

**La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos.
Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las
Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

Rosa Galapero Flores

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Extremadura

Resumen: Estudio y análisis del concepto residencia fiscal, como elemento indispensable a efectos de determinar la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en una Comunidad Autónoma.

Palabras clave: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Comunidades Autónomas; residencia fiscal.

Abstract: Study and analysis of tax residence, as a key element to determine the subjection to the Personal Income Tax and to the Tax on Inheritances and Donations in an Autonomous Community.

Keywords: Personal Income Tax, Inheritances and Donations Tax; Autonomous Communities; tax residence.

ÍNDICE

- 1.- Delimitación del término residencia habitual como concepto necesario para determinar la residencia fiscal.
2. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español. Criterios legales para su determinación.
 - 2.1.- La permanencia durante más de 183 días en España.
 - 2.2.- El centro de intereses económicos.
 - 2.3.- La residencia del cónyuge e hijos menores.
- 3.- Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero.
 - 3.1. Funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo público españoles en el extranjero.
 - 3.2. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal.
- 4.- Otros supuestos.
- 5- La cesión del IRPF como elemento necesario para determinar la residencia fiscal.
- 6.- La aplicación del artículo 28.4 de la Ley 22/2009.
- 7.- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La imposición patrimonial.
- 8.- Regulación estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 9.- Residencia fiscal en una Comunidad Autónoma a efectos de la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1.- Delimitación del término residencia habitual como concepto necesario para determinar la residencia fiscal

La residencia es una figura que reviste una gran importancia en materia tributaria por cuanto que determina la sujeción al poder tributario del Estado. Tiene una gran trascendencia económica para el contribuyente, porque en función del Estado donde resida se aplicarán unos impuestos determinados¹. Se puede decir que es un criterio de reparto de competencias fiscales en materia de imposición directa.

No obstante, a pesar de su relevancia, no existe en nuestra normativa una definición de lo que debe entenderse por residencia fiscal. Ante la ausencia de esa definición, la normativa existente en materia tributaria, en concreto las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, fijan determinados criterios como determinantes de la residencia fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas respectivamente. Dichos criterios, en todo caso y debido a las consecuencias derivadas del hecho de ser considerados como residentes en territorio español y a los cada vez más frecuentes supuestos de deslocalización fiscal, deben configurarse e interpretarse de tal manera que reflejen una vinculación real y efectiva con el territorio del Estado².

Entre todos los criterios posibles para determinar el alcance o ámbito espacial de los impuestos sobre la renta, el más importante es la residencia fiscal. Se trata de un punto de conexión cuya aplicación ya está asentada en nuestro ordenamiento tributario.

El derecho a elegir residencia viene reconocido en la Constitución española en el artículo 19, donde se establece el derecho fundamental de las personas de nacionalidad española «a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional». Los ciudadanos tienen plena libertad para elegir y trasladar su residencia, también reconocido en los artículos 21 y 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, donde se reconoce la libre circulación de personas dentro del mercado interior.

Siguiendo a SIMÓN ACOSTA³, “La residencia es una figura que reviste una gran importancia en materia tributaria por cuanto que determina la sujeción al poder tributario del Estado”. Esto significa para este autor que, “junto a los supuestos normales de residencia, es decir personas físicas o entidades que tienen atribuida la condición de residentes como consecuencia de la concurrencia de cualquiera de los criterios determinantes, nos encontramos diversos supuestos especiales de residencia, es decir personas físicas o entidades que bien sin ser residentes en nuestro territorio tributan como tales bien, en el caso de algunas personas físicas, residiendo en nuestro territorio no

¹ Véase ORTÍZ CALZADILLA, R., “Régimen fiscal del residente no domiciliado”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 2/2016, BIB 2016/2712.

² GARCÍA CARRETERO, B. “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, BIB 2008\906, *Revista Quincena Fiscal* num.12/2008, Editorial Aranzadi.

³ “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 917/2016, Aranzadi, 2016, BIB 2016/2228.

tributan como contribuyentes por el IRPF”, supuesto recogido en el artículo 9.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Precepto que establece que: «No se consideran contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte».

2.- Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español. Criterios legales para su determinación

Como ya hemos señalado, la residencia habitual se presenta como el elemento clave de la definición legal del sujeto pasivo contribuyente del IRPF, respondiendo al principio de sujeción tributaria de las personas naturales en los gravámenes de naturaleza personal por la residencia efectiva.

Así pues, se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en España cuando se cumpla cualquiera de los tres requisitos siguientes:

- Permanencia durante más de 183 días.
- Centro de intereses económicos.
- Residencia del cónyuge e hijos menores (presunción «iuris tantum»).

Si no se cumple ninguno de estos requisitos, la persona física tendrá la consideración de no residente y, en la medida que obtenga rentas en España, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

2.1.- La permanencia durante más de 183 días en España

Siguiendo el contenido del artículo 9.1 de la LIRPF, aquellas personas que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, se entenderá que tienen residencia habitual en dicho territorio, adquiriendo la cualidad de contribuyente del impuesto.

El cómputo se realiza durante el año natural. Nada se precisa acerca de si los días deben ser o no seguidos, por lo que sólo será determinante el cómputo global, cualquiera que sea la distribución de los mismos a lo largo del año.

La permanencia es un criterio objetivo que hay que identificar con presencia, cuya acreditación presupone una lógica exteriorización de la voluntad de permanencia⁴.

⁴ Presentada una declaración del IRPF como residente, aun cuando no pueda considerarse como una confesión a efectos de determinar la residencia fiscal en España, sí establece la existencia de una

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Tratándose de paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural (art. 9.1.a LIRPF).

Con respecto a las ausencias esporádicas hay que señalar que, en principio, no se descuentan los días de ausencia del país sino que se incluyen como días de estancia o permanencia, siempre que se trate de ausencias de carácter ocasional o aisladas, teniendo en cuenta que la habitual presencia en territorio español no queda desvirtuada y por tanto, la calificación de residente por el criterio de la permanencia.

Las ausencias esporádicas se computan como días de ausencia, y no de permanencia, cuando se acredite la residencia fiscal en otro país (art. 9.1.a) de la LIRPF). En estos casos, el contribuyente debe acreditar la residencia fiscal en otro país y no la permanencia⁵.

El certificado de residencia fiscal mediante el cual se acredite la residencia fiscal en otro territorio debe expresar:

- 1º) Que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide.
- 2º) Que la persona está sujeta a imposición en dicho Estado por su renta mundial.
- 3º) Que se expide por la Autoridad fiscal competente.
- 4º) Si existe convenio para evitar la doble imposición (CDI), que la persona es residente en el sentido del Convenio.

En relación con los certificados de residencia fiscal emitidos por la Administración Tributaria española habrá que estar a lo regulado en la disposición adicional 2ª de la Orden 3316/2010, de 17 de diciembre.

Para la determinación del período de permanencia existe una excepción a lo expuesto anteriormente, es decir, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o

presunción, debiendo probar el contribuyente, en su caso, que no era efectivamente residente en España. Resolución TEAC de 9 abril 1997.

⁵ Una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado, cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial, por lo que la demostración de tal hecho exige aportar el certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de ese país, en el que conste tanto su permanencia como sus obligaciones fiscales en el mismo. STSJ Asturias de 28 de septiembre de 2007 y STSJ de Madrid núm. 10594/2008, de 23 julio.

Se acredita la residencia fiscal en otro territorio mediante la aportación de la tarjeta de residencia, por estar expedidos sus pasaportes en el Consulado de Marsella, por así certificarlo el propio Cónsul de Marsella y por así haberlo notificado en su momento a la Delegación de Hacienda de Madrid a los oportunos efectos. SAN de 28 noviembre 2002.

Por el contrario, se ha considerado insuficiente para acreditar la residencia fiscal en otro territorio tanto el permiso de residencia como el de trabajo. Resolución DGT de 30 noviembre 1999.

humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas [art. 9.1.a) último párrafo de la LIRPF]. En estos supuestos se trata de excluir que la estancia en España de personas procedentes de otros países por un tiempo superior al indicado, pueda considerarse como tiempo de permanencia a efectos de atribuir la condición de residente y, por lo tanto, de contribuyente por el IRPF.

Como bien ha indicado SIMÓN ACOSTA⁶, “El legislador no precisa lo que debe entenderse por «ausencia esporádica» y, en una interpretación práctica, no parece que su significado vaya a variar sustancialmente del de «ausencia temporal». En todo caso, la residencia va a ser entendida con el mismo carácter ciertamente extensivo que siempre ha tenido en nuestras normas tributarias y que puede conducir a conclusiones inaceptables desde el punto de vista del Derecho Internacional. Sin duda, los convenios para evitar la doble imposición van a suavizar este criterio extensivo, pero no parece que los Estados con los que España no tiene firmado convenio de doble imposición vayan a aceptar pasivamente el discutido criterio de las «ausencias esporádicas o temporales».

Asimismo, este cómputo de la permanencia con ausencias esporádicas admite «acreditación en contrario». Así pues, las ausencias esporádicas no se computarán si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país, algo que, como hemos visto y dependiendo del tipo de trabajo del contribuyente, no siempre va a ser posible.

Por tanto, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, la Administración solo puede aceptar el certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo”.

La LIRPF ha introducido una más que relevante matización respecto a esta «acreditación». En el caso de que la acreditación provenga de un paraíso fiscal, esta no va a ser ya suficiente para que una persona deje de ser considerada residente. En estos casos, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente que «pruebe» su permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días. Es decir, que demuestre su permanencia efectiva en el Estado donde dice ser residente. Para aportar esta prueba, la persona podrá valerse de cuantos medios de prueba sean admitidos habitualmente en nuestro derecho.

2.2.- El centro de intereses económicos

El segundo criterio que la letra b) del apartado 1º del artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece para establecer la residencia de una persona física es el llamado «centro de intereses económicos».

Según la referida letra, se entenderá que una persona es residente en España «cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

El art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de

⁶ “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 917/2016, Aranzadi, 2016, BIB 2016/2228.

regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF. La aplicación de esta regla permite resolver situaciones en un ámbito doméstico.

Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar el centro de intereses económicos, en España o en cualquier otro país: gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, etc.

Según dispone el art. 9 b) LIRPF, la persona física será residente en territorio español cuando radique en él el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta. Por tanto, debe entenderse que la participación indirecta en sociedades debe ser tenida en consideración a los efectos de determinar dónde radica el núcleo principal de intereses económicos del sujeto. A estos efectos pueden ser útiles fórmulas como la participación indirecta en la dirección, el control o el capital de las entidades, a que se refiere el art. 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE.

Desde un punto de vista procesal, corresponde a la Administración tributaria la tarea de probar, en su caso, la existencia de este segundo criterio cuando pretenda sostener la residencia del sujeto pasivo en territorio español.

Debe advertirse que este segundo criterio es independiente del primero. Por tal razón, suele ser un criterio subsidiario, es decir, se hace valer en caso de no poder establecer fehacientemente la residencia a través del criterio de permanencia. En todo caso, será la Administración Tributaria, y no el contribuyente, la que deberá demostrar el lugar donde radica el centro de intereses económicos.

Por otra parte, la expresión no deja de ser imprecisa y comporta dificultades probatorias evidentes. En principio, ni la ley ni el reglamento definen qué quiere decir el legislador con «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos».

La doctrina viene entendiendo que para establecer ese núcleo o base de actividades o intereses económicos la Administración Tributaria deberá atenerse principalmente a dos elementos:

- Las principales fuentes de renta. De esta forma, se entenderá que el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos reside en España si la principal fuente de riqueza de la persona física proviene de un núcleo o base situada en España.
- Que el patrimonio radique en España. Si la mayor parte del patrimonio de la persona física está radicado en España, se entenderá que es residente en España.

2.3.- La residencia del cónyuge e hijos menores

El tercer criterio para establecer la residencia en España de las personas físicas viene recogido en el párrafo cuarto del artículo 9. Textualmente, el precepto legal establece que «se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los dos criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

Este tercer criterio sigue basándose en una presunción «iuris tantum», es decir, que admite prueba en contrario. Debe resaltarse el hecho de que para que juegue la presunción deben residir en España tanto el cónyuge como todos los hijos menores.

El ordenamiento tributario español no incluye como criterio para fijar la residencia fiscal en España un criterio que está presente en todos los convenios para evitar la doble imposición y que es la pieza maestra para resolver los conflictos de doble residencia: el criterio de la vivienda permanente⁷.

3.- Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero

3.1. Funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo público españoles en el extranjero

El art. 10 LIRPF recoge una serie de situaciones en las que equipara a determinadas personas que residen habitualmente en el extranjero con las personas residentes en territorio español, en este sentido, se considera contribuyentes a los efectos de esta Ley,

⁷ IRPF. Sujeto pasivo. Presunción de residencia. Empadronamiento. Acreditación de convivencia con el sujeto pasivo. El certificado de empadronamiento es documento público y fehaciente cuyos datos constituyen una presunción en cuanto a los datos de residencia y por tanto de convivencia que admite prueba en contrario por cualquier medio admitido en Derecho. Sentencia TSJ Cataluña de 13/09/2013.

IRPF. Sujeto pasivo. Presunción de residencia. Cónyuges e hijos residentes en el extranjero. En caso de que uno de los cónyuges tenga residencia habitual en España pero su cónyuge y los hijos menores tengan residencia en el extranjero, solamente será contribuyente el cónyuge residente, no atrayendo a su familia a imposición en España, salvo que estén sometidos al IRNR por aquellas rentas de fuente española. Resolución de la DGT núm. 21 de 24 de febrero de 2003.

La prueba en contrario, que corresponde al obligado tributario, podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del presupuesto fáctico a partir del cual se considera probada la residencia del obligado tributario (la residencia habitual del cónyuge y los hijos menores que dependan de él) como el enlace que ha de haber entre dicho presupuesto fáctico y el hecho que se presume (la residencia habitual del contribuyente). Esto último requeriría demostración por parte del obligado tributario de su residencia fiscal en otro país.

IRPF. Sujeto pasivo. Presunción de residencia. La presunción de residencia se puede destruir acreditando que se es residente fiscal en otro país, mediante un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del país donde se dice residir. Resoluciones de la DGT núm. 1977, de 21/02/1998 (JUR 2001, 202250) y núm. 1127-02, de 25 de julio de 2002 (JUR 2002, 257510).

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:

Miembros de misiones diplomáticas españolas.

Miembros de las oficinas consulares españolas.

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.

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

Es necesario que se cumplan determinados requisitos para que resulte de aplicación la regla prevista en el art. 10 LIRPF y tener así la consideración de contribuyente:

1º Tener la nacionalidad española. La LIRPF exige el requisito de la nacionalidad únicamente a quien desempeña el cargo o empleo oficial en el extranjero, ya que nada dice respecto del cónyuge o los hijos menores que pudieran verse afectados por esta norma.

2º Tener la residencia habitual en el extranjero.

3º Que la residencia habitual en el extranjero venga motivada por el desempeño de alguno de los cargos o empleos mencionados anteriormente.

4º Ser funcionario en activo o titular de cargo o empleo oficial con anterioridad a la residencia en el extranjero.

5º Inexistencia de separación legal, en cuanto al cónyuge.

6º En cuanto a los hijos, deben ser menores de edad.

Quedan excluidos de la consideración de contribuyentes por el IRPF los siguientes supuestos:

1º Cuando el nacional español resida en el extranjero con anterioridad a la adquisición de la condición de funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial, anteriormente enumerados.

2º Cuando el cónyuge no separado legalmente o los hijos menores tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge contribuyente, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones previstas en el art. 10.1 de la LIRPF.

3º Cuando se trate de hijos mayores de edad, aunque residan en el extranjero con su padre o madre funcionario o empleado público.

3.2. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal

El art. 8.2 de la LIRPF considera contribuyentes del impuesto a los nacionales españoles a pesar de acreditar su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, durante el período impositivo en que se realice el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. A estos efectos, tienen la consideración de países o territorios los señalados en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Evidentemente, la norma persigue dejar sin efecto temporalmente los cambios de residencia efectuados a un paraíso fiscal que pudieran tener como finalidad escapar a la tributación de sus rentas en España, aunque podría ser calificada de atentatoria contra las libertades de circulación o de establecimiento, comunitarias y la no discriminación.

Los requisitos exigidos para su aplicación son los siguientes:

Tener la nacionalidad española. En sentido inverso, la regla no se aplicará a los nacionales extranjeros que trasladen su residencia fiscal desde España a otro país que sea considerado paraíso fiscal. Este régimen plantea todas las dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario al discriminar por motivos de nacionalidad.

Traslado efectivo de la residencia fiscal desde España a un paraíso fiscal. En caso del traslado de la residencia a un país considerado paraíso fiscal, el sujeto deberá acreditar su nueva residencia en aquel lugar.

De conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, Andorra tiene la consideración de paraíso fiscal. Sin embargo, lo recogido en el art. 8.2 de la LIRPF no resultará de aplicación para las personas físicas de nacionalidad española residentes en el Principado de Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la Disp. Adicional Vigésima primera de la LIRPF.

4.- Otros supuestos

Junto a los anteriores, la normativa del IRPF y del IRNR contempla supuestos excepcionales:

1º. Sujetos que residen en territorio español, pero no tributan por el IRPF, porque no se les considera residentes en España (misiones diplomáticas, miembros de oficinas consulares).

2º. Sujetos que siendo obligados tributarios en otro Estado miembro de la UE y por tanto, sujetos pasivos del IRNR en España por las rentas obtenidas en territorio español, bajo determinadas circunstancias pueden optar por tributar como sujeto pasivo del IRPF (art. 46 LIRNR).

3º. Sujetos pasivos del IRPF a los que se permite optar por tributar por el IRNR manteniendo la condición de sujetos pasivos del IRPF. Se trata del régimen especial previsto para trabajadores desplazados.

4º. Funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo público extranjeros en España.

Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 9 de la LIRPF en relación con el apartado 1 del artículo 10 de la LIRPF, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas extranjeras. Estos nacionales extranjeros, aunque siendo residentes, no tendrán la consideración de contribuyentes del IRPF debido a la concurrencia de la reciprocidad, al aplicar un trato similar su Estado de origen al personal español al servicio de la Administración española que presta allí sus servicios.

5.- La cesión del IRPF como elemento necesario para determinar la residencia fiscal

Tomando como referencia la exposición normativa que ha realizado HERMOSÍN ÁLVAREZ⁸, el artículo 157.1 de la Constitución posibilita la cesión total o parcial de los impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. La norma fundamental ha sido desarrollada en esta materia por los artículos 10 y 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). El alcance y las condiciones de la cesión se complementan actualmente con las previsiones de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

La norma se expresa con una aparente e implacable claridad que, al mismo tiempo, despierta multitud de interrogantes. Así, establece que «No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos». Según parece afirmar la Ley de cesión, el traslado de residencia por motivos fiscales no tendría efectos teniendo el contribuyente que tributar en la Comunidad Autónoma de destino como si no hubiese perdido la cualidad de residente en la Comunidad Autónoma de origen⁹.

Pero además del traslado de residencia la norma exige adicionalmente que se cumplan una serie de requisitos. Así, en primer lugar, en el año del traslado o en el siguiente la base imponible ha de superar en, al menos, un 50 por 100 la base del año anterior al cambio. En segundo término, en el mismo año en que se produce el aumento de la base imponible, la tributación por el IRPF en la Comunidad de destino debe disminuir con respecto a la de origen. Y por último, en el año siguiente a aquel en que se produce el aumento de la base imponible o en el sucesivo, el contribuyente ha de volver a fijar su residencia en la Comunidad de origen.

⁸ “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una «menor tributación efectiva», *Revista Quincena Fiscal* num.21/2016, BIB 2016\85650, Editorial Aranzadi.

⁹ Véase el trabajo ya citado de HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una «menor tributación efectiva»; *Revista Quincena Fiscal* num.21/2016, BIB 2016\85650, Editorial Aranzadi.

Como principio general la LIRPF permite los cambios de residencia y establece que «las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia cuando ésta actúe como punto de conexión» (artículo 72.2). Pero en el apartado 3 de esta misma norma de nuevo el legislador trata de evitar las consecuencias tributarias que pudieran derivarse de los cambios de residencia cuya finalidad esencial fuese lograr una menor tributación, estableciendo que «No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto». A continuación, la norma establece la presunción en los mismos términos que el artículo 28.4 de la Ley 22/2009 anteriormente transcrito, salvo en la referencia específica al IRPF. Se ha de destacar que, tanto la actual LIRPF como la anterior hacen referencia al «rendimiento cedido del IRPF». Sin embargo, la anterior LIRPF en su artículo 12.bis.Dos.2. Segundo párrafo, sí establecía que si concurrían los presupuestos previstos en la norma, se entendía que no había existido cambio de residencia «en relación al rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio». Por ello, aunque en un principio cabría plantearse si esta previsión seguiría entrando en juego respecto al Impuesto sobre el Patrimonio ya que, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, no ha incorporado una norma similar a la de la LIRPF donde se acojan las disposiciones de la Ley 22/2009 y la actual LIRPF tampoco hace referencia expresa al mismo, la respuesta ha de ser afirmativa en la medida en que las previsiones generales de la Ley 22/2009 son aplicables al IP aunque no exista otra referencia específica en la LIP ni en la LIRPF¹⁰.

6.- La aplicación del artículo 28.4 de la Ley 22/2009

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece en la Sección 2ª de su Título III (arts. 26 a 29) el alcance y las condiciones generales en las que se efectúa la cesión, como su propio título indica, las cuestiones más generales en relación con los tributos cedidos, y que se concretan en las siguientes: en primer lugar, qué debe entenderse por rendimiento cedido (art. 26); en segundo término, cuál es la normativa aplicable a los tributos cedidos (art. 27); y, en tercer y último lugar, qué se entiende por residencia habitual de las personas físicas (art. 28) y por domicilio fiscal de las personas jurídicas (art. 29).

Los artículos 30 a 44 de la Ley 22/2009 establecen de manera pormenorizada los puntos de conexión que sirven para determinar, en cada caso, a qué Comunidad Autónoma corresponde el rendimiento cedido. En el caso de los impuestos personales, estos preceptos deben ponerse necesariamente en relación con los referidos a la residencia habitual de las personas físicas (art. 28) y al domicilio fiscal de las personas jurídicas (art. 29).

Siguiendo el trabajo de HERMOSÍN ÁLVAREZ¹¹, la principal dificultad que presenta la aplicación de esta disposición a los cambios de residencia realizados por el contribuyente

¹⁰ Véase el trabajo ya citado de HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una «menor tributación efectiva»; *Revista Quincena Fiscal* num.21/2016, BIB 2016\85650, Editorial Aranzadi.

¹¹ Para la redacción de este epígrafe se ha seguido en su integridad el texto ya citado de HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una «menor tributación efectiva»; *Revista Quincena Fiscal* num.21/2016, BIB 2016\85650, Editorial Aranzadi.

es que presupone que el «objeto principal» del traslado debe haber sido conseguir una menor tributación. Pero el traslado ha podido estar generado por motivos laborales, familiares, etc. En principio, y a tenor de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 28.4, parece que estos cambios de residencia cuya finalidad esencial no ha sido conseguir una menor tributación quedarían fuera del ámbito de aplicación de la norma, siendo plenamente efectivos a todos los efectos.

La Administración debería tener la carga de la prueba del elemento intencional y demostrar que el ahorro fiscal ha sido el fin principal del traslado. Sin embargo, la demostración de este elemento resulta prácticamente imposible. Por ello, continúa la norma estableciendo una presunción que supone la existencia de esta motivación en el contribuyente si concurren una serie de circunstancias.

Para salvar esta dificultad la Ley de Cesión –tal y como ya lo hiciera su antecesora la Ley 14/1996– presume que éste ha sido el motivo cuando se den una serie de requisitos cumulativos y, ante la concurrencia de los mismos, el cambio de residencia no tendría trascendencia en estos tributos.

La cuestión es determinar si nos encontramos ante una presunción *iuris tantum* en la que el contribuyente podría desvirtuar que el elemento intencional del cambio de residencia ha sido la reducción de la carga fiscal o, si por el contrario, estamos ante una presunción *iuris et de iure*, donde no cabe prueba en contrario y de concurrir los tres requisitos no se podría demostrar que el traslado de residencia ha obedecido a otra motivación (laboral, familiar, sanitaria, matrimonio, etc.) y que sería efectivo a todos los efectos.

Si atendemos a la literalidad de la norma parece que la misma operaría de inmediato si concurren los requisitos mencionados, de manera que el contribuyente únicamente podría evitar la aplicación de la misma manteniendo la nueva residencia habitual durante un periodo mínimo de tres años. De su redacción deriva que, en caso de ser el traslado de residencia inferior a un período de tres años, estaríamos ante una presunción *iuris et de iure*, por lo que el elemento intencional del cambio de residencia se entendería probado por darse el resto de presupuestos del artículo 28.4 de la Ley 22/2009. Éste parece ser el criterio seguido por la Dirección General de Tributos al expresarse en la mayoría de sus contestaciones en los siguientes términos:

«Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no se ha producido cambio de residencia fiscal cuando se den las circunstancias que se indican. Por tanto, dicha presunción no opera si la nueva residencia se prolonga de manera continuada por, al menos tres años correspondiéndole al contribuyente, conforme lo señalado, probar su nueva residencia y su mantenimiento durante los tres años»¹².

¹² Consulta vinculante núm. V2494/13, de 25 de julio, JUR 2013, 309359). En similares términos: Consulta vinculante núm. V2219/12, de 19 de noviembre (JUR 2013\6929); Consulta vinculante núm. V0728/13, de 11 de marzo (JUR 2013\124943); Consulta vinculante núm. V1267/13, de 15 de abril (JUR 2013\172933) y Consulta vinculante núm. V3237/15, de 22 de octubre (JUR 2016\16466).

No obstante, la mayoría de la doctrina coincide en que, pese a darse las circunstancias objetivas que pasamos a analizar, el contribuyente podría evitar la aplicación de esta norma «antiabuso» demostrando que el objeto esencial del cambio de residencia ha obedecido a otros motivos pese a haberse obtenido un ahorro fiscal en la cuota del IRPF o del IP. De concurrir todas las circunstancias habría una inversión de la carga de la prueba y le correspondería al contribuyente probar cuál habría sido el elemento intencional que subyace bajo el cambio de residencia para así poder evitar que la presunción entrara en juego.

El artículo 28.4 de la Ley 22/2009 establece:

”No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

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

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100, a la del año anterior al cambio.

En 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 la letra 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 que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.”

Para simplificar la aplicación de la literalidad contenida en el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, la norma establece que los cambios de residencia de menos de tres años en los que concurren los siguientes tres requisitos serán privados del ahorro fiscal conseguido.

La primera condición se refiere al importe de la base imponible del contribuyente durante el año del traslado o el siguiente. La misma ha de superar en un 50 por ciento a la base imponible obtenida durante el año anterior. Esto implica que el aumento exigido es más que considerable. De esta previsión se extrae que, en principio, la disposición va referida a contribuyentes que demuestran una mayor capacidad económica en el IRPF o el IP y que, ante el correlativo aumento de su carga fiscal, «previsiblemente» este habrá sido el motivo por el que deciden trasladar su residencia a una Comunidad Autónoma con una menor tributación.

Por otro lado, la fijación de este límite cuantitativo conlleva que determinados cambios de residencia van a quedar fuera si se mantienen justo por debajo del incremento del 50 por 100. Así, si el contribuyente ha cambiado de residencia y vuelve en un período menor de tres años a su Comunidad Autónoma de origen pero la base imponible solo se

incrementó en un 40 por 100 respecto al ejercicio anterior, no le serían de aplicación las previsiones del artículo 28.4 de la Ley 22/2009.

En el supuesto de que se haya optado por la modalidad de tributación conjunta, este requisito se entenderá cumplido si dicho incremento se ha producido atendiendo a las normas de individualización.

Respecto a la aplicación práctica de este requisito, la literalidad de la norma también plantea alguna otra cuestión. Así, se hace referencia expresa a la «base imponible». Respecto al IRPF, y aunque el artículo 72 LIRPF tampoco lo aclara, entendemos que será el importe que corresponda a la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, después de aplicar las normas de integración y compensación contenidas en los artículos 47 a 49 LIRPF, teniendo en cuenta cuando proceda los saldos de ejercicios anteriores¹³.

7.- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La imposición patrimonial

La imposición patrimonial o imposición sobre la riqueza está formada hoy en España por el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, en el ámbito de las Haciendas locales, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No está de más señalar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra en una delicada situación. Ello tiene su origen por un lado, en la diferencia de trato otorgada por la legislación española entre un residente y un no residente a efectos de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y la variada normativa establecida por cada una de las Comunidades Autónomas. Esta normativa tiene como eje principal el punto de conexión de la residencia habitual del causante o del donatario, así como el lugar donde radicaba el inmueble transmitido por donación. Sin olvidar que esta regla de determinación de la CCAA competente es establecida únicamente en relación con los sujetos pasivos residentes en España, por lo que si el sujeto pasivo, el heredero o el donatario, no era residente fiscal en España en el momento del devengo del impuesto, deberá aplicar en todo caso la normativa estatal.

Como se estableció en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario¹⁴, la imposición patrimonial se valora en el ámbito de la Hacienda Pública desde una doble perspectiva. De una parte, se trata habitualmente de impuestos que inciden sobre elementos que materializan el ahorro que, a su vez, ha sido ya gravado por los impuestos que recaen sobre la renta, por lo que esta tributación genera una doble imposición económica sobre el ahorro, desanimándolo frente al consumo. Estas consecuencias se multiplican y pueden hacerse muy costosas por sus negativos efectos sobre el ahorro cuando la imposición patrimonial se exige anualmente por la mera tenencia de esos bienes y, además, cuando se produce un cambio gratuito en la titularidad

¹³ Véase el trabajo ya citado de HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una «menor tributación efectiva»».

¹⁴ *Informe para la Reforma del Sistema Tributario*, febrero 2014, pág. 223. Hemos de indicar que el Informe sobre la Reforma de la Financiación Autonómica del año 2017 se remite a lo establecido en el Informe de 2014 para la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

de tales bienes, por sucesión o donación. Por otra parte, si los impuestos patrimoniales recaen sobre las transacciones no gratuitas de la riqueza, su efecto inmediato es el de encarecerlas, por lo que tampoco son bien valorados tales impuestos pues dificultan el funcionamiento de los mercados.

En este Informe ya se establecieron posibles líneas de reforma para armonizar este tributo y eliminar la discriminación que se producía en el gravamen, en función del lugar de residencia del contribuyente.

Resumiendo las propuestas de reforma contenidas en este Informe respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se recomendaba una reforma del mismo partiendo de una simplificación del tributo, eliminando reducciones en la base imponible del impuesto y estableciendo tres grupos de tributación en función del parentesco con tipos reducidos entre el 4% y el 11%, con lo que se eliminaría la situación conforme a la cual en determinados casos se puede llegar a tributar por encima del 80%, situaciones que incentivan al contribuyente a la evasión o a la elusión fiscal¹⁵.

Como bien se indicó en el Informe¹⁶ citado, el Impuesto sobre Sucesiones afecta de forma sensible a dos importantes objetivos económicos: la redistribución de la renta y riqueza y la formación de capital. Los efectos que este impuesto puede tener sobre la redistribución de la renta y de la riqueza son quizás uno de sus principales activos, aunque resulta imposible pensar que con la mera existencia de este impuesto se vaya a lograr un estado ideal de redistribución.

En cuanto a los efectos de este impuesto sobre la formación de capital, no cabe duda de que tales efectos pueden ser considerados como los pasivos de este tributo. El primero de esos pasivos se deriva de que el impuesto sobre sucesiones disminuye los incentivos al ahorro y la inversión, en la medida en que las transferencias intergeneracionales sean un determinante importante de la voluntad de ahorro. Un segundo pasivo, de menor importancia, de este impuesto lo constituyen sus efectos sobre la liquidez de los patrimonios. El pago del tributo puede plantear situaciones de inexistencia de liquidez a los patrimonios medios que pueden evitarse mediante el aplazamiento o fraccionamiento del pago. Sin embargo, las peculiaridades de este impuesto requerirían establecer un sistema de aplazamiento o fraccionamiento bastante más generoso y flexible en cuanto a plazos y garantías. Finalmente, el tercer gran pasivo de este impuesto es, sin duda, la existencia de posibilidades de arbitraje fiscal, lo que genera considerables agravios comparativos en la distribución de su carga.

Por su parte, el Impuesto sobre Donaciones juega un papel meramente complementario del Impuesto sobre Sucesiones. Su existencia se justifica casi exclusivamente por el motivo de evitar la evasión de este último a través de donaciones del patrimonio en vida. Para cumplir con este objetivo será imprescindible, por tanto, que el tratamiento fiscal de las transmisiones lucrativas o donaciones resulte al menos tan gravoso para el contribuyente como el de sucesiones.

También se ha indicado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto c-127/12, que las sucesiones y donaciones están comprendidas en el ámbito de

¹⁵ ORTIZ CALZADILLA, R., “A vueltas con el Impuesto sobre Sucesiones”, *ABC Empresa*, Domingo 30 abril, 2017.

¹⁶ *Informe para la Reforma del Sistema Tributario*, ob. cit., pág. 241.

aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión relativo a los movimientos de capitales, aunque como bien se establece en esta sentencia (aparatado 52) no existe en el Tratado una definición que los describa, por lo que el propio Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo al anexo I de la Directiva 88/361/CCC, en cuya rúbrica XI, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, se recogen las sucesiones y donaciones¹⁷.

La aplicación de este impuesto en nuestro sistema impositivo adolece de uniformidad en la legislación de las Comunidades Autónomas porque existe una gran variedad de normativa propia de las Comunidades Autónomas de Régimen Común que lleva a que puedan aplicarse con unos contenidos totalmente divergentes¹⁸.

El tratamiento que de la residencia fiscal se da en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones general múltiples discordancias a la hora de ser aplicada en las distintas Comunidades Autónomas, debido a los múltiples matices de la regulación que nuestro ordenamiento hace de la fiscalidad de las sucesiones y donaciones.

Finalmente, y siguiendo a SÁNCHEZ LÓPEZ¹⁹, “la estructura de la cesión del Impuesto que, como es conocido, ha provocado el tratamiento más gravoso de los no residentes (sometidos a la normativa estatal) en favor de los residentes, ha provocado, a juicio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una discriminación entre ambas clases de sujetos basada en la restricción de la libre circulación de capitales al afectar al valor de la herencia o de la donación por la mayor carga fiscal que supone la aplicación de la legislación estatal en perjuicio de los no residentes o de las donaciones de bienes inmuebles situados fuera de España, al no poder acceder, en estos casos, a los beneficios fiscales autonómicos (STJUE de 3 de septiembre de 2014 [TJCE 2014, 222], C-127/12, Asunto España/Comisión)”.

8.- Regulación estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El ISD es un impuesto directo, instantáneo y progresivo que grava la adquisición a título lucrativo de incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas. Se trata de un impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, que tienen determinadas competencias normativas sobre elementos estructurales del impuesto.

Su regulación básica se contiene en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD) y su desarrollo reglamentario se realizó mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD).

¹⁷ MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes! A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 19/2014, BIB 2014/3733.

¹⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11/2015, BIB 2015/1897.

¹⁹ “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 18/2015, BIB 2015/13431.

Las adquisiciones a título lucrativo obtenidas por personas jurídicas no se someten a este tributo, sino que se sujetan a tributación en el Impuesto sobre Sociedades. El incremento de patrimonio se produce cuando tenga lugar la incorporación de bienes y derechos en el patrimonio de una persona física por la realización de alguno de los hechos imposables previstos en la Ley.

Tales hechos son:

Las adquisiciones de bienes o derechos por herencia, legado u otro título sucesorio.

La adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito inter vivos.

La percepción de cantidades por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

El art. 5 de la LISD determina los sujetos pasivos a título de contribuyente, ocupando tal figura quien adquiere elementos patrimoniales a título gratuito, sea por actos inter vivos o mortis causa y siempre que sean personas físicas.

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas ostenta la condición de contribuyente.

En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

Esta consideración como contribuyentes no se alterará por las estipulaciones establecidas por las partes o las disposiciones ordenadas por el testador, de modo que la disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del Impuesto o que el pago de éste sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo (art. 16 RISD).

El artículo 6 LISD establece la obligación personal de contribuir, que determina que son sujetos pasivos a título de contribuyente las personas físicas que tengan su residencia habitual en España. La residencia habitual se determinará conforme las normas del artículo 9 de la LIRPF. En este caso tributan por la totalidad del incremento de patrimonio gravado con independencia del lugar dónde se encuentren los bienes o sean ejercitables los derechos.

Si bien el art. 6 de la LISD se remite a la normativa del IRPF, podría plantearse algún problema en función del carácter instantáneo del primero y periódico del segundo. Sin embargo, el art. 17.2 del RISD resuelve la cuestión, señalando que los días de permanencia en territorio español exigidos se computarán con relación a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto.

Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedan sujetos por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en el IRPF.

El artículo 7 LISD contiene la normativa aplicable a la obligación real de contribuir, conforme al cual las personas físicas no residentes en territorio español tributan en régimen de obligación real de contribuir, es decir por la adquisición lucrativa de bienes o derechos que estuvieran situados o pudieran ejercitarse en España, así como por la

percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado por entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en nuestro territorio. Al no tener punto de conexión en nuestro país, aplicarán la legislación estatal, sin tener en cuenta la normativa autonómica, lo cual hace que resulte un trato desigual en el plano tributario respecto de los residentes.

En este sentido, conviene tener presente que conforme a la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) la discriminación entre residentes y no residentes que establecía la legislación estatal vulneraba el art. 64 del TFUE al permitir que se establecieran diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. Ello obligó a España a modificar su legislación, a fin de permitir que los beneficios fiscales hasta ahora reservados a los residentes-sujetos pasivos se extiendan a los no residentes (al menos si estos son residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, lo cual demandaba una cierta complejidad técnica puesto que, al tratarse de un tributo cedido donde las Comunidades Autónomas ostentan competencias normativas en relación con determinados elementos estructurales del impuesto, resultaba difícil determinar a priori la solución que iba a adoptar el Estado).

Pues bien, la solución es harto peculiar, porque si bien la STJUE se ejecutó, modificando el ordenamiento con rapidez inusitada, no se modificó el precepto correspondiente a la obligación real de contribuir, sino la Disposición Adicional Segunda de la LISD de 1987, que se refiere a las liquidaciones, mediante la Disposición Final 3ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. La modificación consiste en lo siguiente:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes

residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

No obstante, hay que tener en cuenta que el concepto de residencia en una Comunidad Autónoma no sigue el mismo criterio que en el IRPF, sino que se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Como fácilmente se colige, las reglas anteriores están pensadas para aquellos supuestos en los que la recaudación –y parcialmente la normativa- es autonómica. No obstante en aquellos supuestos en los que se tribute al Estado por obligación real de contribuir, la reforma de la Disposición Adicional Segunda de la LISD de 1987 dispone que los contribuyentes que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas²⁰.

No obstante, como bien ha indicado GARCIA PUENTE²¹: “La STJUE de 3 de septiembre de 2014 declaró contrario al derecho de la Unión Europea la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, obligando con ello a acometer una reforma en la regulación estatal del impuesto —especialmente relativa a los puntos de conexión— para adaptarla a las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales.

Posteriormente, la jurisprudencia del Tribunal Supremo amplió los efectos de dicho pronunciamiento al entender que tanto el legislador español como la AEAT y el TEAC habían realizado una interpretación sumamente restrictiva del mandato de reforma, permitiendo la subsistencia de situaciones discriminatorias respecto de contribuyentes extracomunitarios.

El motivo de todo ello se fundamenta, en último término, sobre los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, los cuales

²⁰ El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). *Practicum Fiscal*. BIB 2015\64, Editorial Aranzadi, 2015.

²¹ “La necesaria reforma de la imposición sobre sucesiones: Análisis de la STC 52/2018, de 10 de mayo”, La Ley 1717/2019.

prohíben las restricciones a los movimientos de capitales no sólo entre Estados Miembros, sino también entre éstos y terceros países.

Sin embargo, lo que se prohíbe por discriminatorio para la Unión Europea —y ahora también para contribuyentes extracomunitarios— «se admite constitucionalmente en el derecho interno para las Comunidades Autónomas» ya que el TJUE no cuestiona la posibilidad de que las Comunidades Autónomas procedan a la quasi supresión del impuesto vía reducciones y bonificaciones, generado así diferencias de trato entre contribuyentes residentes en territorio español.”

Ante esta situación dibujada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea²²: “Esta última es una cuestión que plantea serias dudas no sólo con respecto a las diferencias de trato entre contribuyentes residentes en España, sino también en relación con el principio de lealtad institucional. Así las cosas, se ha afirmado por parte de la doctrina que la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas «se concibió para que éstas pudieran diseñar con cierta libertad el tributo atendiendo a sus peculiaridades y a sus criterios políticos, en coherencia con la tan demandada corresponsabilidad fiscal, que reclama la atribución de poderes tributarios a las regiones a fin de que éstas pudieran ejercer su autonomía no sólo respecto del gasto sino también con relación a sus ingresos, pero en ningún momento se ideó como un instrumento para anular sustancialmente el impuesto que se quería ceder».

Con todo ello, se hace cada vez más evidente la necesidad de que se produzca una intervención por parte del legislador estatal en aras de evitar determinados comportamientos de las Comunidades Autónomas. En este sentido se pronuncia, precisamente, el Estudio Económico de España 2018 elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Concretamente, señala el citado texto que si bien «España ha protagonizado una recuperación exitosa (...), las tasas de desigualdad de ingresos y de pobreza son altas, y presentan diferencias entre las distintas comunidades autónomas» de manera que «un uso más eficiente de los impuestos y las transferencias reduciría "dichas" desigualdades». Añade por otra parte que «las diferencias de regulación entre comunidades autónomas obstaculizan la consecución de un auténtico mercado único y lastran el crecimiento empresarial»”.

Por tanto, se pone de manifiesto la necesidad y urgencia de abordar una reforma en la regulación del impuesto, poniendo así fin a los múltiples problemas señalados.

9.- Residencia fiscal en una Comunidad Autónoma a efectos de la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El concepto de «residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma» adquiere una importancia esencial en el esquema de financiación de las Comunidades Autónomas. La Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, ha dispuesto un nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y en el Título

²² GARCÍA PUENTE, J., “La necesaria reforma de la imposición sobre sucesiones: Análisis de la STC 52/2018, de 10 de mayo”, La Ley 1717/2019.

II de la Ley 21/2001, designado como «Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», se recoge todo lo referido a dicha materia.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones, la residencia fiscal viene definida por la permanencia de la persona durante el mayor tiempo durante los últimos cinco años. Por lo tanto, una persona puede residir ya en una Comunidad Autónoma a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y continuar residiendo en otra para el Impuesto sobre Sucesiones, si aún no ha permanecido en la primera más de dos años y medio. Por añadidura, la residencia relevante es la del causante en el caso de herencias y, en cambio, la del donatario en el supuesto de donaciones. En la donación de inmuebles rige la normativa del territorio donde esté el inmueble.

Sí es de relevancia en nuestro estudio el Auto del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013, donde se resuelve un asunto relativo al condicionamiento de los beneficios fiscales del ISD a la residencia en una Comunidad Autónoma. Respecto al cual, como bien indica CALVO VÉRGEZ²³: “Para el TS no está justificado el trato diferencial existente entre dos contribuyentes que concurren a la misma herencia en función del hecho de que uno de ellos tenga su residencia en la citada Comunidad y el otro no. En efecto, no tiene razón de ser que a quien, por no ser residente en la Comunidad Autónoma, no disfrute del gasto público de ésta, su capacidad económica puesta de manifiesto y susceptible de quedar sometida a gravamen por el Impuesto deba experimentar un mayor gravamen que quien en relación con el mismo Impuesto manifiesta similar capacidad económica”.

Por tanto, estamos ante un concepto que seguirá siendo objeto de controversia y litigiosidad; y sobre todo, si tenemos en cuenta que la aplicación de distintos beneficios fiscales dependerá de la residencia fiscal del contribuyente en una u otra Comunidad Autónoma. Esto nos lleva a decir que quizás tengan que regresar al Estado determinadas competencias que han sido transferidas a las Comunidades Autónomas en materia de deducciones fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones. Circunstancia que debería tenerse en cuenta si finalmente se produce una reforma de la legislación aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²³ “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, *Revista Quincena Fiscal* nº 5/2015, BIB 2015/606.

BIBLIOGRAFÍA

Calvo Vérguez, J., “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto”, *Revista Quincena Fiscal* nº 5/2015, BIB 2015/606.

Fernández Junquera, M., “Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 11/2015, BIB 2015/1897.

García Carretero, B., (2008) “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal* num.12/2008, Editorial Aranzadi. (BIB 2008\906)

García Puente, J., “La necesaria reforma de la imposición sobre sucesiones: Análisis de la STC 52/2018, de 10 de mayo”, *La Ley* 1717/2019.

Hermosín Álvarez, M., (2016) “Restricciones a los cambios de residencia habitual de las personas físicas para lograr una «menor tributación efectiva»”, *Revista Quincena Fiscal* num.21/2016, BIB 2016\85650, Editorial Aranzadi.

Informe para la Reforma del Sistema Tributario, febrero 2014.

Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica y metodología de trabajo, 2017.

Medina Cepero, J. R., (2002) “La residencia fiscal de las personas físicas”, *Boletín Aranzadi Fiscal* num.9/2002, Editorial Aranzadi, BIB 2002\1268

Menéndez Moreno, A., “¡Pobre residentes. A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 19/2014, BIB 2014/3733.

Ortíz Calzadilla, R., (2016) “Régimen fiscal del residente no domiciliado”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 2/2016, BIB 2016/2712.

Sánchez López, E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 18/2015, BIB 2015/13431.

Simón Acosta, E., “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 917/2016, Aranzadi, 2016, BIB 2016/2228.

VV.AA. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). *Practicum Fiscal*. BIB 2015\64, Editorial Aranzadi, 2015.