «... más días del período impositivo...»; como se comentará en el apartado oportuno, la redacción resuelve el problema de los períodos impositivos inferiores al año.

El nuevo texto puede considerarse de mejor técnica, pero en absoluto introduce criterios distintos de los de la Ley del IRPF.

(3) PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel: «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del IRPF en las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 61/1997, págs. 96 y ss.

(4) SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *Manual General de Derecho Financiero. Sistema Tributario Autonómico y Foral*, Ed. Comares, Granada, 1996, págs. 129 y ss.

b) Por otra parte salva igualmente la dificultad de computar días determinados de un período impositivo. La literalidad del artículo podría imposibilitar, salvo para contribuyentes con determinadas fuentes de renta fácilmente contrastables, del trabajo dependiente por ejemplo, la prueba de la residencia en un determinado territorio.

c) Introduce la presunción de residencia por permanencia por la titularidad de la vivienda habitual.

Nada de ello puede considerarse distinto a la regla de residencia del artículo 12.Uno a) de la Ley del IRPF.

Otra consideración merece sin embargo la segunda regla de centro de intereses o sede de negocios, distinta a la de centro de intereses económicos o mejor «territorio de generación de la mayor parte de renta».

En este punto coincidimos con el autor citado (5) al entender que el espíritu de este criterio de la Ley de cesión para la determinación de la residencia no coincide con el de la Ley del IRPF; claramente se advierte que la Ley de cesión limita a determinadas rentas fácilmente identificables el criterio para determinar la Comunidad titular de la cesión.

Como conclusión indicar que así como la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, ha introducido una nueva definición de residencia, con la finalidad de determinar la Comunidad Autónoma titular de la cesión, la Ley 38/1997, de modificación del Concierto Económico, ha armonizado la definición de «residente» a efectos de su aplicación en determinados Territorios Históricos con el concepto aplicable en la legislación común, introduciendo retoques técnicos que mejoran la anterior redacción.

## **2. Residencia habitual en la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco**

Como se ha expuesto anteriormente, y así resulta de la Exposición de Motivos de la Ley 38/1997, la modificación del Concierto Económico viene impuesta por reformas sustanciales del sistema tributario, o bien, y éste es el supuesto que contemplamos, por razones de armonización fiscal.

En este sentido el contenido del artículo 36 de la Ley 38/1997 es un reflejo del anteriormente legislado artículo 10 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, y del artículo 12 bis de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, según nueva redacción introducida por esta última Ley.

En la evolución de la legislación desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, en su artículo 10 y nueva redacción del artículo 12 bis de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, objeto de comentario anterior, hasta la Ley 38/1997,

---

(5) PÉREZ DE AYALA, *ob. cit.*, págs. 97 y ss.

de 4 de agosto, de modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se advierte un perfeccionamiento en la redacción legal que se manifiesta en lo relativo al rango o preferencia en su aplicación, naturaleza jurídica y alcance —la condición de presunciones de las reglas presenta un indudable avance en su aplicación respecto de la figura de la «ficción» o supuesto legal introducido por la ley de hipótesis de cambio de domicilio no productor de efectos jurídicos—, sistemática en la exposición de los criterios y finalmente mejora de redacción.

#### *A) Rango o preferencia de los criterios*

En primer lugar el artículo 36.Uno de la Ley 38/1997 dispone que la residencia habitual de las personas físicas en un territorio se entiende por aplicación sucesiva de determinados criterios que denominaremos residencia por permanencia, residencia en el territorio generador de los intereses económicos, última residencia declarada, residencia del residente que no adquiere la condición de residencia por permanencia, titular de intereses económicos y residencia del miembro de la unidad familiar.

Los criterios son de aplicación sucesiva y la matización legal presenta una indudable clarificación a los problemas que su aplicación pudiera haber presentado.

Un sujeto pasivo puede ser titular de intereses económicos en un determinado territorio generador de la mayor parte de su base imponible sujeta en el IRPF y sin embargo residir con el criterio de permanencia en otro territorio, situación que puede confirmarse con la prueba de la titularidad de la vivienda habitual.

#### *B) Naturaleza y alcance*

La naturaleza de los criterios definitorios de la residencia habitual de las personas físicas participa de la de las presunciones; así resulta expresamente de la redacción del artículo 36.Dos y Tres. Esta expresión, que no figura en el articulado equivalente, artículos 12 bis de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y 10 de la Ley de cesión, facilita la aplicación de las pruebas que en el ámbito de la gestión tributaria pudieran emplearse. Basta recordar el alcance que se pretendió dar al precepto regulador del Padrón municipal y los efectos de su inclusión como prueba de la residencia municipal.

#### *C) Sistemática de exposición de los criterios*

La Ley 38/1997 expone ordenadamente los supuestos de prueba de la residencia por el orden de su aplicación, anteponiéndolos a la definición del domicilio fiscal de las personas jurídicas y ubicando en un último apartado el supuesto «no productor de efectos jurídicos» de cambio de residencia para lograr una menor presión fiscal. Debe considerarse acertada esta sistemática que mejora la de las leyes precedentes en esta materia que inexplicablemente exponen como últimos apartados del artículo presunciones de residencia de personas físicas.

#### *D) Mejora en la redacción de los criterios*

El orden en la exposición de los criterios, así como la redacción legal de los últimos criterios definitorios de la residencia, mejoran los preceptos precedentes sobre

esta materia. La redacción de los artículos 12.bis.cuatro de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y 10.Cinco de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, no facilita su comprensión, pudiendo pensarse que incurren en error de redacción.

### III — RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FISICAS A EFECTOS DEL IRPF

El punto de conexión determinante de la competencia gestora del IRPF en favor de los Territorios Históricos lo constituye, a tenor del artículo 7 de la Ley 38/1997, «Normativa aplicable y punto de conexión», incluido en la sección 2 de la Ley 18/1991, del IRPF, el concepto de «residencia habitual».

El artículo 36 de la sección 8, «Normas de gestión y de procedimiento», consagra una definición de residencia habitual, a efectos del presente Concierto Económico, armonizada con la legislación citada en el apartado anterior, que sin embargo no constituye una reproducción literal de los mismos.

Los criterios definitorios de la «residencia habitual» se entienden por aplicación sucesiva de las siguientes normas:

#### 1. Residencia temporal

El primer criterio determinante de la residencia en un territorio es la «residencia temporal» o «residencia más días de un determinado período impositivo».

La redacción actual mejora la primitiva del artículo 7.Dos de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, al resolver el problema planteado por los «períodos impositivos inferiores al año natural».

En este sentido resulta afortunada la supresión de la referencia a los 183 días del año natural, problemática que se ha planteado en los supuestos previstos en el artículo 94 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y normas forales concordantes.

El tratamiento de las ausencias en el cómputo de la residencia por permanencia requiere un comentario. En primer lugar el concepto mismo de ausencia, considerando que se trata de un término utilizado en el Código Civil en los artículos 183 y siguientes, en el sentido de la «persona desaparecida de su domicilio», poco aporta como criterio para fijar la residencia. Más interés tiene el cambio de la redacción legal del artículo 7.2, párrafo 2, de la Ley 13/1981, respecto de la actual del artículo 36.Uno.1, párrafo 2, de la Ley 38/1997; en la redacción primitiva el tratamiento de la ausencia debida a la excepción de la que se prolongase por más de tres años, situación que constituía «residencia por permanencia en el territorio» sede del ausente, no suponía descuento del tiempo de permanencia. Por lo tanto, el tiempo de las ausencias temporales no permitía descuento del de la residencia real; la redacción actual de «cómputo» de las ausencias, adjetivadas de «temporales», facilita la comprensión del criterio: el tiempo de las ausencias se adiciona al de la residencia real y por otra parte se consagran categorías de ausencias, las temporales y las definitivas, que devienen en residencia.

El profesor SIMÓN ACOSTA apunta un elemento decisivo para interpretar adecuadamente el criterio de residencia temporal; sostiene que la suma matemática de tiempos puede resultar de prueba imposible o incluso conducir a situaciones absurdas, no amparadas por el espíritu de la ley.

Razona que la residencia por permanencia requiere además del período temporal exigido por la ley la vinculación con un determinado territorio, y en definitiva la concurrencia del doble requisito de permanencia e intención de configurar un lugar como centro de la vida personal y familiar.

## 2. Presunción de residencia en el territorio sede de la vivienda habitual

En defecto de la regla anterior se considera residente al sujeto pasivo en el territorio sede de la vivienda habitual. La remisión al artículo 78.Cuatro b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, y en especial al artículo 34 del Reglamento, supone la permanencia continuada durante tres años ininterrumpidos, siendo titular de una vivienda, en un territorio para alcanzar la condición de residente.

El apartado objeto de nuestro estudio, artículo 36.Uno.1, párrafo 3, de la Ley 38/1997, participa de la naturaleza de presunción que confirma la regla anterior. En este sentido la condición de «residente» se alcanza por la permanencia real en un territorio durante un período impositivo. Como confirmación de lo anterior podría invocarse la titularidad de «vivienda habitual» por su utilización ininterrumpida *al menos durante 3 años*.

Es importante destacar la naturaleza de presunción de la titularidad de vivienda respecto del criterio de residencia por permanencia, puesto que podría darse el supuesto de residente que alcanza las dos condiciones, de residente por permanencia y además titularidad de vivienda habitual; posteriormente, por cambio de residencia y permanencia en el tiempo legal, alcanza la condición de residente durante un período impositivo en un determinado territorio: la invocación de la titularidad de la vivienda habitual podría desvirtuar la aplicación de la regla general.

Es por esta razón que la doctrina más cualificada destaca la diferencia entre la residencia habitual por permanencia y la definición de la vivienda habitual que restringe su concepto a los supuestos de deducciones en la cuota, por adquisición de vivienda, y propone se entienda vivienda habitual como sede de la convivencia familiar y de las relaciones personales y sociales (6).

## 3. Territorio del centro de los intereses económicos

La definición del territorio de residencia tiene lugar mediante una definición positiva y una regla de cierre de las definiciones legales de residencia.

En defecto del criterio principal se considera territorio de residencia al generador de la mayor parte de la base imponible del impuesto personal. A efectos de cómputo de las fuentes de renta no se consideran las derivadas de valores mobiliarios y las variaciones

(6) CASADO OLLERO y otros: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1997, págs. 168 y ss.

patrimoniales derivadas del capital mobiliario. No se alcanza a advertir la razón de la exclusión de las primeras puesto que en determinados contribuyentes de difícil localización pudieran resultar determinantes del territorio fuente de los intereses vitales.

En este punto el profesor FALCÓN (7) elogia la redacción legal por pragmática y formula determinadas matizaciones.

La redacción del artículo 36.1, número 2, de la Ley 38/1997, no se trata de una reproducción de los criterios de la «obligación real de contribuir» de la Ley del IRPF a efectos de la Ley de cesión y del Concierto Económico.

Existen varias razones que indican las diferencias entre ambos: por un lado, porque «el centro de intereses económicos» o «sede de la actividad» pudiera no ser definitivo de la conexión con un territorio determinado, existiendo fuentes de renta que no suponen conexión con un hipotético territorio de su generación —las plusvalías mobiliarias—; por otra parte porque introducir elementos de renta como el capital mobiliario o las bases imputadas en régimen de transparencia fiscal podría dificultar su imputación al territorio de una Comunidad.

La crítica de la doctrina se fundamenta en la introducción «artificial y extraña» de elementos reales a la obligación personal de contribuir, máxime si se la compara con los principios inspiradores de la obligación personal de contribuir previstos en el artículo 21 a) de la Ley General Tributaria.

En cualquier caso debe elogiarse la introducción de un criterio que facilita enormemente la conexión de un sujeto pasivo por un determinado territorio y la redacción simplificadora del artículo 36.1.segundo de la Ley 38/1997 por comparación con los artículos concordantes 12.bis de la Ley del IRPF y 10 de la Ley de cesión.

#### 4. Territorio de la última residencia declarada

El criterio determinante de la residencia de la Administración de la última declaración o «residencia declarada» participa más bien de la naturaleza de regla de gestión que de un criterio determinante de la competencia de una determinada Administración.

En efecto, si se admitiera que el criterio comentado es regla para asignar la residencia en un determinado territorio, difícilmente podrían prosperar las reglas posteriores según la interpretación que se deduce de su aplicación sucesiva puesto que en la generalidad de los casos podrían invocarse con carácter de preferencia la existencia de una declaración ante una determinada Administración fiscal.

Por otra parte, la vía del recurso ante la Junta Arbitral, por la Administración afectada por un cambio de domicilio, o un supuesto de deslocalización de sujeto pasivo, tendría escasas posibilidades de prosperar en el supuesto de que la situación planteada cuestionase un domicilio fiscal declarado. Siempre el fallo del órgano jurisdiccional

(7) FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero, 1997.



tendría que concluir la existencia de una Administración ante la que el sujeto pasivo presentó la correspondiente declaración del Impuesto.

La regla recuerda un criterio de gestión tributaria, apuntado en el artículo 39. Seis de la Ley 38/1997, según el cual la situación declarada subsiste en tanto se falla definitivamente el fondo de la cuestión de competencia.

Más expresivamente el Convenio Económico con Navarra, Decreto Ley 16/1969, de 24 de julio, derogado por el vigente de 1990, dispuso en su artículo 62, párrafo 4, que «en tanto se resuelvan definitivamente las discrepancias planteadas, la Administración que viniere gravando a los contribuyentes en discusión, continuará sometiéndoles a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones...» resultantes del fallo.

##### **5. Territorio del no residente por permanencia titular de intereses económicos**

El artículo 36.Dos de la Ley 38/1997 contiene un criterio poco afortunado de determinación de la Administración titular de la cesión.

El criterio legal de considerar «residente» a obligados tributarios que los son por obligación real introduce dificultades de comprensión, o mejor de aplicación, a una materia de por sí compleja; resulta clarificadora la opinión del profesor SIMÓN ACOSTA, que distingue la categoría de sujetos pasivos por obligación personal, según la legislación estatal, y dentro de ésta la de residentes en un territorio por aplicación de los criterios de permanencia o de intereses económicos.

El criterio de residencia que comentamos se refiere a los sujetos pasivos a los que no se pueden aplicar los anteriores y que resultan obligados tributarios por aplicación de criterios reales.

El artículo 36.Dos de la Ley 38/1997 presenta sin embargo varios aspectos que requieren un comentario para una adecuada comprensión del mismo.

En primer lugar el distinto alcance del concepto «centro de intereses económicos», o segundo criterio determinante de la residencia, y el expuesto como cuarto criterio o centro de intereses, advierte la incorporación de criterios propios de la obligación real. Por otra parte la utilización del término temporal de 183 días propio de la legislación anterior permite apreciar una última diferencia con la categoría de los obligados tributarios por criterios personales.

En segundo lugar el mandato legal o criterio determinante de la competencia puede considerarse una reiteración del anterior apartado 3 del centro de intereses económicos. Por otra parte la mención en el mismo artículo del sujeto pasivo no residente que a estos efectos se considera obligado tributario supone la combinación de criterios propios de la obligación real y personal que forzosamente requieren un comentario.

La interpretación adecuada del artículo supone la existencia de persona física, sujeto pasivo por obligación real, por no permanecer en territorio español por más de 183 días.

Partiendo de esta situación se considera residente «a efectos de la determinación de la Administración gestora del IRPF», a la del territorio sede del núcleo principal o base de sus actividades empresariales o profesionales o intereses económicos. En este punto se advierte la diferencia con el criterio del centro de intereses. Ya se expuso que se trata de conceptos diferentes el del centro de intereses, más amplio, que el del territorio generador de renta más estricto.

## 6. Residencia habitual de miembros de unidad familiar

Los criterios o puntos de conexión determinantes de la competencia para la gestión del IRPF por parte de la Administración correspondiente, Territorio Histórico o Administración Estatal, adquieren especial complejidad cuando se trata de personas físicas que integran una unidad familiar. La Ley de modificación del Concierto Económico resuelve el problema introduciendo un criterio que podríamos considerar semejante al de la determinación de la residencia habitual por razón del territorio generador de la mayor parte de la base imponible; en este sentido la Ley 38/1997 puede considerarse poco innovadora en cuanto que el criterio que comentamos ya figuraba en el artículo 7, «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Normativa aplicable y puntos de conexión», en el apartado Dos.2º, de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su primitiva redacción.

### A) *Residencia habitual de miembros de la unidad familiar en supuestos de tributación conjunta*

La modalidad de la tributación conjunta en el IRPF y la posibilidad de miembros de la unidad familiar con bases imponibles sujetas a gravamen constituye una hipótesis resuelta en la Ley del Concierto Económico, con arreglo a un criterio similar al del territorio del centro de intereses económicos; en este supuesto la competencia gestora se resuelve en favor de la Administración de la residencia habitual de la persona física con mayor base liquidable, de acuerdo con las normas substantivas del Impuesto.

Se advierte que se yuxtaponen diversas reglas; por un lado diferentes «residencias habituales» de los miembros que integran la unidad familiar; cuáles sean las Administraciones competentes de cada miembro deberá resolverse con arreglo a los criterios generales y por su orden; cobra especial importancia lo expuesto en el apartado II.1 A) anterior al comentar el artículo 36.Uno *in fine*.

Determinadas las distintas Administraciones en juego, la competencia gestora del Impuesto se resuelve en favor de la residencia habitual del miembro de la unidad familiar titular de la mayor base liquidable de acuerdo con las reglas de individualización del Impuesto. Difícilmente podría encontrarse complejidad mayor en la gestión tributaria, que por otra parte, considerando la filosofía de la Ley, no podría tener otra solución.

### B) *Presunción de residencia en territorio español*

De modo similar al comentado en el apartado anterior, que puede considerarse como una categoría de tal criterio de residente por el territorio generación de la renta o

del centro de intereses económicos, el supuesto que contemplamos puede considerarse perteneciente a la clasificación del sujeto pasivo, técnicamente no residente, que sin embargo, y a efectos de la Ley del Concierto Económico y de cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas, se presume residente en un determinado territorio.

El artículo 36.Tres «presume» la residencia en territorio español. A partir de este efecto se reconoce la competencia de la Administración y por ende de su «residencia», en la que residen los miembros de la unidad familiar de la que forma parte.

La interpretación del precepto obliga, igualmente, a una yuxtaposición de criterios; primeramente se determinará la residencia en un territorio de varias personas físicas que integran una unidad familiar; la Administración competente resultará por aplicación de los criterios anteriores o generales.

Sentada esta premisa se presumirá que la persona física, que ostenta la condición de no residente por ser titular de rentas reales, y que integra la unidad familiar residente, forma parte de la misma y resulta sujeto pasivo respecto de la Administración gestora.

#### IV — NORMAS DE GESTION EN SUPUESTOS DE CAMBIOS DE DOMICILIO

Los últimos apartados del artículo 36 de la Ley 38/1997, números cinco y seis, contienen obligaciones de gestión tributaria relacionadas con supuestos de cambio de domicilio que a su vez pueden agruparse en dos tipos de normas.

Por un lado existen disposiciones que pueden considerarse innecesarias por el hecho de constituir reiteración o repetición de las obligaciones que ya constan en la teoría general de las relaciones de la gestión tributaria; nos estamos refiriendo a la obligación de comunicar a la Administración tributaria los cambios de domicilio fiscal, prevista en el apartado cinco del artículo de estudio, repetición del artículo 45 bis de la LGT, tipificado incluso con la categoría de infracción simple.

Por otra parte la obligación de cumplir con las obligaciones derivadas del cambio de domicilio ante la nueva Administración supone incluir una obligación de algún modo innecesaria y que se desprende de la condición de sujeto pasivo residente en un territorio.

Finalmente la mención en el apartado cinco de la vía de recurso ante la Junta Arbitral en supuestos de discrepancia del domicilio fiscal, prevista en el artículo 39 de la Ley 38/1997, supone un retroceso en la técnica legislativa respecto a la redacción existente en el anterior del artículo 39.Uno por la Ley 13/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que la ubicación más correcta es en el apartado correspondiente como supuesto de hecho del que debe entender la Junta Arbitral.

#### **Supuestos en los que se entiende que no ha existido cambio de residencia**

La novedad más destacable de la reforma en esta materia la constituyen los supuestos en los que se entiende no producido el cambio de domicilio fiscal.

Las hipótesis que contempla la Ley son claramente supuestos en los que el contribuyente pretende lograr una menor fiscalidad en su declaración que la que le correspondería con arreglo a la legislación de su territorio.

La redacción del precepto con el carácter de presunción requiere que concurren tres circunstancias.

En primer lugar la constituye el caso de base imponible declarada superior en un 50% a la del ejercicio anterior; esta circunstancia, unida al cambio de domicilio y en consecuencia de normativa aplicable al impuesto personal, fundamenta pensar que se pretende lograr una menor presión fiscal.

Seguidamente el hecho de que sin darse la circunstancia anterior la fiscalidad de la liquidación es inferior a la resultante por aplicación de la normativa del territorio del anterior domicilio fiscal.

Finalmente el hecho del retorno al domicilio anterior al cambio de residencia.

Todos estos supuestos abonan la idea de cambio de domicilios fiscales con la finalidad de lograr una fiscalidad inferior a la del territorio de origen.

La presunción se destruye en todos los supuestos por residencia continuada, entendiéndose por tal la producida por tres ejercicios consecutivos. Debe entenderse todo ello de modo que la situación resultante sea conforme con las presunciones de residencia expuestas en primer lugar.

## V — RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS A EFECTOS DE LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

### 1. Introducción

El concepto legal de «residencia habitual», unívoco, en su apreciación, por aplicación de los criterios generales o presunciones analizados anteriormente, contiene efectos distintos según el Impuesto de que se trate, de modo que la Ley refiere los efectos legales del residente al período impositivo en el que se adquiere esta condición tratándose del IRPF, simplificación acertada que resuelve los problemas de los períodos impositivos inferiores al año.

La solución prevista por el legislador refiere los efectos de la condición de «residente habitual» al año o bien al anterior al devengo del Impuesto según se trate del Impuesto sobre las Sucesiones o Donaciones o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que grava las adquisiciones de bienes muebles.

La razón de la especialidad legal y de la complejidad que en la aplicación de los criterios legales pudieran surgir, habrá que encontrarla en la naturaleza de los impuestos por razón de su devengo y exigibilidad; esta cuestión ha sido apuntada tímidamente por la doctrina (8) más cualificada y puede plantear unas dificultades, casi insalvables, en la aplicación de la ley.

(8) FALCÓN Y TELLA. El autor apunta a supuestos extremos que en teoría una misma persona física pueda ser residente en Comunidades distintas según el Impuesto de que se trate; igualmente apunta a mejoras en la definición legal de residencia introducidas por la experiencia.

Una explicación a la solución legal puede encontrarse en la técnica del devengo o exigibilidad de los distintos impuestos.

En este sentido en el Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones no existe, técnicamente, período impositivo y el legislador conecta el nacimiento de la obligación legal con un hecho instantáneo, el fallecimiento o declaraciones legales de efectos asimilados —la declaración de fallecimiento—; por ello la «residencia habitual» debe referirse en estos impuestos al año natural en que tienen lugar estos hechos.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, gravamen que igualmente carece de período impositivo y de devengo instantáneo, la Ley dispone que se atienda para apreciar la condición de «residente» al año anterior al del devengo.

## **2. Residencia habitual a efectos del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones**

El punto de conexión previsto en el artículo 26.Uno de la Ley 38/1997 requiere se distinga, en primer lugar, el del Impuesto sobre las Sucesiones, en el que se atiende a la condición de «residente» del causante en los términos ya estudiados. El legislador, inexplicablemente, no se aparta y reitera la redacción originaria del artículo 26 según la Ley 13/1981, cuyo número tercero refería la cualidad de «residente habitual» a los sujetos pasivos del Impuesto. Relacionando el precepto con la norma material reguladora del Impuesto se plantea la dificultad teórica de apreciar la residencia habitual, según la literalidad del precepto, en el sujeto u obligado al pago del Impuesto con el elemento personal de la relación tributaria, el causante de la sucesión, ajeno a la obligación del pago y a la condición de sujeto pasivo. A pesar de la omisión legal, la condición de «residente» del causante no es aludida en el artículo regulador de los puntos de conexión, que pudo hacerse en una expresión similar a la condición de «residencia habitual deberá concurrir en los elementos personales, sujeto pasivo y causante de la relación tributaria».

Los artículos 26.Uno a) y 36.Uno.1 de la Ley 38/1997 refieren la situación de «residente habitual», en el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones «... a cada año...». Del precepto se deduce que el período temporal en el que deberá apreciarse la residencia será el año en el que se produzca el hecho material del que resulta el devengo del impuesto, que difícilmente coincidirá con el año natural.

Por último, y aunque pueda resultar obvio por la claridad de la redacción legal, lo expuesto en el Impuesto sobre las Sucesiones debe referirse exclusivamente al gravamen del «... resto de las donaciones», con exclusión de las de bienes inmuebles.

## **3. Residencia habitual a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales**

Del artículo 30.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en relación al artículo 36.Uno.1 de la Ley 38/1997 resulta que la condición de «residente» debe apreciarse en el adquirente tratándose de adquisiciones de bienes muebles, semovientes o de crédito y en la constitución de derechos sobre los mismos. A diferencia del Impuesto sobre las Sucesiones, en el Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales se requiere la coincidencia de sujeto pasivo adquirente de bienes muebles en la de «residente habitual».

La especialidad que lo diferencia del tratamiento del Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas, Sucesiones y Donaciones, se encuentra en el período temporal en el que debe apreciarse la «residencia habitual», el año anterior al del devengo del impuesto.

En este punto podrá apreciarse una última diferencia con el tratamiento expuesto en el punto anterior; si «el año» en el que debe apreciarse la residencia en los Impuestos que gravan las adquisiciones gratuitas no tiene porque ser un año natural completo, y ordinariamente será la parte del año en el que tenga lugar el devengo, por el contrario en el Impuesto sobre las adquisiciones onerosas de bienes muebles la referencia al año anterior permitirá apreciar años naturales completos: en este supuesto hubiera sido acertado utilizar la expresión de días del año natural mediante la fórmula de más de 183 días del año.