

CAPÍTULO 15

RESIDENCIA HABITUAL Y DOMICILIO FISCAL EN EL CONVENIO ECONÓMICO DE NAVARRA*

ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra

1. CONSIDERACIONES GENERALES

La residencia habitual y el domicilio fiscal son dos conceptos fundamentales dentro del sistema de Convenio Económico, cuyo régimen ha evolucionado desde la simplicidad original de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, hasta la actual redacción del artículo 8 del Convenio, introducida por la Ley 25/2003, de 15 de julio, aunque heredera en buena medida del régimen aprobado por la Ley 19/1998, de 15 de junio.

Inicialmente el Convenio Económico utiliza el concepto “domicilio fiscal” para referirse tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas y a otras entidades. Sin embargo, enseguida se aprecia que la virtualidad del concepto es bien diferente en uno y otro caso. Tratándose de personas físicas la sujeción al poder tributario foral normalmente se basa, no en el domicilio fiscal sino en la residencia habitual¹, mientras que el domicilio fiscal sirve a efectos procedimentales, como ocurre en la legislación del Estado, para determinar el órgano administrativo que tiene atribuida la competencia territorial en materia de gestión, inspección, revisión, o para señalar el lugar en el que han de efectuarse determinadas actuaciones con el obligado tributario. En el caso de las personas jurídicas, el único concepto relevante es el domicilio fiscal. La residencia es un atributo que no se predica de las entidades, lo que hace el domicilio fiscal sirva tanto a la hora de regular los puntos de conexión que, en su caso, determinan la sujeción al poder tributario foral, como a efectos procedimentales.

2. LA RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2.1. Consideraciones introductorias

El domicilio fiscal de las personas físicas viene determinado por su residencia habitual en el territorio foral. Según el artículo 8.1 a) de la Ley 28/1990, las personas físicas se consideran domici-

* Proyecto de investigación del Ministerio de Educación y Ciencia “La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra”, DER2015-63533-C4-4-P.

¹ Con todo, existen excepciones, como es el caso del artículo 37, regla segunda del Convenio Económico, en relación con el Impuesto sobre las Primas de Seguros correspondiente a vehículos.

liadas fiscalmente en Navarra cuando tienen su residencia habitual en territorio navarro². A partir de esta referencia, el concepto clave es la residencia habitual en Navarra, que determina el sometimiento a la normativa aprobada por el Parlamento y el Gobierno de Navarra y a las competencias de la Hacienda Tributaria de Navarra en materia de gestión, recaudación e inspección en algunos de los impuestos más importantes (IRPF, ISD, ITPAJD).

La regulación actual de la residencia tiene su origen en la Ley 19/1998, de 15 de junio, sin perjuicio de las modificaciones que posteriormente introdujo la Ley 25/2003, de 17 de julio. Es un régimen muy similar al que figuraba en la Ley 14/1996, de 14 de diciembre, de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, que abandona el criterio de la presencia física durante 183 días en territorio foral, originariamente adoptado como criterio único de atribución de la residencia, en favor de una variedad de criterios de aplicación sucesiva. Además, la reforma suprimió un criterio de dudosa constitucionalidad que hasta entonces había venido aplicándose a efectos de la tributación conjunta en IRPF, en virtud del cual la exacción correspondía a Navarra cuando residía en Navarra el cónyuge varón, el padre o la madre si no existía matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, todos los miembros de la unidad familiar³.

Desde un punto de vista sistemático, la Ley 19/1998 destacó la importancia de la residencia habitual como punto de conexión, que pasó de estar regulada en el ámbito concreto del IRPF a incluirse entre las denominadas normas de armonización tributaria del Convenio Económico⁴.

La Ley 25/2003, de 15 de julio, también modificó el Convenio en este punto, aunque su importancia resulta ciertamente limitada, si se compara con su precedente. En relación con el criterio de la permanencia en territorio foral, mejoró la redacción de algún aspecto concreto y asimiló el periodo de permanencia aplicable en el ISD al que regía en ITPAJD; por lo que se refiere al criterio del centro principal de intereses, suprimió la referencia a las bases imputadas en régimen de transparencia fiscal. Desde un punto de vista sistemático, la regulación del domicilio fiscal y la residencia habitual dejó de figurar entre los criterios generales de armonización para pasar a ser objeto de un artículo separado dentro de las “normas comunes” (Capítulo I) de “armonización tributaria” (Título I).

² Originariamente el domicilio fiscal aparecía regulado en el artículo 7.2 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en el contexto de los denominados *criterios generales de armonización*. Se consideraban domiciliadas fiscalmente en Navarra a “las personas físicas que residan en Navarra más de 183 días durante cada año natural” [art. 7. 2 a) del Convenio]. Los términos anteriores aparecían reiterados en el ámbito de la atribución de competencias a Navarra en materia de IRPF, sin perjuicio de una mayor elaboración para supuestos particulares.

³ DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en De la Hucha Celador, F., Álvarez Erviti, M. y Amátrian Cía, I.: *Manual de Derecho tributario de Navarra*, Gobierno de Navarra, 2005, pág. 82. El Convenio Económico resuelve la cuestión en su artículo 9.2 del Convenio Económico, en el sentido de que cuando los miembros de la unidad familiar opten por la tributación conjunta, la exacción corresponde a Navarra si el miembro de la unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa, reside en territorio foral.

⁴ La expresión “armonización tributaria” utilizada en este ámbito resulta equívoca, teniendo en cuenta el arraigo adquirido por la fórmula para referirse a la acción de las instituciones de la Unión Europea dirigida a aproximar las legislaciones de los Estados miembros.

Actualmente, el artículo 8 de la Ley 28/1990, de 28 de noviembre, establece que:

“2. A los efectos de este Convenio, se entenderá que las personas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1ª Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:

- a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.

2ª Cuando tenga en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

3º Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Asimismo, se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

- a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.
- b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Las únicas diferencias que presenta este régimen respecto al que existe en el sistema de financiación autonómica común (art. 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre) se advierten en dos aspectos muy concretos. Primero, para la norma común el periodo de permanencia a efectos del ISD son los cinco años inmediatos anteriores, frente al año inmediato anterior que establece el Convenio Económico. Segundo, dentro del criterio del centro de intereses económicos, difiere la forma de determinar la mayor base imponible del IRPF, como más adelante tendremos ocasión de comprobar.

2.2. Una cuestión preliminar: la residencia habitual en territorio español

No cabe tener la condición de residente en Navarra si el sujeto no tiene la condición de residente en territorio español. Según el artículo 8.2 del Convenio Económico, “las personas físicas *residentes en territorio español* tienen su residencia habitual en territorio navarro (...)”. Interesa de-

tenerse en este aspecto porque la construcción jurídica de la residencia en territorio foral en buena medida se basa en las circunstancias que determinan la residencia en territorio español, de manera similar a lo que ocurre en el sistema de financiación autonómica⁵.

Ni el Convenio Económico ni la Ley General Tributaria definen qué se entiende por residencia habitual en territorio español, pese a tratarse de uno de los criterios fundamentales para la aplicación de las normas tributarias, según establece el artículo 21 de la LGT⁶. Para concretar este aspecto es preciso acudir a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, cuyo artículo 9 regula los “contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español”. La norma establece dos criterios de atribución de la residencia, la permanencia más de 183 días durante el año natural y la localización del núcleo o centro de actividades e intereses económicos en territorio español. El régimen de sujeción se completa con una presunción basada en la residencia de la familia en territorio español.

Desde la creación del IRPF por la Ley 44/1978, el principal criterio de atribución de la residencia ha sido la permanencia en territorio español⁷. No sorprende, en este sentido, que el debate sobre la residencia habitual se haya centrado en torno a esta circunstancia. Inicialmente el concepto se basa en una circunstancia que resulta de difícil acreditación, como es la presencia física del sujeto en un lugar determinado. Con todo, el criterio de sujeción se encuentra arropado por algunas previsiones que facilitan la tarea probatoria a cargo de la Administración, como es la presunción de certeza del contenido de las declaraciones, en virtud de la cual los datos y elementos de hecho declarados se presumen ciertos para el obligado tributario, que solo puede rectificarlos mediante prueba en contrario (artículo 108.4 LGT)⁸. De esta manera se crea una presunción de residencia fiscal que comporta una inversión de la carga de la prueba que, al menos inicialmente, dispensa a la Administración de tener que acreditar la presencia en territorio español. Además, las retenciones y los ingresos a cuenta declarados y practicados por terceros también constituyen un indicio de la residencia del perceptor.

El principal problema que plantea la residencia habitual es el de la deslocalización ficticia de los residentes, ante las dificultades con las que se encuentra la Administración para acreditar la permanencia en territorio español. A ello se suma la cuestión relativa al componente subjetivo,

⁵ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Comares, 2001, pág. 725.

⁶ Según el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 28 de noviembre, “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia y territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

⁷ Cfr. artículo sexto. Uno de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Anteriormente el artículo 8 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que regulaba el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía como criterio “...la permanencia por más de seis meses durante un año natural en el territorio de la nación”. La norma hacía referencia a “un año natural”, lo que inicialmente condujo a parte de la doctrina a entender que se trataba de cualquier periodo de doce meses contado de fecha a fecha. La Ley 18/1991 sustituyó “un” por “el”, con lo que la referencia pasó a identificarse con el periodo impositivo en la generalidad de los casos.

⁸ En un sentido similar, véase el artículo 108 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

es decir, si, además de la presencia física, para ser residente es preciso que el sujeto tenga la intención de establecer su centro de intereses vitales en territorio español⁹. Quienes ignoran la concurrencia del componente subjetivo o volitivo tratan de evitar que puedan producirse situaciones de abuso o de manipulación. Sin embargo, si la atribución de la residencia se basase exclusivamente en la presencia durante un número de días, además del problema de prueba referido, habría personas que, pese a tener su centro de intereses vitales en territorio español, nunca llegarían a adquirir la condición de residente. Piénsese en un no residente que se traslada a vivir a España pero que, por razones profesionales o de otra índole, no llega a permanecer en suelo español el tiempo requerido¹⁰.

La solución a la problemática anterior viene a través del régimen de las ausencias esporádicas, que además de facilitar la tarea administrativa, encuentra su fundamento en el componente subjetivo de la residencia habitual, el ánimo de morar en territorio español¹¹. Para eludir la condición de residente no basta con que el sujeto alegue –ni siquiera acredite– su permanencia fuera de territorio español, puesto que hay determinadas ausencias que no se descuentan del periodo de permanencia, como si el individuo continuase presente¹². La Ley 18/1991, de 6 de junio, incluyó en el cómputo las denominadas ausencias temporales que, a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, pasaron a denominarse ausencias *esporádicas*. Actualmente, para evitar el cómputo de las referidas ausencias, el sujeto debe acreditar su residencia fiscal en otro país, normalmen-

⁹ En relación con estos aspectos, GARCÍA CARRETERO, B.: “La residencia de las personas físicas en la legislación interna”, en Chico de la Cámara, P. (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*, Aranzadi, 2013, pág. 38 y ss.

¹⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, *Carta Tributaria, Monografías*, nº 231, 1995, pág. 4, trata de obviar esta dificultad considerando que las ausencias temporales también se computan a efectos de conformar el primer período de permanencia que determina la residencia fiscal. Desde esta perspectiva, no descarta que el cómputo de las ausencias pueda aplicarse a cualquier persona que permanezca en territorio español, aunque sea por un breve periodo de tiempo, al tiempo que confía la solución a la *tie-breaker rule* de los CDI o a que el sujeto pruebe su residencia fiscal en otro Estado para la neutralización de la regla del cómputo de las ausencias. Como el propio autor reconoce, “el mandato legal, además de guiarse en su aplicación por un elemental principio de proporcionalidad, no será de ordinario proyectado sobre aquellos “turistas accidentales” ni sobre personas residentes en países de fiscalidad “normal”, los cuales o bien disponen de Convenios sobre doble imposición con el Estado español, que dejan resuelto todo conflicto de doble residencia, o bien pueden facilitar la acreditación mencionada verazmente”.

¹¹ En definitiva, como señala BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, 1995, pág. 101, el precepto no puede interpretarse sin tener en cuenta, siquiera mínimamente la intención del sujeto o, como dice más adelante, la intención de permanencia del sujeto no puede ignorarse totalmente (pág. 105).

¹² Originariamente el artículo sexto. Dos de la Ley 44/1978, de 8-9, establecía que “para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años”. Según la STS de 11 de noviembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª), “en materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo. Por eso el artículo sexto, alude al elemento objetivo de la “permanencia” como rasgo definidor de la residencia. Establece también el apartado segundo una presunción de residencia cuando por las circunstancias en que tenga lugar la ausencia se puede inducir (lo que parece hacer presumir un elemento intencional de permanencia) que no durará más de tres años. Por tanto, el cambio de residencia para la norma fiscal de 1978 exigía no sólo una voluntad de residir en otro lugar, sino la efectividad de esa voluntad. Es decir la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español” (RJ 2009\7991).

te por medio de certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales, lo que simplifica el problema de prueba que planteaba el régimen de la Ley 18/1991¹³. Solo cuando el sujeto acredita la residencia fiscal en un paraíso fiscal, según el artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, la Administración *podrá* exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. De donde se desprende que ni siquiera en estos casos la acreditación de la presencia física en el extranjero parece tener un carácter necesario, aunque esta interpretación puede suponer el reconocimiento de un discutible margen de discrecionalidad administrativa¹⁴.

En sentido literal, el término “esporádicas” hace referencia a ausencias ocasionales que revelan, a nuestro juicio, la intención del sujeto de establecer o mantener su centro de intereses vitales en territorio español de manera indefinida¹⁵. Desde esta perspectiva, compartimos el criterio que figura en la Resolución de la Dirección General de Tributos 0320-00, de 23 de febrero:

“En concreto, la cuestión se centra en determinar si la duración de los viajes desde España al extranjero para gestionar los citados traslados han de considerarse como tiempo de ausencia, es decir, que se tiene en cuenta en el cómputo del plazo de ciento ochenta y tres días, o si por el contrario, no cabe conceptuar dichos viajes como ausencias temporales o esporádicas. De los antecedentes de los que dispone este Centro Directivo se deduce que los viajes al extranjero se realizarán, en su mayor parte, desde España, país al que se trasladaron los consultantes a principios de 1999 con la *intención* (la cursiva es nuestra) de convertirse en residentes fiscales. En consecuencia esos viajes posteriores al extranjero deben computarse como periodos de ausencia temporal, lo que conlleva que si el periodo de tiempo transcurrido desde el primer día de la nueva residencia en territorio español hasta la finalización del periodo impositivo es superior a ciento ochenta y tres días, y no se acredita la residencia fiscal en otro país, los consultantes tendrán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)”¹⁶.

En el mismo sentido, la Res. V0191-12, de 30 de enero señala que:

“De acuerdo con lo señalado por el consultante en su escrito, *pretende* establecer su residencia en España y en España trabajar para una empresa danesa, si bien se ausentará temporalmente a otros países; pero dado que se trata de ausencias temporales y que no adquiere la residencia fiscal en ninguno de estos países, en principio debe considerarse que es residente fiscalmente en España y, como tal, está sujeto a imposición en este país por su renta mundial, en concepto de IRPF.”

¹³ Bajo la Ley 18/1991, el sujeto debía probar su permanencia en un país determinado durante 183 días, es decir, un número de días que hiciese inaplicable la regla española de atribución de residencia, lo que no implicaba necesariamente que tuviese la residencia fiscal de dicho país.

¹⁴ Para CARMONA FERNÁNDEZ la prueba de la presencia física en el paraíso fiscal debería exigirse en todo caso.

¹⁵ Coincidimos en este sentido con CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el derecho comparado”, en Albiñana García-Quintana, C., González García, E., Lejeune Valcárcel, E. y Yábar Sterling, A. (Coords.): *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007, pág. 123 ss.

¹⁶ La consulta se refiere a unos residentes en Nicaragua que pretenden trasladar su residencia fiscal a España, siendo previsible que durante ese año no permanecerán más de 183 días en territorio español, debido a la necesidad de realizar una serie de viajes al extranjero a efectos de gestionar el traslado de intereses económicos.

Más recientemente, la Res. V0202-16, de 21 de enero, se ha pronunciado en un sentido similar:

“(…) el consultante, residente fiscal en Polonia, manifiesta que tiene *intención* de trasladar, en enero de 2016, su residencia a España, donde adquirirá un apartamento en el que establecerá su residencia permanente, por lo que, *una vez que haya establecido su residencia* en España, su permanencia en territorio español más de 183 días dentro del año 2016 determinará que sea considerado residente fiscal en España en el período impositivo 2016. Como se ha indicado, para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.”

La razón por la que el cómputo de estas ausencias esporádicas causa residencia es, a nuestro entender, porque el sujeto tiene la intención, acreditada por circunstancias objetivas, de morar en territorio español con vocación de permanencia¹⁷. Desde esta perspectiva cabe realizar dos precisiones. Primero, las únicas ausencias que computan a efectos de la permanencia son las de carácter esporádico; cualquier otra ausencia queda excluida (p. ej., ausencias prolongadas de carácter indefinido). Segundo, en la medida en que el cómputo de las ausencias esporádicas favorece al derecho de la Administración, debe ser ella quien acredite su carácter esporádico, de la misma manera que le corresponde probar, aunque sea por pruebas indiciarias o indirectas, la estancia del sujeto en territorio español. En relación con el primer aspecto, no compartimos el criterio de la Dirección General de Tributos cuando considera que todas las ausencias son esporádicas mientras el sujeto no acredite su residencia fiscal en otro país. Así, según la Res. DGT V3191-15, de 21 de octubre:

“En el supuesto consultado, y en relación con el primer criterio (permanencia), cabe indicar que en tanto el consultante no acredite su residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo, quien continuará siendo considerado contribuyente del IRPF, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial.”¹⁸

Más recientemente, la Res. DGT V0198-16, de 21 de enero señala en la misma línea que:

“En el supuesto consultado, y en relación con el primer criterio (permanencia), cabe indicar que en tanto el consultante no acredite su residencia fiscal en otro país (Colombia), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo,

¹⁷ Como señala la SAN de 20 de septiembre de 2001, en relación con el régimen de la Ley 18/1991, “...lo cierto es que para determinar la residencia habitual (...) el legislador opta por criterios claramente objetivos –permanencia por más de 183 días–, datos cuya constatación lleva implícita una lógica exteriorización de una voluntad de permanencia más allá de la mera situación de tránsito y no en vano el periodo de permanencia no se ve afectado en su cómputo por las ausencias temporales”.

¹⁸ La Administración ya utilizaba este planteamiento bajo el régimen de las ausencias temporales de la Ley 18/1991. Según la Res. DGT nº 1396/1997, de 27 de junio, “en tanto no se aporte la prueba mencionada, se entiende que la permanencia en el exterior es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio”.

quien continuará siendo contribuyente del IRPF, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial”¹⁹.

La interpretación administrativa vacía de contenido los términos del artículo 8.1 a) LIRPF, tanto del término “esporádico” como de la propia regla de los 183 días, al tiempo que comporta una inversión general de la carga de la prueba. Cualquier persona que realice una estancia en territorio español, incluso por un periodo mínimo de tiempo, está expuesta a esta especie de presunción de residencia²⁰. Quienes defienden este planteamiento terminan por confiar la solución de los casos extremos (“turistas accidentales”, según expresión de CARMONA FERNÁNDEZ) al principio de proporcionalidad, lo que a todas luces comporta el reconocimiento de un excesivo margen de discrecionalidad a la Administración, teniendo en cuenta que se trata de un aspecto del hecho imponible. Dicha solución, además aboca a un conflicto de doble residencia, que sólo podrá resolverse en el caso de que medie un CDI²¹.

El contribuyente que alega su ausencia se ve obligado en todo caso a probar su residencia fiscal en el extranjero²². La idea que subyace en el planteamiento aparece formulada, entre otras, en la Res. DGT V3355-14, de 22 de diciembre:

“En cuanto a la acreditación de la residencia fiscal, hay que tener en cuenta que son los obligados tributarios quienes deben probar los hechos que les dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados la forma idónea de acreditar la residencia fiscal”²³.

Desde nuestra perspectiva, es la Administración quien está obligada a acreditar las circunstancias objetivas que revelan que el sujeto tiene la intención de mantener su centro de intereses vitales en territorio español²⁴. Correlativamente, si el sujeto abandona el territorio español con la intención acreditada de establecerse en otro país, las ausencias correspondientes no deberían servir para causar residencia fiscal en España, con independencia de que obtenga o no la residencia fiscal en otro país.

El régimen no contempla las “presencias esporádicas” que, en coherencia con el tratamiento de las ausencias de la misma naturaleza, debería conducir a la consideración como no residentes

¹⁹ La STSJ Madrid núm. 10594/2008 de 23 julio comparte este planteamiento (“la estancia del recurrente en Niza y Nueva York no se puede conceptuar sino como de ausencia esporádica del actor fuera del territorio nacional en dicho ejercicio tributario, hasta tanto no se posea la residencia fiscal en otro país”).

²⁰ Buena prueba de ello es que la Res. DGT V1388-17, de 5 de junio, no descarta que pueda ser residente fiscal un nacional belga que reside en Bélgica con su mujer, que no obtiene ningún tipo de renta en España ni posee otro activo que un apartamento, donde pasa entre cuatro y seis semanas al año.

²¹ CARMONA FERNÁNDEZ, “De los apátridas fiscales...”, *ob. cit.*, pág. 5.

²² Véase al respecto, LANASPA SANJUÁN, S.: “La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas”, *Crónica Tributaria*, nº 164, 2017, pág. 133 ss.

²³ *Vid.* también Res. DGT V0406-17, de 15 de febrero y, últimamente, DGT V2136-17, de 18 de agosto de 2017.

²⁴ Compartimos el criterio de SIMÓN ACOSTA, E.: “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917/2016 parte tributaria (BIB 2016\2228). Asimismo, LANASPA, “La prueba de las ausencias...”, *ob. cit.*, pág. 136.

de quienes carecen de la intención, contrastada por circunstancias objetivas, de permanecer en territorio español²⁵. Una muestra de lo que estamos diciendo, aunque a nuestro entender con un alcance excesivamente reducido, se encuentra en el propio artículo 9.1 a) LIRPF que, a efectos de la regla de los 183 días, no computa las estancias temporales en España que traen causa de las obligaciones contraídas en acuerdos de cooperación cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas²⁶. Las personas que se encuentran en esta situación no son residentes en territorio español y, por ende, tampoco pueden ser considerados residentes en Navarra a efectos del Convenio Económico. La solución debería generalizarse a aquellos casos en los que el sujeto carece de la intención demostrada por elementos objetivos de permanecer en territorio español.

El régimen de residencia habitual en territorio español se completa con dos previsiones que también fueron introducidas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, el núcleo de actividades e intereses económicos y la presunción familiar²⁷.

Una persona física tiene su residencia habitual en territorio español también cuando radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. El centro de intereses o actividades económicas es un criterio alternativo a la presencia física, al que la Administración normalmente apela antes de descartar la condición de residente. El artículo 9.1 b) LIRPF no define qué se entiende por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, a diferencia de lo que ocurre a la hora de determinar la residencia en una concreta Comunidad Autónoma²⁸. Es un concepto jurídico indeterminado, que hay que concretar caso por caso a la vista de las circunstancias, cuya indefinición resulta criticable, en la medida en que se trata de uno de los componentes del hecho imponible del IRPF, cuya virtualidad se extiende incluso más allá de la sujeción al impuesto²⁹.

²⁵ En esta línea, SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, 1999, pág. 127, considera que "...la exclusión de las ausencias esporádicas comporta, por razonable reciprocidad o paralelismo, la eliminación de las presencias esporádicas...".

²⁶ La previsión fue introducida originariamente por la disposición adicional 11ª de la 55/1999, de 29 de diciembre.

²⁷ Según la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, 6 de junio, la solución obedece al "intento de regular la noción de "residencia habitual" que permita atraer hacia tal forma de tributación (la entonces vigente obligación personal de contribuir) a personas que, con la formulación que se deroga, escapan del ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes".

²⁸ El artículo 72.1.2º LIRPF establece una serie de criterios para determinar dónde se encuentra el centro principal de intereses, definido por el lugar donde se obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF.

²⁹ Como señala SIMÓN ACOSTA, E.: "La residencia como criterio de sujeción al impuesto", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 789/2009, parte tributaria (BIB 2009\1875), estamos ante "...un apoderamiento de confines tan difusos que el principio de reserva de ley se encuentra seriamente afectado. Reserva de ley no significa sólo que la ley regule una materia, sino que lo haga de forma que pueda conocerse con claridad y seguridad su ámbito de aplicación y sus efectos". El criterio se introdujo en el marco de una reforma de la residencia habitual que, según la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, 6 de junio, constituía "...un intento de regular una noción de "residencia habitual" que permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes". Véase en esta línea la STSJ de Cataluña de 29 de enero 2004 (JT 2004\671).

No es fácil proporcionar unas pautas que puedan servir a la hora de precisar el sentido del término. Con todo, teniendo en cuenta el concepto amplio de renta en el que se basa el IRPF, que no sólo incluye todas las entradas de riqueza en el patrimonio del contribuyente, sino también los aumentos de valor que experimentan los bienes y derechos que lo integran, el criterio apunta indudablemente al origen territorial de dichas rentas y plusvalías³⁰.

La propia indefinición del concepto no contribuye a que sea el sujeto quien declare su residencia en territorio español, lo que induce a considerar que se trata de una norma de recaptura cuya aplicación normalmente corresponde a la Administración, una especie de último recurso para atribuir la residencia, cuando no puede acreditar la presencia del sujeto en territorio español y que normalmente conducirá a un conflicto de doble residencia.

Por lo demás, la acreditación de la residencia fiscal, mediante la presentación del certificado de residencia fiscal, sirve para evitar el cómputo de las ausencias esporádicas y para desvirtuar la presunción familiar, pero no para neutralizar la atribución de la residencia basada en el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (Res. DGT V3380-14, de 23 de diciembre).

El tercer componente del régimen de residencia es la denominada presunción familiar. Salvo prueba en contrario, se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependen de aquél. A diferencia de los anteriores, no es criterio de atribución directa de la residencia sino una presunción *iuris tantum*. La presunción familiar sirve para atraer situaciones al ámbito de sujeción del IRPF, pero no en sentido contrario cuando la familia reside fuera de territorio español (Res. DGT V0382-15, de 2 de febrero).

2.3. Insuficiencia de la condición de contribuyente del IRPF: exclusión de los no residentes

Pese a la incuestionable importancia de la residencia habitual como punto de conexión del IRPF, hay residentes no sujetos y no residentes que, por el contrario, están sujetos a dicho impuesto³¹. La precisión es importante porque desde la perspectiva del Convenio Económico, lo relevante es

³⁰ Así, por ejemplo, la SAN de 29 de junio de 2006 (JUR 2006\195179) y la Res. DGT 1539-04, de 4 de agosto, consideran que el centro de intereses económicos se encuentra en territorio español si se obtienen en España más rentas que en cualquier otro país. Por su parte, la STSJ de Cataluña de 29 de enero 2004 (JT 2004\671) considera que "...a falta de una definición más precisa, el "núcleo de intereses" del contribuyente debe identificarse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes". En la misma línea, la STS de 4 de julio de 2006 (RJ 2006\6109) estima que el centro de intereses económicos se encuentra en territorio español basándose en el patrimonio situado y las rentas obtenidas en España.

³¹ Según el artículo 9.2 de la Ley 35/2006, "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". Dichas personas son contribuyentes del IRNR, según se desprende del artículo 5 RD Leg. 5/2004, de 5 de marzo, TRLIRNR.

que la persona sea residente en territorio español, con independencia del régimen tributario al que se encuentre sometida.

Son residentes en territorio español, aunque no sean contribuyentes del IRPF a título de reciprocidad, los miembros de misiones diplomáticas extranjeras, oficinas consulares y, en general, las personas de nacionalidad extranjera que ejercen cargo o empleo oficial en territorio español (art. 9.2 LIRPF). La única salvedad en este punto se refiere a los funcionarios y personal que se encuentran ejerciendo sus funciones en territorio español al amparo del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, que, como veremos enseguida, no tienen la condición de residentes en territorio español. De igual manera, son residentes las personas que están acogidas al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, con independencia de que sus rentas tributen a través del régimen del IRNR (*cf.* art. 10.2 Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 4 de junio).

No son residentes, en cambio, aunque sean contribuyentes del IRPF, las personas de nacionalidad española que ejercen cargo o empleo oficial en el extranjero, en los términos que establece el artículo 10 LIRPF. En estos casos Navarra no está legitimada para exigir el IRPF ni el resto de impuestos cuyo punto de conexión es la residencia en territorio foral. Dentro de este contexto, conviene tener presente que el capítulo V del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, anejo al Tratado sobre el Funcionamiento de la UE establece lo siguiente:

“A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado del domicilio fiscal que tuvieron en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el Estado de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieran conservado su domicilio en este último Estado si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo. (...)”.

De donde se desprende que funcionarios y demás personal que tuvieran su residencia en territorio español en el momento de entrar al servicio de la UE y establezcan su residencia en el territorio de otro Estado miembro por razón del ejercicio de sus funciones mantienen su consideración de residentes en territorio español y, por ende, pueden ser considerados residentes en territorio foral³².

Más dudosa resulta la competencia de Navarra para exigir el IRPF en los casos de la denominada “residencia extendida”, pese a que según el artículo 10.1 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, establece que “...tendrán el tratamiento de sujetos pasivos las personas físicas de

³² En relación con estas situaciones, véase la Res. DGT V0951-14, de 3 de abril. Asimismo, LÓPEZ ESPADAFOR, C. M^a: “Derecho Tributario: La residencia a efectos fiscales de los funcionarios de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 249, 2005, pág. 99 ss.

nacionalidad española que, habiendo estado sometidas a la normativa foral navarra, acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal (...). La norma establece lo que se ha dado en denominar un “estatuto de tránsito o híbrido residente/no residente” que no resulta indiferente a la aplicación del Convenio Económico³³.

Ante todo, conviene aclarar que el supuesto no aparece contemplado en el artículo 9 de la Ley 35/2006 (“contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español”), sino en el precepto que le precede. Así, según el artículo 8.2 LIRPF [“contribuyentes (del IRPF)”], “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes”. El sentido de la cláusula no es otro que el de desincentivar los traslados de residencia a paraísos fiscales, con independencia de que sean ficticios o verdaderos. A tales efectos, la norma establece un supuesto de sujeción basado en la nacionalidad española, similar a los del artículo 10 LIRPF, que en todo caso dispensa a la Administración de tener que acreditar que el perceptor de la renta tiene su residencia en territorio español, cuando éste acredita su residencia en un paraíso fiscal.

De la redacción del art. 8.2 LIRPF no se desprende que el sujeto sea considerado residente en territorio español, sino simplemente que no pierde su condición de contribuyente del IRPF. Nótese que, según el precepto, el sujeto acredita “su nueva residencia fiscal” y que existe “cambio de residencia”, lo que supone el reconocimiento de que el sujeto no reside en territorio español³⁴. Por otra parte, si verdaderamente estuviésemos ante un supuesto de “residencia extendida” no habría motivo para ceñir la aplicación de este régimen a las personas de nacionalidad española, sino que podría aplicarse a cualquiera que hubiese tenido la condición de residente. Por lo demás, aunque en otro orden de consideraciones, no vemos ninguna razón por la que el régimen de cuarentena fiscal no deba extenderse a los contribuyentes del IRPF por razón del desempeño de cargo o empleo oficial en el extranjero. En definitiva, y a modo de recapitulación, salvo que resulte acreditada la residencia en territorio español, el sujeto no podrá ser considerado residente en territorio foral y, por ende, no podrá quedar sometido al IRPF de Navarra.

³³ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “La fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos”, en Cordón Izquierdo, T. (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, IEF, 2007, pág. 262, GARCÍA CARRETERO, B.: *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, 2006, pág. 191. Para esta autora estamos ante una presunción *iuris et de iure* de defraudación que tiene un difícil encaje constitucional. Es posible que la idea que subyace en la regulación de este supuesto es que el sujeto que traslada su residencia a un paraíso lo haga con una finalidad defraudatoria, sin embargo, a nuestro entender de una parte porque subyace una finalidad evasiva (todos los que trasladan su residencia lo hacen con una finalidad evasiva).

El cambio de residencia puede estar justificado, para evitar la pérdida de recaudación cuando la riqueza se ha generado en territorio español o, quizás, cuando el sujeto ha disfrutado de los servicios públicos de manera anticipada. Si el sujeto ha dejado de ser residente, fuera de la UE debería resultar irrelevante que tuviese su residencia en un paraíso fiscal o en cualquier otro país. Lo esencial es que ya no reside en territorio español y, por tanto, no disfruta de los servicios públicos

³⁴ GARCÍA CARRETERO, *La residencia...*, *ob. cit.*, pág. 205.

2.4. Criterios de atribución de la residencia habitual en territorio navarro

La residencia habitual en territorio foral se basa en las mismas circunstancias que la residencia en territorio español, a saber, la permanencia en territorio foral y la localización del centro de intereses económicos, si bien instrumentadas de manera diferente. Para ser más precisos, el régimen de atribución de la residencia foral coincide fundamentalmente con el que viene aplicándose en el ámbito de la financiación autonómica común desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, y que hoy se halla recogido en el artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre³⁵.

Los criterios de atribución de la residencia, a diferencia de lo que ocurre con la residencia en territorio español, son de aplicación sucesiva. No basta, por tanto, con que concurra cualquiera de ellos para que el sujeto tenga la residencia en territorio foral, sino que es preciso haber agotado las posibilidades de un criterio, antes de pasar a aplicar el siguiente. Tres son los criterios que sirven determinar la residencia en territorio foral:

1º *La permanencia* en territorio navarro durante un mayor número de días. Para determinar la mayor permanencia el cómputo no se ve interrumpido por determinadas ausencias, de manera similar a lo que ocurre con la residencia española. El Convenio Económico mantiene, sin embargo, la calificación de las ausencias como *temporales*, siguiendo la pauta establecida en el sistema de financiación autonómica.

De la misma manera que en el caso de la residencia en territorio español, la permanencia en territorio foral comporta un elemento subjetivo o intencional, como ha señalado SIMÓN ACOSTA³⁶. Para mantener un justo equilibrio hay que entender que la regla del cómputo de las ausencias también actúa en sentido inverso, de manera que no toda estancia en Navarra computa a efectos de determinar la residencia foral; en este sentido las estancias temporales en territorio foral cuentan a efectos de la regla de la permanencia en territorio común. De donde resulta que para determinar el lugar de residencia es preciso, en definitiva, conocer el lugar donde el interesado sitúa de forma duradera la sede o el centro de su vida personal y sus relaciones familiares, sociales y económicas.

La importancia del elemento subjetivo ha sido destacada por la Junta Arbitral del Convenio Económico. Así, la Res. JAN de 2 de octubre de 2007, conflicto 002, n. 63º señala que:

“...el cómputo en el período de permanencia de las ausencias temporales, al que hace referencia el artículo 7.2 del Convenio Económico (actual artículo 8.2), viene a sumar al elemento objetivo de la permanencia propiamente dicha en uno u otro territorio, un elemento subjetivo o intencional, de forma tal que quien es residente en un determinado lugar, no deja de serlo por el hecho de no permanecer en el mismo la mayor parte del año, si sus ausencias temporales no conllevan una modificación del centro de sus relaciones vitales”.

³⁵ Las líneas maestras del régimen de la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma se ha mantenido prácticamente inalterado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, lo que no impiden que se hayan modificado aspectos concretos, como por ejemplo, la extensión a cinco años del periodo para la determinación de la residencia a efectos del ISD.

³⁶ SIMÓN ACOSTA, E.: “Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, nº 51, 2011, pág. 195.

La Dirección General de Tributos, por su parte, ha interpretado la expresión temporal en el sentido de duración definida. Así, según la Res. nº 287/2009, de 23 de abril de 2010:

“...aunque el Convenio no establece una definición de ausencias esporádicas (sic), éstas se caracterizan por el carácter definido de su duración, como pueden serlo unas vacaciones o la realización de un trabajo concreto en otra ciudad, siempre y cuando para el contribuyente la vuelta a su ciudad sea un hecho cierto y conocido en todo momento”.

A partir de esta interpretación, del periodo de permanencia en Navarra procede descontar los días de estancia en Madrid en la medida en que, según las evidencias, durante ese periodo el sujeto se había trasladado a esta ciudad con carácter indefinido³⁷.

El cómputo de la permanencia varía en función del impuesto del que se trate. Así, en el caso del IRPF, la referencia es el periodo impositivo, mientras que a efectos del ISD, ITPAJD y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) se toma como referencia el año inmediato anterior contado de fecha a fecha. Esta solución contrasta, en el caso del ISD, con la que sigue el sistema de financiación autonómica, donde la mayor presencia se establece tomando como referencia el periodo de los cinco años inmediatos anteriores.

³⁷ El consultante era una persona física que había tenido su residencia habitual en Navarra en 2008, donde presentó la declaración de IRPF correspondiente a dicho ejercicio. A partir de esta constatación la secuencia de los hechos es la siguiente: a) el 8 de enero de 2009 se traslada a casa de un amigo en Madrid para preparar una oposición al tiempo que busca trabajo; b) el 2 de febrero, tras encontrar trabajo en Navarra, vuelve a residir en la Comunidad Foral; durante el mes de febrero y de marzo realiza traslados puntuales a Madrid para asistir a las diferentes fases del proceso selectivo; c) el 15 de mayo deja su trabajo en Navarra y se traslada a Madrid, donde comienza a trabajar como funcionario interino en la Universidad; d) por último, el Servicio de Recursos Humanos de la Universidad de Madrid le comunica que previsiblemente la interinidad terminará el 30 de octubre, siendo posible que deba regresar entonces a Navarra. Para la DGT, los traslados puntuales que tienen lugar en los meses de febrero y marzo para asistir a las pruebas selectivas no deben descontarse del tiempo de residencia en la Comunidad Foral de Navarra. No ocurre lo mismo respecto de los 25 días que transcurren entre el 8 de enero y el 1 de febrero. Durante ese tiempo, el consultante, según se desprende de la consulta, residió en Madrid, habiéndose trasladado a esta ciudad con carácter indefinido, y como prueba de ello, buscó empleo en esta ciudad a la vez que preparaba oposiciones.

Navarra		
Fecha de inicio	Fecha fin	Total días
01/01/2009	07/01/2009	7
02/02/2009	14/05/2009	102
Total días		109

Madrid		
Fecha de inicio	Fecha fin	Total días
08/01/2009	01/02/2009	25
15/05/2009	30/10/2009	169
Total días		169

De donde resulta que, con independencia de donde resida entre el 31 de octubre al 31 de diciembre, el sujeto permaneció durante el año 2009 un mayor número de días en Madrid que en cualquier otro territorio, por lo que, aplicando el primer criterio contenido en el artículo 8 del Convenio, debe tributar por el IRPF correspondiente al periodo impositivo 2009 en territorio común.

Por lo demás, el Convenio Económico refuerza el régimen con una presunción de permanencia en virtud de la cual, salvo prueba en contrario, se entiende que una persona física permanece en territorio navarro cuando en él radica su vivienda habitual. Nuevamente estamos ante una medida dirigida a facilitar la determinación de la residencia sin necesidad de que la Administración tenga que acreditar la presencia física en territorio foral. Pese a que la norma no contiene remisión alguna, parece lógico entender que habrá que acudir al IRPF de Navarra para la precisión de este aspecto³⁸.

2º Subsidiariamente, una persona física tiene su residencia en territorio foral cuando su *centro principal de intereses* está situado en Navarra. Pese a que inicialmente parece una fórmula más amplia que la del núcleo o la base de actividades e intereses económicos que se utiliza para la atribución de la residencia española, en realidad tiene un carácter más reducido, y también resulta mucho más definida, puesto que, según el artículo 8 del Convenio, se considera como tal “el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, sin perjuicio de las exclusiones a las que se enseguida nos referiremos. Nuevamente, la atribución de la residencia no se basa en una circunstancia personal sino en el hecho de que la fuente principal de su renta se encuentra situada en territorio foral.

Como ya hemos adelantado, en este punto radica una de las diferencias entre el Convenio Económico y el sistema de financiación autonómica. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación autonómica de régimen común, establece los componentes de la renta que han de tenerse en cuenta a efectos del cómputo, junto con los puntos de conexión que permiten determinar el territorio en que se entienden obtenidos, mientras que el Convenio se limita a excluir de la base imponible del IRPF los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario³⁹. A nuestro entender, la aproximación de la norma navarra plantea ciertos problemas.

Ante todo, pueden surgir dudas respecto a qué IRPF se refiere el Convenio, si al de la Comunidad Foral o al del Estado. El hecho de que ambos impuestos resulten muy similares en la actualidad no impide apreciar la existencia de diferencias. Así, por ejemplo, Navarra no grava la imputación de rentas inmobiliarias, lo que si bien carece de relevancia a los efectos que nos ocupan, pone de manifiesto el problema. Desde nuestra perspectiva, teniendo en cuenta que el centro de intereses cobra sentido para la determinación de la residencia en territorio foral, entendemos que se trata de la base imponible del IRPF navarro. Dicha conclusión resulta confirmada por el hecho de que la terminología del Convenio no se corresponde con la que utiliza la legislación del Estado,

³⁸ El artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, remite a la normativa reguladora del IRPF.

³⁹ Según el artículo 28.1.2º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la base imponible del IRPF viene determinada por los siguientes componentes: a) Los rendimientos de trabajo, que se entienden obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe; b) Los rendimientos de capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entienden obtenidos en el lugar en que radique éstos; c) Los rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entienden obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

sino con la de la normativa foral (cfr. art. 39 ss. del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio)⁴⁰.

La finalidad de la exclusión del cómputo de los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario es evitar que la sujeción al poder tributario del Estado o de Navarra dependa de la voluntad del contribuyente, dado el carácter fácilmente deslocalizable de estas rentas⁴¹. Con la exclusión se trata de evitar que la sujeción al poder tributario foral dependa la voluntad del contribuyente. El Convenio no excluye, sin embargo, las rentas imputadas (p. ej., transparencia internacional, instituciones de inversión colectiva y derechos de imagen), de donde inicialmente se desprende que, a diferencia de la norma común, también deben ser tenidas en cuenta a efectos de la localización del centro de intereses. Desde esta perspectiva surge la duda relativa a cómo afecta la existencia de rentas de fuente extranjera sobre la localización del centro principal de intereses en Navarra.

El Convenio omite los puntos de conexión que sirven para determinar cuándo las rentas se entienden obtenidas en territorio foral. La ausencia es seguramente menos relevante en el caso de los rendimientos e incrementos de patrimonio correspondientes a los bienes inmuebles, dado el indiscutible arraigo del lugar de radicación de los bienes inmuebles como punto de conexión de este tipo de rentas. Sin embargo, las dudas surgen en el caso de los rendimientos de trabajo y los rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

En relación con los rendimientos de actividades económicas se ha planteado la posibilidad de acudir a las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible del IVA y/o del IS⁴². Con todo, la solución no deja de plantear ciertas dudas, ya que si se trata de una remisión en bloque al régimen de atribución de competencias a Navarra en materia de estos impuestos, tratándose de pequeñas empresas, es decir, empresas con un volumen total de operaciones inferior a 7 millones de euros el año anterior [cfr. art. 19.1.a) del Convenio], el punto de conexión es el domicilio fiscal que, en el caso de las personas físicas, viene determinado por la residencia habitual en territorio foral, lo que supone entrar en una especie de bucle sin solución. Por otra parte, si la remisión se refiere a las reglas relativas al lugar de realización de las operaciones (art. 21 del Convenio), sin distinguir en función de la cifra de negocio de la empresa, ello supondría dar entrada a una variedad de criterios de localización de las rentas de las actividades económicas que, si bien normalmente ubican la renta en el territorio donde se realiza la actividad, ello vendría a complicar la determinación del centro principal de intereses. La misma dificultad nos encontramos ante la posibilidad de aplicar los puntos de conexión previstos en el Convenio Económico para la exacción del IRNR (art. 29 del Convenio) que podría resultar una opción plausible en la medida en que establecen cuándo las rentas se entienden obtenidas o producidas en territorio

⁴⁰ La última modificación de estos aspectos fue realizada por la Ley 25/2003, de 17 de julio. Desde la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la legislación del Estado utiliza la expresión “ganancias y pérdidas patrimoniales” para referirse a los tradicionales incrementos y disminuciones de patrimonio.

⁴¹ SIMÓN ACOSTA, E.: “Doctrina de la Junta Arbitral...”, *ob. cit.* pág. 195.

⁴² DE LA HUCHA, “Impuesto sobre la Renta...”, *ob. cit.*, pág. 80.

navarro. Ambas soluciones contrastan con la simplicidad que presenta la norma de régimen común que, en todo caso, localiza los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales en el lugar donde se encuentra el centro de gestión de cada una de ellas. Una solución en esta línea pasaría por basar la localización de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales en el domicilio fiscal, en el sentido de lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, como se entiende en el ámbito de las personas jurídicas.

Otra cuestión interpretativa interesante sobre la que ha tenido la ocasión de pronunciarse la Junta Arbitral del Convenio Económico (JAN) es la relativa a si el precepto se refiere a la base imponible que figura en las liquidaciones tributarias presentadas por el contribuyente o si se trata de la base imponible que resultaría de la legislación que resulte definitivamente aplicable. A juicio de la Junta Arbitral, los principios de seguridad jurídica y de respeto a la legalidad obligan a interpretar que se trata de la base imponible normativa y no de la declarada.

3º Por último, cuando no es posible determinar la residencia en territorio foral por la permanencia durante un mayor número de días ni por la localización del centro principal de intereses, se atiende a la *última residencia* declarada a efectos del IRPF. Tal y como se ha puesto de manifiesto en el ámbito de la financiación autonómica común, es un criterio práctico que sirve a modo de cláusula de cierre, lo que no excluye que tenga sus limitaciones. Es lo que ocurre, por ejemplo, en los casos en los que un no residente traslada su residencia a territorio español y, por tanto, no existe declaración anterior.

Tampoco este criterio está exento de dificultades, como puso de relieve la resolución de la JAN de 2 de octubre de 2007, conflicto 002, n 68º, donde se trataba de determinar si Navarra estaba legitimada para exigir el ISD en un supuesto en el que el causante había fallecido el 15 de enero. La Junta Arbitral consideró que la declaración de renta correspondiente a los quince primeros días del año presentada por los herederos no resultaba relevante y, en consecuencia, resolvió tomando como referencia la declaración correspondiente al periodo impositivo anterior, lo que condujo a que la competencia fuese reconocida al Estado.

El Convenio Económico incorpora otros criterios de atribución de la residencia para aquellos casos en los que la residencia en territorio español no se determina a través de la presencia en territorio español: 1º Las personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando radique en Navarra el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos; 2º Cuando se presume que una persona física reside en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separada legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Ambas referencias tienen su origen en el IRPF, no obstante, su virtualidad se extiende a los demás tributos forales cuya exacción se basa en la residencia habitual.

A partir de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, la normativa del IRPF se refiere a la residencia habitual como punto de conexión, pero remite su concreción a lo dispuesto en el Convenio

Económico⁴³. Bajo la rúbrica “ámbito de aplicación”, el actual artículo 4 del Decreto Foral Legislativo 8/2008, TRLFIRPF, establece que “el impuesto que se regula en esta Ley foral será de aplicación a los sujetos pasivos que, conforme a lo previsto en el artículo 9 del Convenio Económico, tengan su residencia habitual en Navarra”. La referencia ha sido criticada por un sector de la doctrina, que considera que el precepto no debería regular el punto de conexión que determina la aplicación del impuesto, sino establecer la aplicación del IRPF foral en todo el territorio español, es decir, definir lo que habitualmente se conoce como la “eficacia en el espacio de la norma tributaria”⁴⁴. Desde nuestra perspectiva, la opción legislativa no resulta desacertada si se pone en un contexto más amplio que tiene en cuenta también lo dispuesto en la normativa de régimen común. Bajo la misma rúbrica, el artículo 4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, establece que “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español”. A continuación, el precepto señala que “lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico (...)”. Pues bien, a nuestro entender, el artículo 4 del DF Legislativo 8/2008, TRLFIRPF enlaza con esta referencia, de manera que la norma foral se limita a regular el punto de conexión que permite la exacción del IRPF navarro frente a su homólogo del Estado. Por lo demás, no cabe descartar que la inclusión en la ley foral de una referencia similar a la que figura en la rige en territorio común, “el IRPF (navarro) se aplica en todo el territorio español”, pudiera inducir a cierta confusión. A fin de cuentas, el hecho de que el impuesto foral sea susceptible de producir efectos jurídicos en todo el territorio español no deja de ser efecto de su integración en el ordenamiento español.

Sea como fuere, a partir de la reforma de 1998, el Convenio Económico constituye una referencia esencial para la definición del hecho imponible de los impuestos forales. No cabe acudir simplemente a la ley foral reguladora del IRPF sino que los criterios que permiten determinar cuándo una persona tiene su residencia habitual en Navarra están elevados al nivel del Convenio Económico. Lo anterior contrasta con el régimen del Concierto Económico, cuyo régimen no revela la influencia del principio de corresponsabilidad fiscal y que mantiene reducidas al mínimo las referencias a la residencia habitual y al domicilio, siendo la normativa reguladora de cada tributo la que se encarga de desarrollar estos aspectos.

⁴³ El punto de conexión sí aparecía regulado, en cambio, en el artículo 4 de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF.

⁴⁴ Así, DE LA HUCHA considera que “sería más correcto señalar que el IRPF (foral) se aplica en todo el territorio español”. Las normas tributarias normalmente dedican un artículo a regular su “ámbito de aplicación”. La mención resulta un tanto equívoca, ya que puede referirse tanto a la determinación del territorio en que la norma produce efectos jurídicos, como a la determinación de los hechos a los que resulta aplicable. En el primer caso nos encontramos ante lo que BERLIRI denominó “eficacia de la ley en el espacio”, lo que básicamente implica que cualquier norma integrada en un ordenamiento jurídico es susceptible de producir efectos jurídicos en el territorio en que se aplica dicho ordenamiento. En nuestro caso, la integración de las normas forales en el ordenamiento español hace que puedan desplegar efectos jurídicos en todo el territorio español. La segunda acepción se refiere a lo que el profesor italiano denominaba “extensión de la norma tributaria” y enlaza con los puntos de conexión de las normas tributarias (BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario, Volumen I*, Traducción, Estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 151 ss.).

3. EL DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

La residencia habitual es un concepto que no tiene su reflejo en el ámbito de las personas jurídicas. El Convenio Económico no emplea el término “residencia habitual” para referirse a las personas jurídicas sino que recurre en todo caso al domicilio fiscal⁴⁵, que sirve como punto de conexión y a efectos procedimentales. Desde la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, no ha existido evolución alguna en la regulación de este aspecto, seguramente influido por el hecho de que tampoco en la financiación autonómica común ha existido desarrollo alguno⁴⁶.

El Convenio Económico no resulta original ni novedoso a la hora de regular este aspecto, ya que adopta la misma definición que figura en la LGT y que tradicionalmente ha existido en el ámbito del IS a efectos procedimentales. Según el artículo 8.1 b) del Convenio, se entienden domiciliadas fiscalmente en Navarra las personas jurídicas que tienen en Navarra su *domicilio social*, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su *gestión administrativa y la dirección de sus negocios*. En caso de falta de correspondencia, el domicilio fiscal se encuentra en territorio foral cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. La referencia inicial, por tanto, es el domicilio social, sin embargo, si dicho lugar no se corresponde con el lugar desde el que la empresa se dirige y gestiona, prevalece este último. En último término cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal conforme a las pautas anteriores, se atiende al territorio donde radica el mayor valor del inmovilizado. La STS de 3 de mayo de 2016 ha tenido ocasión de precisar la relación que existe entre ambas reglas. Según el Tribunal Supremo, “la regla general es la de que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio si no concurre dicha circunstancia se debe estar al lugar de gestión o dirección. En última instancia se ordena estar a la regla subsidiaria del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado” (RJ 2016\2435).

En cualquier caso, el Convenio no precisa cuándo “la gestión administrativa y la dirección de los negocios” se entienden efectivamente centralizadas en territorio foral. La LGT y las normas reguladoras del IS también guardan silencio en este punto⁴⁷, lo que permite concluir, como señalan

⁴⁵ En la legislación de régimen común, el artículo 8 de la Ley 27/2014, del IS, establece que se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español; y c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. El régimen se completa con una presunción de residencia en territorio española que se aplica a las entidades que radican en paraísos fiscales o territorios de nula tributación, cuando sus activos principales se encuentren situados o realicen su actividad principal en territorio español.

⁴⁶ Últimamente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ha optado por no regular estos términos y remitirse a lo dispuesto en la Ley General Tributaria Según el artículo 29 de la Ley “se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. Por su parte, el artículo 48 de la LGT define el domicilio fiscal de las personas jurídicas en los mismos términos referidos.

⁴⁷ Según la STS de 4 de febrero de 2010 (RJ 2010\3837), en relación con el Concierto Económico con el País Vasco, “no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión y dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 o en el

las SSTs de 18 de junio 2015, 19 diciembre 2015 y 27 enero 2016, que estamos ante “una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas y objetivas que concurren en cada supuesto, sino también y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de que se trate y en particular de la actividad a la que se dedica”.

El punto de partida para desentrañar el sentido de la expresión hay que buscarlo en la doctrina del Tribunal Supremo, formulada a la luz del artículo 22 del derogado Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre⁴⁸. Una muestra reciente en este sentido es la STS de 13 de julio de 2017 (RJ 2017\3640), que resuelve el problema en el entendimiento de que, si bien los criterios que recoge dicho precepto carecen hoy del soporte normativo que tuvieron en el pasado, conservan el peso específico de su significado, con apoyo en el artículo 12.2 de la LGT. Desde esta perspectiva, el TS atiende al lugar de la contratación en general, al de la llevanza de la contabilidad y al del domicilio de los administradores o gerentes⁴⁹. En otras ocasiones, ante la falta de definición de los términos, se recurre para determinar el lugar donde se encuentra el inmovilizado de mayor valor, pese a que es un criterio que en principio sólo debería entrar en juego con carácter subsidiario⁵⁰.

Los pronunciamientos judiciales realizan una valoración conjunta de los distintos indicios y elementos probatorios para determinar si ha existido error o arbitrariedad. En cualquier caso, como reconoce el TS, “es a la Junta Arbitral a la que se le asigna el papel de árbitro para dilucidar los

Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) o en su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio” (FD 4º).

⁴⁸ Según el artículo 23 del RD 2631/1982, de 15 de octubre, “se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias: a) que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas; b) que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales; c) que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

⁴⁹ En la misma línea, la STS de 4 de febrero de 2010 (RJ 2010\3837) determinó que la gestión administrativa y la sede de los negocios estaban centralizados en el País Vasco, atendiendo al lugar de contratación en general, de la llevanza de la contabilidad y del domicilio de los administradores. Según el TS, resultaba acreditado que la sociedad carecía de personal y locales propios y que las labores administrativas le eran prestadas desde el País Vasco por sociedades del grupo, así como los servicios de contabilización, facturación, gestión de cobros, confección de las declaraciones fiscales, y cuentas anuales, entre otros. A ello hay que añadir que las tres personas que formaban parte del consejo de administración tienen su domicilio en el País Vasco.

⁵⁰ Así, por ejemplo, la STS de 13 de julio de 2017 (RJ 2017\3640) señala que “en conclusión, una sociedad cuya gestión se realiza en territorio común, en Madrid, no habiendo indicios de que pudiera ser gestionada en Navarra, cuyo inmovilizado se encuentra en su mayor parte en territorio común, en la que su administrador único (...) vive actualmente en Madrid (...), justo encima de donde está la oficina donde se lleva de manera permanente la gestión y la contabilidad y asesoría fiscal de la sociedad, difícilmente puede considerarse domiciliada en Navarra por el hecho de que su administrador único diga que el domicilio social está en (territorio foral) al que sólo suele ir en época estival, acompañado de sus familiares” (FD 4º).

conflictos que puedan surgir entre las Administraciones interesadas, a la que corresponde la valoración del material probatorio, gozando de plena libertad en la valoración de la prueba, por lo que planteado el pleito, como se desprende del desarrollo argumental de la demanda, en una cuestión de simple valoración de la prueba, le corresponde a la recurrente llevar al convencimiento de la errónea apreciación de la prueba realizada por la Junta Arbitral o que la determinación de los hechos lejos de responder a criterios razonables, se ha realizado sobre la base de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, resultando injustificada la base de la decisión”. De donde resulta, en definitiva, el reconocimiento de un amplio margen de valoración a la Junta Arbitral, cuya apreciación solo se encuentra limitada por el error, la irracionalidad o la arbitrariedad.

A diferencia de lo que ocurre en el IRPF de Navarra con la residencia habitual, la exacción del IS no depende exclusivamente del domicilio fiscal. El domicilio fiscal de las sociedades solo es uno de los puntos de conexión que sirven para determinar la competencia de Navarra en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Dentro de este ámbito es preciso distinguir entre los sujetos que tributan exclusivamente a Navarra y aquéllos que lo hacen a ambas Administraciones. Así, la exacción corresponde exclusivamente a Navarra del IS cuando se trata de pequeñas empresas (volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no excede de 7 millones de euros) que tienen su domicilio fiscal en Navarra, lo que pone de relieve la función del domicilio fiscal como punto de conexión (artículo 19.1 del Convenio Económico)⁵¹.

El domicilio fiscal es irrelevante como punto de conexión (“...cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal”), en cambio, cuando el volumen de negocios ha excedido de 7 millones de euros el ejercicio anterior. En estos casos el sujeto tributa a Navarra en función de las operaciones que ha realizado en territorio foral (artículos 20 y 21 del Convenio), lo que supone que si opera exclusivamente en territorio foral, la exacción corresponde exclusivamente a Navarra, mientras que si opera en ambos territorios tributará a ambas Administraciones en cifra relativa. Dicho en otras palabras, corresponde a Navarra la exacción de las rentas generadas en territorio foral.

En estos casos el domicilio fiscal sirve para determinar la normativa aplicable. Por razones de simplificación, en lugar de someter cada porción de la cifra de negocio al IS que rige en cada territorio, únicamente se aplica la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal (art. 18.2 del Convenio Económico). Dicha solución podría conducir a que empresas que operan fundamentalmente en territorio común o, incluso fuera de territorio español, situasen su domicilio fiscal en Navarra con la intención de aprovechar las ventajas fiscales del régimen foral. Para evitar que esto ocurra, aquellos sujetos que, teniendo su domicilio fiscal en Navarra, hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio común un 75% o más de sus operaciones totales, se encuentran sometidos a la normativa del Estado.

⁵¹ El domicilio fiscal también ejerce como punto de conexión en materia de retenciones del IRPF y el IS sobre determinados tipos de renta. En este punto hay que distinguir según que el criterio se refiera al domicilio del pagador (p. ej., rendimientos de trabajadores de empresas de transporte que realizan sus trabajos en ruta, actividades empresariales o profesionales, arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles) o al del perceptor de las rentas (pensiones, haberes pasivos, etc).

Una tercera función que desempeña el domicilio fiscal es la de criterio para atribuir la competencia a la Comunidad Foral de Navarra en materia procedimental. En el caso de los sujetos que deben tributar a ambas Administraciones, la inspección corresponderá a la Administración foral si el domicilio fiscal se encuentra situado en Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. Al igual que veíamos anteriormente, la excepción se encuentra en aquellos casos en los que el sujeto haya realizado en territorio común el 75% de sus operaciones totales.

La virtualidad del domicilio fiscal como punto de conexión no se ciñe al ámbito de la imposición directa. El régimen de puntos de conexión que acabamos de examinar también se aplica para determinar la competencia de Navarra en relación con el IVA (vid. artículo 33 del Convenio). A su vez, dentro del ITPAJD, el domicilio fiscal sirve como punto de conexión del ITPO y del IOS. En relación con el ITPO, el domicilio fiscal de la persona jurídica o el ente sin personalidad es el punto de conexión aplicable en caso de transmisión onerosa de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente tenga su domicilio fiscal en la Comunidad Foral⁵². Lo mismo cabe decir en caso de constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes muebles, semovientes y créditos (vid. art. 38.1 A) 2º y 4º del Convenio) o el domicilio del prestatario en la constitución de préstamos (art. 38.1 A) 5º del Convenio) o del acreedor afianzado, arrendatario o pensionista, en la constitución de fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones (art. 38.1 A) 6º del Convenio), entre otros.

Por su parte, la exacción del IOS corresponde a Navarra cuando concurre alguna de las siguientes circunstancias, todas ellas relacionadas con el domicilio fiscal: i) la entidad tiene su domicilio fiscal en Navarra; ii) la entidad tiene en Navarra su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la UE o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar; y iii) la entidad realice en Navarra operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la UE o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar. Asimismo, dentro del ámbito de IAJD existen determinadas situaciones en las que el domicilio fiscal sirve como punto de conexión.

4. CAMBIOS DE DOMICILIO FISCAL

Las personas físicas que trasladan su residencia habitual de territorio común a territorio foral, o viceversa, están obligadas a cumplimentar sus obligaciones tributarias de acuerdo con la legislación del nuevo lugar de residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

⁵² No obstante, en la transmisión de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores, así como de participaciones sociales, el punto de conexión es la formalización de la operación en Navarra.

El Convenio Económico niega la virtualidad del cambio de residencia cuando el traslado tiene por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Cuando esto ocurre, las obligaciones tributarias han de cumplirse en el lugar de residencia anterior, lo que en su caso implicará la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias con inclusión de intereses de demora.

El régimen aplicable a los cambios de residencia de las personas físicas se completa con una regla de carácter antielusorio. Se presume, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante al menos tres años, que no ha existido cambio, en relación con el IRPF y el IP, cuando concurren las siguientes circunstancias: i) que en el año en el que se produce el cambio de residencia o en el siguiente la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio; ii) que en el año en que se produce dicha situación la tributación efectiva en el IRPF sea inferior a la que hubiera correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en el territorio de residencia anterior al cambio; y iii) que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio. En definitiva, el Convenio Económico integra un régimen sustancialmente coincidente con el que se aplica en el sistema de financiación autonómica común, según lo dispuesto en el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

Los sujetos pasivos del IS, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes están obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el impuesto. Dentro de este ámbito se presume, salvo prueba en contrario, que no ha existido cambio de domicilio fiscal cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente al cambio las sociedades devienen inactivas o cesan en su actividad.

Bibliografía

- BAENA AGUILAR, A. (1995): *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi.
- BERLIRI, A. (1964): *Principios de Derecho Tributario, Volumen I*, Traducción, Estudio preliminar y notas por Fernando Vicente-Arche Domingo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2007): “La fiscalidad de los no residentes en España (I): elementos subjetivos”, en Cerdón Izquierdo, T. (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, IEF, págs. 251 a 278.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1995): “De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)”, *Carta Tributaria, Monografías*, nº 231.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.) (2013): *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Aranzadi.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2007): “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el derecho comparado”, en Albiñana García-Quintana, C., González García, E., Lejeune Valcárcel, E., Yábar Sterling, A. (Coords.): *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, pág. 123 ss.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1997): “Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las personas físicas”, *Quincena Fiscal*, nº 3, pág. 7.

- GARCÍA CARRETERO, B. (2006): *La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF.
- HUCHA CELADOR, F. DE LA (2005): *Manual de Derecho tributario de Navarra*, Gobierno de Navarra, Pamplona.
- LANASPA SANJUÁN, S. (2017): “La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas”, *Crónica Tributaria*, nº 164, pág. 133-153.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M^a. (2005): “Derecho Tributario: La residencia a efectos fiscales de los funcionarios de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 249, pág. 99 y ss.
- RAMOS PRIETO, J. (2001): *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1998): “El Convenio Económico”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, nº 98, págs. 213-246.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2009): “La residencia como criterio de sujeción al impuesto”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 789, parte tributaria (BIB 2009\1875).
- SIMÓN ACOSTA, E.(2011): “Doctrina de la Junta Arbitral de Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, nº 51, págs. 179-201.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2014): “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, en Adame Martínez, F. D., Ramos Prieto, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Prof. Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, págs. 1867-1898.
- SIMÓN ACOSTA, E. (2016): “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, parte tributaria (BIB 2016\2228).