

MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL*Profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad
San Pablo-CEU***Extracto:**

EN este artículo se aborda una cuestión de reciente aparición y que puede resultar problemática: a raíz del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, y especialmente con la cesión a éstas de determinadas competencias legislativas del IRPF, era necesario establecer un nuevo domicilio fiscal, pues ya no podía servir a tales efectos el criterio del artículo 12 de la Ley 18/1991. Se analizan entonces, en estas líneas, los dos puntos básicos a efectos de fijar la residencia de un determinado sujeto pasivo en una Comunidad Autónoma establecidos por la Ley 14/1996, que ha introducido un precepto en la Ley 18/1991 a tal fin.

Pero además de ello se abordan las medidas introducidas por el legislador con el fin de evitar un cambio de residencia fraudulento de una Comunidad Autónoma a otras para beneficiarse así de un régimen fiscal más benigno. Estas medidas, que en principio podrían entenderse como plenamente justificadas, pueden llevar, sin embargo, a imponer un régimen fiscal completamente inicuo a muchos sujetos pasivos.

Todo ello, pues, constituye no una crítica sino una valoración de unas medidas que en un futuro cercano pueden resultar vitales de cara a la tributación sobre la renta de las personas físicas.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Los puntos de conexión en la Ley 18/1991 del IRPF.
 - 1. 1.º Criterio: la residencia efectiva.
 - 2. 2.º Criterio: el centro de intereses económicos.
 - III. ¿Son válidos los criterios del artículo 12 de la Ley 18/1991 para fijar la residencia en las Comunidades Autónomas?
 - IV. El nuevo domicilio fiscal del artículo 12.bis de la Ley 18/1991.
 - 1. Criterio de la permanencia.
 - 2. Criterio del centro de intereses.
 - V. Medidas para evitar el cambio de residencia por motivos de elusión o de fraude fiscal.
 - 1. El criterio del cambio de residencia: una auténtica ficción.
 - 2. Eficacia del criterio del cambio de residencia en la lucha contra el fraude o la elusión.
 - VI. Conclusiones.
- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

«La ruptura de esta dinámica (en clara referencia al sistema de financiación anterior), tratando de ofrecer una respuesta coherente a las necesidades financieras de las CCAA, se ha intentado hallar a través de lo que se han denominado fórmulas de corresponsabilidad fiscal, las cuales pretenden desplazar sobre la hacienda de las CCAA la responsabilidad de obtener sus propios ingresos, introduciendo así una restricción a sus demandas de recursos que confieran estabilidad al sistema. Éste es, en definitiva, el sentido último de aumentar el grado de corresponsabilidad en el sistema actual de financiación: lograr que quienes adoptan las decisiones de gasto sean conscientes -y responsables- de que tales decisiones, antes o después, aparejan la necesidad de obtener de los ciudadanos un volumen de ingresos equivalente.» (1)

Con esta afirmación realizada en marzo de 1995, ya el grupo de expertos que elaboraban el conocido como *Libro Blanco para la Financiación Autónoma* advertían de la necesidad de una reforma que casi dos años más tarde se ha producido. La existencia de las Comunidades Autónomas en nuestro país, y su amplio desarrollo a nivel administrativo e incluso a nivel competencial chocaba con la parquedad de las competencias cedidas en el ámbito financiero. Se estaba produciendo lo que podríamos llamar una *irresponsabilidad fiscal* (2) de las propias Comunidades Autónomas, que veían cómo podían gastar recursos en materias de su competencia, recursos que, sin embargo, no eran recaudados por ellas mismas, sino por el Estado que posteriormente se los cedía a través de transferencias, entendiéndolo en su más amplio sentido.

(1) *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, IEF, Madrid, marzo 1995.

(2) Esta expresión ya la hemos utilizado en otro lugar. Véase al respecto PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., y VILLAR EZCURRA, M., *El nuevo modelo de financiación autonómica: primeras perplejidades*, en prensa.

En definitiva, se estaba produciendo un incompleto desarrollo del artículo 157 de la Constitución Española que, obvio es decirlo, tampoco se había visto favorecido por la mal llamada corresponsabilidad adoptada en 1993 y que consistía en una cesión del 15 por 100 de la recaudación del IRPF a las Comunidades Autónomas (3). Como sostiene GARCÍA-MONCÓ, «atendida la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la presente materia el verdadero ejercicio de corresponsabilidad sería incrementar la Autonomía Financiera en su vertiente tributaria y no *retocar* el sistema de transferencias. Si uno de los aspectos más claramente evidenciables por la crisis financiera padecida por las Comunidades Autónomas es que no hay otra alternativa que aumentar la proporción en que el sistema tributario propio de las autonomías contribuye a su suficiencia financiera, es lógico afirmar que redefinir el modelo de transferencias estatales contribuye en muy poco a resolver el problema financiero de fondo que manifiestan hoy en día las Comunidades Autónomas» (4).

Las nuevas leyes aprobadas por el Gobierno en diciembre de 1996 han perseguido, y creemos que han logrado, aunque puede ser pronto para afirmarlo así, este propósito. Tanto la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (en adelante Ley de cesión), como la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre, han instaurado, ya sí podemos llamarlo así, una auténtica corresponsabilidad fiscal efectiva.

No es nuestro propósito analizar en estas líneas el mecanismo utilizado para ello, ni proceder a valorarlo en uno u otro sentido, pues esta cuestión, y obviando una serie de impresiones iniciales que, ya parece haber quedado claro, deben considerarse como favorables, sólo alcanzará un correcto juicio con el transcurso del tiempo dado que el sistema, necesario es decirlo, puede provocar fuertes problemas de coordinación y solidaridad entre las propias Comunidades Autónomas y el propio Estado.

(3) «A la vista de lo expuesto hasta ahora sobre la denominada corresponsabilidad fiscal (o el procedimiento para su aplicación) debemos formularnos la pregunta para nosotros clave de qué relación existe entre la misma y el principio de Autonomía Financiera en las Comunidades Autónomas. Siguiendo nuestra línea de investigación de proyectar la *interpretación aplicable* de dicho principio construida por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional debemos afirmar que el modelo de corresponsabilidad fiscal aprobado no incrementa dicha corresponsabilidad porque no incrementa la Autonomía de las Comunidades Autónomas». (GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M., *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 101.) Y trae a colación, para defender este criterio, las Sentencias 37/1987 y 179/1987.

(4) GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M., *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, *op. cit.*, pág. 103. VILLAR EZCURRA advierte, a la hora de hablar de la corresponsabilidad, que «asimismo es importante la percepción de los ciudadanos de quiénes sean los centros decisionales a quienes hayan de dirigirse para exigir responsabilidades en caso de incumplimiento o cumplimiento deficiente, tanto de los servicios prestados como de los impuestos recaudados, pues se trata no sólo de que cada nivel de gobierno disponga de recursos propios equivalentes a los gastos que en cada ejercicio efectúa, sino también **de que exista transparencia.**» (la negrita es nuestra). (CASTELAO RODRÍGUEZ, J., y otros, *Régimen Local y Autonómico*, Editorial Universitas SA, Madrid, 1996, pág. 546).

Nuestro objetivo, si bien va a ir vinculado a las cuestiones anteriores, va a ser el siguiente: si el principal foco del mecanismo de corresponsabilidad tal y como ha sido concebido es la cesión normativa del IRPF a las Comunidades Autónomas que podrán regular, dentro del límite del 30 por 100, la tarifa autonómica del impuesto y determinadas deducciones (art. 13 de la Ley de cesión), llegando así a un IRPF que se cede parcialmente a las autonomías al alcanzar esta cesión a los elementos citados (5), era necesario articular algún criterio por la propia Ley de cesión que fijase aquello que, *a efectos de la Comunidad Autónoma*, fuese vinculante para considerar a un determinado sujeto pasivo como residente en una u otra Comunidad y proceder, así, a imputarle uno u otro régimen fiscal (6). Era necesario fijar, en fin, las reglas del domicilio fiscal para determinar la residencia en un territorio de la Comunidad Autónoma.

Y a esta necesidad el legislador ha dedicado el artículo 10 de la Ley de cesión, artículo que se repite en el 27.2 de la propia ley que lo introduce en la Ley 18/1991 mediante el artículo 12.bis. Es necesario proceder, entonces, a analizar si esta *nueva* regulación del domicilio (7) recoge plenamente

(5) «Al perfilar el alcance de la cesión, llama la atención que no se explicita el carácter parcial de la misma. Ciertamente, y al fijar el punto de conexión, se habla del rendimiento cedido, concepto que se ha de integrar a partir del artículo de esta Ley (la Ley de Cesión), el segundo, en el que se manifiesta la condición parcial de la cesión parcial del IRPF. Por lo tanto no puede dudarse de que el IRPF tan sólo se cede en una parte de la deuda tributaria. Quizás no se diga expresamente porque se esté pensando en que no se cede una parte del hecho imponible, como en alguna ocasión se había propuesto, sino el IRPF por cuanto a la globalidad de sus componentes imponibles afecta. Pero tal explicación carece de sentido porque, en su estructura actual, el hecho imponible del IRPF -aunque sea complejo y se pueda descomponer en rendimientos a su vez diversos, incrementos de patrimonio y bases imputadas de sociedades transparentes- es único. Tal y como viene regulado en la Ley de 1991 no se puede ceder parte de los hechos imponibles que aglutina, como ocurre en el ITPAJD, porque el hecho imponible tiene razón de unidad. Redefinido y ampliado, por otra parte, en la LOFCA el concepto de cesión parcial para abarcar la cesión de parte de la deuda tributaria, lo correcto hubiera sido dejar constancia en este artículo que la cesión del IRPF es parcial: "Se cede, *parcialmente*, a la Comunidad Autónoma...". ROZAS VALDÉS, J.A., en los comentarios al art. 8 de la Ley de Cesión de Tributos, en la obra colectiva *Medidas Fiscales para 1997*, dirigida por FALCÓN Y TELLA, R., Civitas, Madrid, 1997, pág. 482.

(6) El profesor SAINZ DE BUJANDA ya anticipaba, en 1966, las consecuencias que se derivan de una cuestión tan importante como es establecer los presupuestos de hecho realizados en un solo territorio, y así entendía que en este ámbito, «su existencia provoca estas evidentes consecuencias:

- 1.º Será titular del crédito tributario sustantivo el ente público en cuyo territorio se haya producido el hecho imponible, es decir, existirá identidad entre el ente público impositor y el ente público acreedor (...);
- 2.º Serán aplicables al hecho imponible en cuestión y a la obligación que de él surja, las normas dictadas para regularlo por el ente público en cuyo territorio se haya producido aquél (...);
- 3.º Supuesta la vigencia del criterio territorial para la aplicación de las normas tributarias, serán personas obligadas al pago del tributo las que lo realicen en el territorio del ente público impositor, cualquiera que sea su nacionalidad, vecindad, etc.»

(SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 355 y 356). Lógicamente, aunque estas palabras hacen referencia más a una obligación de tipo territorial, y en este momento preferimos no acoger ningún criterio al determinar el punto de conexión de un tributo pues a ello dedicaremos nuestra atención más tarde, ya nos dan idea de las consecuencias que se derivan de la configuración de estos puntos de conexión en relación a uno u otro ente.

(7) Hablamos de nueva porque aunque lógicamente el domicilio fiscal a efectos del IRPF ya estaba regulado por el artículo 12 de la Ley 18/1991, vamos a ir descubriendo cómo la regulación a la que hacemos referencia en el texto no sólo se establece para fijar la residencia a efectos de otro sujeto diferente del Estado (la Comunidad Autónoma), sino que además se aparta en gran medida de los criterios contenidos en la Ley del IRPF.

las necesidades del nuevo régimen implantado y, sobre todo, puede suponer un acertado mecanismo para hacer posible que el nuevo sistema de financiación autonómica cumpla con acierto el objetivo perseguido y pueda evitar los riesgos de descoordinación a los que antes hacíamos referencia. «Siendo en principio positiva la reforma del sistema de cesión, las diferencias normativas a que puede dar lugar exigen la existencia de unos límites claros y precisos con objeto de evitar distorsiones en la competencia y, sobre todo, una indeseable competencia fiscal entre unas Comunidades y otras. Desde esta perspectiva, la regulación de los puntos de conexión reviste una capital importancia, pues de ellos depende que la diferencia de tipos pueda traducirse o no en una absoluta libertad de los contribuyentes para localizar el hecho imponible donde el clima fiscal sea el más favorable» (8). Vamos a analizar, pues, en los términos expuestos, esta nueva regulación.

II. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA LEY 18/1991 DEL IRPF

Lógicamente, no podríamos iniciar nuestro análisis sin hacer referencia a la regulación existente en la Ley 18/1991 por la que debía considerarse a un determinado sujeto pasivo como residente a efectos de la tributación por obligación personal o real. Y ello porque tal y como vamos a poder ver y analizar posteriormente el criterio que contiene el artículo 10 de la Ley de cesión difiere en aspectos importantes del adoptado por el artículo 12 de la Ley 18/1991.

El artículo 12 de la Ley del IRPF establece la residencia habitual de las personas físicas atendiendo a un doble criterio: bien, por un lado, la permanencia por más de 183 días en territorio español, bien por el hecho de que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos de un sujeto pasivo. Y prescindiendo de la cuestión acerca de si este concepto de residencia es acorde con el de domicilio regulado por el artículo 45 de la Ley General Tributaria (9), vamos a centrarnos en el análisis, somero puesto que únicamente lo vamos a hacer a efectos comparativos, de este precepto.

(8) FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», Editorial en *Quincena Fiscal*, n.º 3, febrero 1997, pág. 6.

(9) Esta cuestión ya ha sido tratada por la doctrina. Así, NAVARRO FAURE entiende que «si aplicamos este concepto de residencia habitual a la interpretación del artículo 45 de la Ley General Tributaria, resultaría que las personas físicas que residen más de ciento ochenta y tres días en territorio español o tengan en él el núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales en España tendrían domicilio en nuestro territorio, y que además éste se encontraría en el lugar donde el sujeto pasivo permanece durante ese lapso de tiempo o dónde se puede localizar el centro de sus intereses económicos. Esta situación sigue sin definir dónde se encuentra el domicilio.

Por ello, en nuestra opinión, el concepto de residencia habitual al que hace referencia el artículo 45 de la LGT no puede ser adecuadamente interpretado conforme a los criterios de residencia habitual de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues se trata de dos conceptos distintos». (NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 81). A la misma conclusión, enfocándolo desde el punto de vista práctico, llega

1. 1.º Criterio: la residencia efectiva.

Efectivamente, el criterio acogido por el legislador en la letra a) del artículo 12 obedece al principio de la residencia efectiva, ya regulado en el artículo 21 de la Ley General Tributaria (10) Sólo se atiende al criterio de la permanencia física, y es irrelevante cualquier otro tipo de criterio, como el de la nacionalidad o el del domicilio legal, criterios acogidos por el Código Civil, o como el domicilio o residencia administrativa (11). Pero en todo caso, este criterio del artículo 12, que no lo olvidemos será el más frecuente en cuanto a su utilización, no hace sino seguir las líneas establecidas por el artículo 4 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE. Así éste regula lo que debe entenderse respecto a la residencia:

«A los efectos de este Convenio, la expresión residente de un Estado contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.(...) Cuando una persona sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

BAENA AGUILAR: «Podría discutirse si el artículo 12 de la Ley 18/1991 sirve para determinar, en ausencia de una norma específica, la residencia habitual en, por ejemplo, una Comunidad Autónoma o un municipio determinados. Pero es claramente inepto para fijar el domicilio fiscal. Valga una prueba: ¿dónde tiene su domicilio fiscal una persona residente en España por aplicación del artículo 12.1 b) de la Ley del IRPF, esto es, del criterio de centros económicos?». (BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho Español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 96-97).

- (10) Este precepto, pensado para la aplicación de las normas en el espacio sostiene que: «Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

- a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

(...). «Otra de las dificultades en la aplicación del precepto -mantiene SOPENA GIL- es que la residencia efectiva se fija en función de la determinación de un impuesto -el de la Renta de las Personas Físicas-, lo que no deja de ser en cierto modo contradictorio que la Ley General penda de la ley especial. Si los criterios y principios deben estar en función de los señalados en la ley especial, la LGT puede ser modificada en cuanto en el Impuesto sobre la Renta se modifiquen las normas relativas a la residencia». (SOPENA GIL, J., *Comentarios al artículo 21 LGT en la obra colectiva Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, T.I., IEF, Madrid, 1991, págs. 332 y 333).

- (11) En este sentido se pronuncia BAENA AGUILAR, A., en «Comentarios al artículo 12 de la Ley IRPF» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto*, dirigido por Fernando Vicente-Arche Domingo, ed. Colex, Madrid, 1993, pág. 115.

- b) Si no pudiera determinarse el Estado en que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

(...). » (12)

Parece, pues, que este primer criterio acogido por el artículo 12 de la Ley 18/1991 debe calificarse cuando menos de acertado para el caso de, como es el IRPF, un impuesto personal.

2. 2.º Criterio: el centro de intereses económicos.

Este criterio ya no encuentra su fundamento ni en el artículo 45 ni en el 21 de la Ley General Tributaria en lo que se refiere a la residencia de las personas físicas. Pero esto no quiere decir que nos encontremos ante una separación de un criterio personal. No debemos olvidar que el propio artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE ya citado lo recogía como uno de los posibles a adoptar por el legislador nacional a la hora de fijar los criterios de sujeción a un impuesto personal, comprendiendo el concepto de *relaciones económicas* «las actividades que constituyen la fuente de recursos del interesado. La sede de sus negocios o el lugar donde administra sus bienes, son circunstancias a tomar en consideración» (apartado 15 Comentarios) (13).

Cierto es, tal y como sostiene BAENA AGUILAR, que en el Convenio se hacía referencia a las relaciones tanto personales como económicas (14), lo cual hubiese completado de una manera deseable la definición del propio criterio. Pero ello no nos puede llevar a pensar que se están introduciendo en un impuesto de carácter marcadamente personal unos criterios que no son tales. La ley habla del centro de intereses económicos o profesionales, criterio que coincide en gran medida con el acogido por el propio artículo 45 de la Ley General Tributaria para las personas jurídicas (15) y

(12) A los efectos del criterio de la residencia, los comentarios a este convenio han venido a interpretar que cuando haya que atender a este criterio, «habrá que computar a estos efectos no sólo las estancias en la vivienda sino también en cualquier otro lugar del territorio del Estado (apartado 17). Incluso este criterio del cómputo de las estancias cualquiera que sea su propósito también es el que debe imperar en el supuesto de que el interesado no mantenga una vivienda permanente en ninguno de los Estados (apartado 18)». Véase a este respecto ARESPACCHAGA, J., *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 135.

Llamamos la atención del lector al respecto del primero de los comentarios citados por cuanto que ya nos da un indicio de la imposibilidad de utilizar este criterio para fijar la residencia de las Comunidades Autónomas.

(13) *Op. últ. cit.*, pág. 134.

(14) BAENA AGUILAR, A., *Comentarios al artículo 12 de la Ley del IRPF*, *op. cit.*, pág. 121.

(15) «El domicilio a los efectos tributarios será: (...)

b) Para las personas jurídicas, el de su domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en el que radiquen dicha gestión o dirección.»

con el artículo 8.4 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que reproduce casi literalmente la dicción de aquél. Incluso en el artículo 4.3 del Convenio de la OCDE también se atiende a este criterio al entenderse que en caso de doble residencia «se considerará residente del Estado en que encuentre su sede de dirección efectiva». Se vuelve, con estos criterios, a perseguir hacer coincidir el domicilio fiscal con el ámbito geográfico en que se encuentren centralizados los negocios de la persona física empresario o profesional (16).

En definitiva, podemos terminar este pequeño análisis con una conclusión que ya nos parecía obvia al iniciarlo pero que no por ello deja de ser esencial: el artículo 12 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas acoge, a la hora de determinar los puntos de sujeción al impuesto, criterios estrictamente personales. Es cierto que el propio legislador podía haber completado el círculo de la sujeción por medio de la introducción de los otros dos criterios fijados por el Convenio de la OCDE, el de la vivienda permanente y el de las relaciones personales, o incluso el de la nacionalidad (17), lo que hubiese supuesto una mayor perfección en la configuración de este artículo 12; pero no por ello podemos dejar de concluir la lógica de este precepto al adoptar criterios estrictamente personales.

III. ¿SON VÁLIDOS LOS CRITERIOS DEL ARTÍCULO 12 DE LA LEY 18/1991 PARA FIJAR LA RESIDENCIA EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS?

Llegados a este punto, y entrando ya de lleno en el análisis de la cuestión que supone el punto principal de nuestro estudio, la pregunta es la siguiente: ¿son extrapolables los criterios antes suscritos a efectos de la fijación del domicilio en el ámbito de las Comunidades Autónomas, o era necesario, tal y como ha hecho el legislador, establecer unos criterios nuevos de cara a fijar la residencia de los sujetos pasivos? Es decir, en definitiva, ¿podría haberse dejado inalterable la redacción del artículo 12 de la Ley 18/1991 y transponerlo para la fijación de la residencia a efectos de las Comunidades Autónomas en este sentido? Porque si la respuesta es afirmativa, y sin entrar a analizar el artículo 11 de la Ley de cesión, podríamos concluir en su innecesariedad, y por tanto nuestro comentario finalizaría en este sentido. De otro modo, procederíamos, entonces, a analizar, ya sí, los criterios de este precepto fijados, repetimos, para establecer el domicilio fiscal de un determinado sujeto pasivo en la Comunidad Autónoma.

Si aceptásemos la transposición al nuevo régimen autonómico del criterio fijado por el artículo 12 de la Ley 18/1991, habría que insertar un precepto 12.bis en los siguientes términos:

(16) ALONSO FERNÁNDEZ, A., Comentarios al artículo 45 LGT en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y...*, op. cit., pág. 751. Respecto a la interpretación de lo que debe entenderse como *lugar de negocios* o *realización de una actividad empresarial*, véase GARCÍA PRATS, F.A., *El establecimiento permanente*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 195 y ss.

(17) En la letra c) del artículo 4.2 se establece como criterio para evitar la doble residencia que «se considerará residente del Estado del que sea nacional».

«Artículo 12. *bis*: Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en una Comunidad Autónoma cuando se den cualquiera de las dos siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en territorio de la Comunidad Autónoma.
- b) Que radique en la Comunidad Autónoma el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.» (18)

¿Podríamos aceptar esta redacción de cara a la tributación autonómica por el IRPF? Pensamos que no, pues ello conllevaría graves problemas de técnica. Vamos a ir, para demostrarlo, analizando cada uno de estos dos criterios.

En primer lugar, acoger como punto de conexión la permanencia durante más de 183 días no parece muy viable. A los efectos de la residencia en nuestro país, sí que se arbitra como un criterio válido, puesto que este concepto, referido a un ámbito territorial tan grande como es el territorio español va a permitir englobar no sólo los supuestos pacíficos de aquel que reside casi todo el período anual en un mismo domicilio y únicamente se marcha a pasar -por ejemplo- un determinado período estival a otro lugar del mismo territorio, sino también el caso de aquel que con varios domicilios o viviendas en nuestro país, pero en diferentes ciudades, reside por diferentes lapsos de tiempo en ellas. E incluso a efectos de desvirtuación de la residencia sería necesario probar no sólo que el sujeto pasivo no ha residido en su domicilio de una determinada provincia más de 183 días sino que incluso ese período de tiempo lo ha transcurrido fuera de nuestro país.

Es decir, para probar la residencia en nuestro territorio sí que parece posible la regla de los 183 días, debido a la amplitud del ámbito territorial del impuesto; hablamos, no lo olvidemos, de un IRPF cuyo ámbito de aplicación es, según el artículo 3 de la Ley 18/1991, el territorio español (19).

Pero si nos circunscribimos a un ámbito territorial más limitado, ya la regla de la residencia por más de 183 días no nos sirve.

(18) Esta redacción, que no es sino transposición de la establecida por el artículo 12 de la Ley 18/1991 para fijar la residencia en el ámbito español, ya fue propuesta casi literalmente, por un sector de la doctrina. Véase CASADO OLLERO y otros, *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997, pág. 171.

(19) Hay que tener en cuenta, por supuesto, la existencia de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en territorio español.

Por supuesto que para el supuesto más pacífico antes citado de aquel sujeto pasivo que reside la mayor parte del tiempo en un determinado territorio de Comunidad Autónoma excepto los períodos vacacionales, en los que se marcha a otra Comunidad Autónoma, el criterio que estamos comentando es perfectamente válido. Pero no olvidemos que estamos fijando el punto de conexión de las Comunidades Autónomas, cuestión vital puesto que de ello depende que un contribuyente pueda establecer su lugar de residencia fiscal allá donde los tipos impositivos sean inferiores o las deducciones más beneficiosas y así gozar de un régimen fiscal mucho más ventajoso. Y es precisamente para este caso para el que la regla del domicilio a efectos autonómicos debe tener gran importancia, evitando así una dispersión fiscal en favor de los regímenes más favorables (lo que en la opinión pública se ha denominado los «paraísos fiscales autonómicos»).

Y es entonces cuando podemos apreciar que la regla de la permanencia no nos sirve para un ámbito territorial más pequeño como es el de las Comunidades Autónomas. Pongámonos en el caso, no tan extraño, antes citado; caso que, motivado por la búsqueda de un *mejor* régimen fiscal, puede verse ampliado. Imaginemos un determinado sujeto pasivo con varias viviendas en territorio español, supuesto muy normal en nuestra sociedad. Si ahora según la situación que estamos comentando, verse sometido a un régimen fiscal determinado va a depender del lugar de residencia, se nos antoja de muy fácil elección para el sujeto pasivo el probar su estancia durante más del período solicitado por la ley en aquella Comunidad Autónoma donde, teniendo una de las viviendas antes citadas, sea más favorable el régimen fiscal. O incluso podríamos ir por el lado negativo, ¿cómo podría la Comunidad Autónoma X probar que un determinado sujeto ha residido la mayor parte del año en ella ya que es en su territorio donde tiene una de sus viviendas si el propio sujeto demuestra *fácilmente* que ha residido en otra? No olvidemos que no estamos hablando de un supuesto de laboratorio, puesto que en España ya se dan casos de aquel que, residiendo en un determinado municipio del territorio común, tiene su residencia a efectos fiscales en cualquiera de los territorios de las Comunidades Autónomas con régimen foral buscando así una menor tributación por el concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (20).

Y además todo ello se vería incrementado por que si bien antes de 1996 estábamos hablando de un único sujeto activo receptor de los ingresos, ahora ya el hecho de que la residencia en una u otra Comunidad vaya a suponer mayores ingresos por el concepto IRPF para esa Comunidad va a provocar el que las Comunidades Autónomas, si bien no *atraigan* a un sujeto con mayores medidas fiscales (supuesto este que incluso podría ser debatido) cuando menos se resistan a permitir que sus ingresos fiscales vayan a parar a otra Comunidad.

FALCÓN Y TELLA aboga por esta misma conclusión. Así, haciendo referencia a la residencia habitual viene a concluir de la siguiente manera: «Naturalmente, este modo de proceder sólo es viable si de lo que se trata es de establecer la residencia en España, que en la generalidad de los casos resulta claramente de la permanencia y que sólo en supuestos extremos habrá de probar la Inspección

(20) Efectivamente, esto sucede actualmente con muchos sujetos pasivos que *fijan* su domicilio fiscal en las Comunidades Navarra y del País Vasco.

a través del correspondiente expediente especial. **No es imaginable, en cambio, que a efectos de cesión las Comunidades Autónomas hayan de determinar caso por caso la residencia de las personas físicas en función de la totalidad de las circunstancias concurrentes»** (la negrita es nuestra) (21).

En el fondo estamos basándonos en cuestiones de prueba. Pero si en definitiva lo que estamos buscando son unos criterios para fijar el punto de conexión a efectos fiscales en las Comunidades Autónomas, siempre vamos a acabar haciendo referencia a los medios para demostrar que un sujeto pasivo es residente en una determinada Comunidad o en otra.

Vemos, pues, en definitiva, que el criterio de la residencia, si bien es válido a efectos del territorio estatal, no lo es, pues podría plantear graves problemas, en el ámbito autonómico; plantearlo como punto de conexión para el domicilio fiscal de las Comunidades Autónomas no puede ser justificable.

Pero tampoco va a ser válido, a estos efectos, el segundo criterio del artículo 12 de la Ley del IRPF, el de tener en España localizado el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos; en definitiva, el criterio del centro de intereses económicos.

Porque si llevásemos este segundo punto de conexión a la Comunidad Autónoma, la conclusión sería la siguiente: un sujeto pasivo, residente en España, sería residente a efectos del IRPF en aquella Comunidad Autónoma donde tuviese, según la interpretación que dimos antes, centralizados los negocios para el caso en que se tratase de una persona física empresario o profesional. Y fácilmente podemos comprender que si el anterior criterio de la residencia se nos invalidaba para las Comunidades Autónomas, éste del centro de intereses económicos aplicado a estos entes supone un punto de conexión absolutamente parcial e incompleto.

Y decimos esto porque el lugar donde un determinado sujeto pasivo tenga centralizados los negocios y por tanto ejerza esa actividad empresarial o profesional no va a suponer que sea ahí mismo donde obtenga las rentas y pueda ser gravado. Si pensamos, y volvemos al razonamiento anterior, que nos estamos circunscribiendo a un ámbito territorial grande como es el español, el hecho de que

(21) FALCÓN Y TELLA, R., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos...*, op. cit., pág. 7. CASADO OLLERO y otros, a pesar de discrepar de nuestra opinión e inclinarse por el criterio de la permanencia, son conscientes de las dificultades que puede plantear mantener este punto de conexión a efectos de las Comunidades Autónomas: «Definida la residencia habitual en los términos del actual artículo 12 de la Ley del IRPF como punto de conexión en materia tributaria, ofrece la ventaja de coincidir con el punto de conexión establecido por el Estado español frente al poder tributario de los otros Estados. Indudablemente, se adapta mejor a la vinculación real que tiene una persona con una Comunidad Autónoma determinada, aunque existen problemas de prueba importante y de control, pues puede ocurrir que una persona sea sujeto pasivo por obligación personal en España y no resida más de 183 días en ninguna Comunidad Autónoma». (CASADO OLLERO y otros, *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta...*, op. cit., págs. 170 y 171).

un sujeto tenga su negocio en un determinado lugar de ese país parece que lleva a que sus ingresos, o la mayor parte de ellos, sean obtenidos en España, y por tanto pueda ser entonces considerado como residente a efectos fiscales. Pero ya en el ámbito de las Comunidades Autónomas, un sujeto pasivo que tiene en una Comunidad X centralizado su negocio o empresa va a obtener una serie de ingresos en territorio español; pero difícilmente se dará el que todos esos ingresos se hayan obtenido en la Comunidad Autónoma de la centralización del negocio, sino que habrá prestado servicios a lo largo de todo el territorio español. Y si esos servicios se han prestado a través de diferentes centros situados en diferentes Comunidades Autónomas, o provienen de diversas explotaciones situadas en diferentes Comunidades Autónomas, ¿se va a mantener el gravamen en la Comunidad Autónoma donde ese sujeto pasivo tiene el centro de la explotación? O incluso se podría llegar más lejos; en estos supuestos, ¿en qué Comunidad Autónoma tiene el sujeto pasivo centralizada su actividad empresarial o profesional? (22).

Estos interrogantes nos llevan a las mismas dudas que planteábamos líneas atrás cuando hacíamos referencia al criterio de la residencia. Valga, pues, además de lo establecido en este momento, lo que comentamos al hablar de aquella para comprobar cómo este segundo criterio del centro de intereses económicos tampoco nos sirve como punto seguro de conexión a efectos de fijar la residencia fiscal de un sujeto pasivo en una determinada Comunidad Autónoma.

Era necesario, pues, que el legislador estatal, una vez definido el mecanismo de cesión de determinadas competencias normativas del IRPF a las Comunidades Autónomas, estableciese unas nuevas reglas para fijar el domicilio fiscal en éstas, reglas que debían cumplir una doble circunstancia: por un lado, que fuesen lo suficientemente amplias para que no se pudiesen evitar fácilmente logrando así trasladar el domicilio fiscal a otra Comunidad Autónoma con un tratamiento más favorable en este ámbito; y en segundo lugar, sería necesario que estas reglas, establecidas para el IRPF, impuesto personal, siguiesen claramente criterios de obligación personal, pues de otra manera podría llegarse a un punto de conexión totalmente desvinculado de aquel gravamen (23).

(22) Es ya clásico el ejemplo acuñado por EINAUDI referente a la imposición de varios países pero que nos puede servir para ejemplificar los problemas que podrían surgir en este campo; «Sea, por ejemplo, un contribuyente inglés que reside en Italia y obtiene su renta de dividendos de una sociedad anónima con sede en Londres, propietaria de terrenos en Australia para la cría de ganado lanar de raza merina. El rédito será gravado, ante todo, a título de impuesto real territorial en Australia. El rédito producido en Australia se envía a Londres a la sede de la sociedad, la cual lo distribuye a sus accionistas y en Inglaterra la sociedad paga el *income tax* (impuesto sobre la renta). A continuación, el inglés que ha recibido el dividendo lo importa y lo consume en Italia, en donde viene otra vez a ser gravado con el impuesto complementario sobre la renta». (EINAUDI, L., *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar S.A., Madrid, 1952, pág. 158).

(23) «Tanto en materia de impuestos directos como en materia de impuestos indirectos, la norma tributaria puede describir un punto de conexión con el territorio de carácter objetivo o de carácter subjetivo. Los puntos de conexión tendrán carácter subjetivo cuando tomen en consideración un vínculo relativo a un sujeto, sea éste el sujeto pasivo o algún otro interviniente en el acto que hace nacer el gravamen. Tendrán, por el contrario, carácter objetivo todos aquellos que parten de una vinculación con el territorio del objeto de gravamen, del aspecto objetivo del hecho imponible o de algún otro elemento que, por contraposición a los antes descritos, no tome en consideración la relación de un sujeto con el territorio». (LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 82).

IV. EL NUEVO DOMICILIO FISCAL DEL ARTÍCULO 12.BIS DE LA LEY 18/1991

El artículo 27 de la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, artículo que recoge la redacción del propio artículo 10 de la misma ley y que introduce el artículo 12.bis en la Ley 18/1991, fija la residencia de las personas físicas en el territorio de las Comunidades Autónomas. Así, y en lo que concierne al IRPF, se dice:

«Uno. A efectos de esta Ley, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio más días del período impositivo.

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

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en esta Ley.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan 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, determinada por los siguientes componentes de renta:

- a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
- b) Rendimientos del capital inmobiliario e incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
- c) Rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas; y
- d) Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

Obviando el criterio contenido en el apartado 3.º, criterio puramente subsidiario y prácticamente residual, vamos a centrar nuestro análisis en los dos puntos de conexión establecidos, el de la permanencia y el del centro de intereses.

1. Criterio de la permanencia.

El primer punto de conexión, y al estar redactado el precepto citado en un claro orden de subsidiariedad, el principal, va a ser el de la residencia: se considerará residente de una determinada Comunidad Autónoma al sujeto pasivo que más días haya permanecido en ese territorio. Quizá la redacción del precepto sea confusa, pues lógicamente se refiere a la permanencia a lo largo del período impositivo de más días en una Comunidad Autónoma *respecto a otras*; pero podemos entender el verdadero sentido de esta afirmación.

Este criterio, así tomado, adopta, parece claro, el mismo nexo que ya había adoptado el artículo 12 de la Ley del IRPF para determinar la residencia en el ámbito estatal, el de la residencia tomada bajo el criterio de la permanencia. Pero a diferencia del anterior, este nuevo modelo ya no establece un número mínimo de días de estancia en ese determinado territorio, sino que opta por considerar residente a aquel que pase el mayor número de días en ese territorio. Se vence así uno de los principales problemas que planteábamos en su momento, el de aquel sujeto pasivo que residía en diversas Comunidades Autónomas a lo largo del período impositivo por tener vivienda en aquéllas, pero sin alcanzar nunca la cifra de los 183 días.

Pero además este criterio, que podría seguir presentando problemas graves de prueba, se completa con la fijación por parte del legislador de una presunción *iuris tantum* en este sentido: la de considerar a una persona física residente en el territorio de una Comunidad Autónoma donde radique su vivienda habitual, entendiendo como tal la vivienda en la que el sujeto pasivo hubiese residido durante un plazo continuado de tres años.

Analizando el conjunto de este precepto, regla y presunción, podemos llegar a la conclusión de que parece que el legislador adopta, ahora sí, un criterio correcto para la fijación de la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma. Porque además de la permanencia, sí parece lógico presumir que aquel que haya residido por un período de tiempo de tres años en una vivienda determinada ha adoptado ya ésta como lugar de residencia. Sin embargo, esta regla podría sufrir muchas excepciones, y de ahí lo correcto de considerarla en la ley como presunción con prueba en contrario. Podrá darse el caso de aquel sujeto pasivo que a pesar de tener su residencia habitual en una determinada Comunidad, y haber vivido durante más de tres años en ella, traslada su domicilio, aunque sólo sea durante un período de tiempo equivalente a la mayor parte del período impositivo, a otra Comunidad. Admitiendo la prueba en este sentido, la presunción establecida sí que podría admitirse como perfectamente válida para la fijación del territorio. Todo dependerá, en todo caso, del valor probatorio que se le ofrezca a la prueba aportada por el sujeto pasivo para romper la presunción.

Y hacemos referencia a esta cuestión por cuanto que es trascendental en este ámbito. Traemos a este momento las palabras de ESEVERRI: «Siendo éste el comportamiento en el ámbito tributario de la mayoría de las presunciones legales *iuris tantum*, su grado de dificultad se encuentra con frecuencia en demostrar lo contrario de aquello que se deriva, afirmativamente, del proceso deducitivo de la presunción; esto es, lo difícil en ocasiones es aportar la prueba negativa o *probatio diabólica*. De donde la utilización de estas presunciones ha de llevarse a cabo con suma prudencia por parte de los órganos de la Administración Tributaria para evitar, de un lado, que el ejercicio de la prueba se convierta en un logro imposible de alcanzar para el particular, y de otro, para evitar también que pueda ser cuestionada la validez de las actuaciones administrativas en orden a la liquidación de los tributos como consecuencia de que aquello que se le obligó a probar al sujeto pasivo era un hecho imposible de constatación» (24). Y si esto es así, entonces, de ese modo establecida la regla debemos decirlo, merece su alabanza.

Es decir, el precepto que estamos comentando, primer criterio del artículo 12.bis, aparece perfectamente construido. Un determinado sujeto pasivo, residente en territorio español, reside, a lo largo de un determinado período impositivo, en varias Comunidades Autónomas, pues tiene en todas ellas, o en la mayoría, viviendas donde habitar, obediendo ello a cuestiones laborales o de cualquier otro tipo. Entonces, a efectos del IRPF, y de cara a la tributación autonómica, a ese sujeto pasivo se le considerará residente en aquella Comunidad Autónoma donde hubiese transcurrido más días del período impositivo. Esta primera regla parece muy lógica.

Pero a efectos de librar a la propia Administración de probar el territorio de la Comunidad Autónoma donde más tiempo hubiese permanecido (y, no lo olvidemos, todo ello incentivado por el hecho de que, lo volvemos a repetir, nos encontramos ya ante una *competencia* de sujetos activos del impuesto por ser éstos las Comunidades Autónomas), se presume que el sujeto pasivo habrá permanecido más días del período impositivo allá donde radique su vivienda habitual. Si este sujeto pasivo, que ha residido a lo largo del período impositivo en las Comunidades Autónomas de Madrid, Andalucía y Galicia, tiene su residencia habitual por haber vivido más de tres años en ella hasta ese momento en Madrid, entonces será residente, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de Madrid. Pero podrá probar, con cualquier medio a su alcance, que en el caso concreto en el que se encuentra, y a pesar de lo anterior, ha residido más tiempo en su pazo de Galicia que en el piso de Madrid; y si lo hace así, entonces será residente en la Comunidad Autónoma gallega. Volvemos a repetir que en un principio todo dependerá del valor que se le dé a esas pruebas en contrario.

(24) ESEVERRI, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 50 y 51. MARÍN BARNUEVO incide también en esta cuestión desde otro punto de vista: «los órganos encargados de resolver deben valorar el resultado de la actividad probatoria en su conjunto y según las máximas de su experiencia, sin que haya motivo alguno para la acreditación de hechos mediante *reglas de presunción* deba tener asignado, *a priori*, un valor probatorio distinto del que se reconoce a cualesquiera medios de prueba». (MARÍN BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 109). Sobre esta interesante cuestión, en la que lógicamente no nos podemos detener, puede verse la extensa bibliografía citada por este último autor en la obra expuesta.

De esta misma opinión participan CASADO OLLERO y otros, aunque también son conscientes del problema que podría plantear el requisito de los tres años. Al hacer referencia a los posibles puntos de conexión a establecer en el ámbito de la financiación autonómica ya preveían (no olvidemos que sus palabras son anteriores a la Ley de cesión) al respecto: «Otra posibilidad es considerar como punto de conexión la vivienda habitual, entendida como sede de convivencia familiar, de relaciones personales y sociales, ajena por tanto al concepto aplicado de las deducciones en la cuota por adquisición de vivienda habitual, sin el requisito obligatorio de tres años de permanencia continuada en la misma. Aunque el criterio de los días de permanencia guarda relación con lo establecido en la Ley del IRPF, entendemos que ubicar a los contribuyentes en el lugar donde tienen su vivienda habitual es la regla que mejor se corresponde con la realidad de las cosas y con las circunstancias de la mayor parte de los contribuyentes. Podría pensarse por ello que éste fuera el primer criterio para determinar la residencia de una persona física, con independencia de que por diversas razones se ausente temporalmente de la misma» (25).

En definitiva, pues, podemos concluir que el primer requisito acuñado por la Ley de cesión como punto de conexión a efectos del IRPF en el ámbito de la Comunidad Autónoma es un criterio acertado; todo ello, además, incrementado por el hecho de que tal y como viene redactado el nuevo artículo 12.bis de la Ley del IRPF, este punto de conexión es, respecto a los demás establecidos por la norma, principal, siendo los otros únicamente subsidiarios.

2. Criterio del centro de intereses.

Pero podemos suponer, fácilmente, que en determinados casos no se cumpla el primer punto de conexión; que un sujeto pasivo no sea residente, conforme a las reglas comentadas, en una determinada Comunidad Autónoma o, más fácilmente, que no sea posible determinar la residencia en función de este criterio de la permanencia (26). En ese caso, y subsidiariamente, la ley establece que se tomará como punto de conexión lo que ella denomina el *centro de intereses*.

El nuevo artículo 12.bis de la Ley del IRPF, que transcribíamos antes, hacía referencia a ese centro de intereses como «el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de

(25) CASADO OLLERO y otros, *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta...*, *op. cit.*, págs. 171 y 172. Únicamente podemos ver que su punto de discrepancia es el requisito de los tres años, requisito que se podrá vencer en la práctica mediante el uso de la prueba en contrario.

(26) Es por el criterio sostenido por el texto por lo que pensamos que este segundo criterio arbitrado por la Ley de cesión que vamos a comentar se establece no ya en atención al sujeto pasivo, sino en atención a la Administración para el caso en que el primer criterio, que no lo debemos olvidar es de carácter principal, no sirva para configurar el punto de conexión.

renta...», e incluyendo dentro de ella los rendimientos de trabajo, de capital inmobiliario, los procedentes de actividades empresariales o profesionales, los incrementos de patrimonio y los imputados por transparencia fiscal.

¿Estamos ante un nuevo criterio, o es una reproducción del llamado *centro de intereses económicos* que acuña el artículo 12 de la Ley 18/1991 para el ámbito español? Y si no es así, y es un criterio nuevo, ¿es admisible este punto de conexión en un impuesto marcadamente personal (no olvidemos las dos características a las que hacíamos referencia anteriormente que debían cumplir los puntos de conexión de las Comunidades Autónomas)? Vayamos por partes.

Recordemos que el *centro de intereses económicos* del artículo 12 de la Ley del IRPF se refería al lugar donde estuviesen centralizados los negocios. Este criterio, concluíamos, no era posible trasladarlo al ámbito de las Comunidades Autónomas, principalmente en base al ámbito territorial diferente del IRPF estatal y del IRPF autonómico. ¿Ha caído el legislador en el error de transponerlo en este artículo 12 *bis* para fijar el punto de conexión de las Comunidades Autónomas? Pensamos que no, sino que este nuevo centro de intereses es distinto del anterior *centro de intereses económicos*.

Decimos esto porque cuando en la nueva redacción se introduce el punto de conexión al que nos venimos refiriendo, se explicita que éste deberá ser interpretado como el sitio donde se obtenga la mayor parte de los rendimientos del sujeto pasivo. Será este domicilio aquel en el que obtenga la mayor parte de sus rentas, atendiendo por tanto al lugar donde se obtienen éstas. No parece que podamos identificar el lugar de centralización o gestión de la actividad empresarial o profesional con aquél donde se obtengan la mayoría de las rentas. En el primero se atiende, en definitiva, a un criterio de localización de la actividad productiva y en el segundo al lugar de obtención de rentas (27).

Debemos, entonces, concluida la primera cuestión, proceder a analizar el nuevo punto de conexión conforme a los parámetros exigidos.

Y es aquí donde debemos mostrar nuestra más clara oposición al nuevo punto de conexión fijado. Y ello, por dos razones:

- En primer lugar, parece que si el legislador toma como criterio básico de conexión el lugar donde se obtengan las rentas que integran la base imponible del IRPF, debía tomar entonces todas las partidas que forman aquélla, aspecto este que no sucede al no hacerse refe-

(27) De la misma opinión es FALCÓN Y TELLA para quien «cuando no es posible determinar la residencia en función de la permanencia, la Ley de Cesión opta por lo que denomina *centro de intereses*, que poco o nada tiene que ver con el centro de intereses económicos a que se refiere el artículo 12 de la Ley 18/1991». (FALCÓN Y TELLA, R., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos...*, op. cit., pág. 7). Asimismo, NATERA HIDALGO entiende que «con los términos centro de intereses se acoge un concepto estrictamente económico, alejado del centro de intereses vitales utilizado para fijar la residencia en un determinado país por los Convenios de doble imposición». (NATERA HIDALGO, R., Comentarios al artículo 27.2 de la Ley de Cesión de Tributos en la obra colectiva *Medidas fiscales para 1997*, op. cit., pág. 59).

rencia a los rendimientos procedentes del capital mobiliario, ni tampoco a otros como los incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles ni, por último, y así lo constata NATERA HIDALGO, a las bases imputadas en régimen de transparencia fiscal procedentes de sociedades de mera tenencia de bienes o valores (28). Ciertamente, podría objetarse, que parece muy difícil fijar un punto de conexión al lugar donde se obtuviesen, por ejemplo, los rendimientos de capital mobiliario, al ser procedentes éstos de activos financieros. Pero, ¿qué sucedería en el caso de un sujeto pasivo claramente inversor cuya principal fuente de ingresos es el ahorro? Pensemos en una determinada persona sin trabajo pero con una gran cantidad de participaciones en sociedades y en Letras del Tesoro. Al final del período impositivo, la mayor parte de sus rentas provienen del capital mobiliario. En ese caso, y no pudiendo ser de aplicación la primera regla de la residencia, parece que esta segunda también sería inservible, pero con una diferencia: en este caso, si la primera norma de la residencia no se ha podido aplicar por los motivos antes citados, ahora sin embargo esta no aplicación se debe a esa *indebida omisión* de esa partida; en definitiva, a una imperfecta técnica legislativa.

- Pero en segundo lugar, existe un segundo obstáculo mayor que debe hacer este punto de conexión inadecuado para el IRPF. Cuando el legislador fija como punto de conexión para establecer el domicilio fiscal a aquel situado en el lugar donde se obtengan más rentas, está adoptando, para un impuesto claramente personal, un criterio o punto de conexión característico de los impuestos de carácter real. Se está adoptando, en definitiva, un punto de conexión claramente objetivo con el territorio.

Y establecemos esta afirmación por cuanto que atender al lugar de generación de los rendimientos o de las rentas parece que se aproxima más a un criterio claro de todos aquellos impuestos cuyo hecho imponible se arbitra en función de características puramente objetivas. «Los puntos de conexión objetivos, a diferencia de los subjetivos, no se basan en una conexión con el sujeto pasivo ni con ninguna otra persona tomada en consideración por la norma tributaria. Toman, por el contrario, en consideración el objeto de gravamen o el elemento objetivo del hecho imponible. Su diversidad depende de la distinta naturaleza de las manifestaciones de riqueza sometidas a tributación, debiendo el legislador buscar para cada tributo el punto de conexión más adaptado a los caracteres y a las finalidades del mismo. Normalmente se toma en consideración el lugar donde se realiza el hecho imponible, pero no siempre, y así se podría, por ejemplo, utilizar como punto de conexión la situación de un bien transmitido, con independencia de dónde se realice el hecho imponible consistente en la transmisión o en la adquisición misma del bien» (29).

(28) *Op. últ. cit.*, pág. 59. Y prosigue la cuestión con estas palabras: «Las razones para su exclusión, a nuestro entender, es que dichos rendimientos, incrementos o bases imputadas son difíciles o imposibles de conectar para condicionar territorialmente la residencia de una persona». Acorde nosotros con esta opinión, sin embargo, y tal y como sostenemos en el texto, pensamos que por esta misma razón el precepto goza de una imperfección que puede llevar a consecuencias graves en su aplicación.

(29) LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y...*, *op. cit.*, pág. 95.

El IRPF es un gravamen claramente personal. Todo su hecho imponible, o incluso si se quiere, todo el elemento objetivo de su hecho imponible, está concebido en función de la persona física, sujeto pasivo que obtiene el rendimiento que va a ser sometido a tributación. Por ello, cuando el artículo 12 de la ley del impuesto fija como puntos de conexión a efectos del territorio español el de la permanencia o el del lugar de centralización de sus actividades empresariales o profesionales, no está sino acogiendo criterios puramente subjetivos o personales, pues en definitiva éstos están basándose en la existencia de un vínculo del sujeto pasivo que es el que, en definitiva, va a realizar el hecho imponible y va a soportar el impuesto.

Pero cuando el artículo 12.bis de la Ley del IRPF según redacción de la Ley de cesión se basa, para fijar los puntos de conexión, en *el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ya no está fijándose en un vínculo existente referente a la persona física, sujeto pasivo del impuesto, sino a otros como son el lugar del centro del trabajo dependiente, el lugar donde radiquen los bienes inmuebles del sujeto pasivo o el lugar de gestión de las actividades empresariales o profesionales. Parece claro que nos encontramos entonces ante puntos de conexión cuyo fundamento es el del lugar de realización del hecho imponible o, aún peor, el del lugar de situación de un bien.

Y esto debe ser admitido así. Ninguna diferencia vemos, por ejemplo, entre el punto de conexión fijado por el precepto citado y el artículo 6.1 A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que al referirse al gravamen sobre las transmisiones onerosas de bienes y derechos establece que el impuesto se exigirá en el lugar donde estuviesen situados los bienes. Podríamos llegar de esa manera al caso de aquel sujeto pasivo persona física que estando domiciliado en una Comunidad Autónoma, pero no pudiendo comprobarse este extremo por la Administración a efectos de la regla primera del artículo 12.bis de la Ley del IRPF, y en virtud de la regla segunda subsidiaria, se considerase residente de otra Comunidad diferente por haber transmitido un inmueble de gran valor situado precisamente en ese lugar.

Lógicamente, estamos hablando de situaciones residuales pues estimamos que la primera de las reglas, prevalente sobre esta segunda, va a ser de posible aplicación en la mayoría de los casos. Pero podemos imaginar que para el caso de importantes diferencias fiscales entre las propias Comunidades Autónomas (no olvidemos que el nuevo régimen permite un margen a aquellas que regulen por sí mismas tanto la tarifa impositiva como las deducciones) podría darse el caso de que un sujeto pasivo, con uno o varios inmuebles situados en diferentes Comunidades Autónomas, *elijese* el régimen fiscal aplicable que más le conviniese.

La crítica de esta regulación contenida en la Ley de cesión e incorporada al ámbito del IRPF ha sido abordada por los autores que se han ocupado del tema. Así, FALCÓN Y TELLA constata esa errónea tipificación del precepto, entendiendo que «el *centro de intereses* que se utiliza a efectos de cesión se aproxima así, por mandato expreso de la Ley, al lugar de obtención de la mayoría de la renta (o al menos de determinadas rentas localizables); es decir, se aproxima a criterios propios de la obligación real, aunque manteniendo un gravamen único por la renta mundial del sujeto pasi-

vo» (30). Más duros fueron CASADO OLLERO y otros, que previendo una posible utilización de este criterio por parte del legislador establecían las siguientes palabras: «Por último, si no fuera posible aplicar los criterios anteriores (vecindad administrativa, residencia, vivienda habitual), también se podrían tomar como punto de conexión magnitudes económicas vinculadas a flujos de renta o centros de intereses económicos. Es decir, a efectos del IRPF, podría ubicarse territorialmente en una CCAA a las personas en función de la cuantía de renta obtenida en la misma, sobre su total renta, lo cual obliga a delimitar claramente el concepto de lugar de obtención de cada fuente de renta. Este criterio objetivo nos parece el más problemático y menos convincente; además, no podría ser aplicable en los mismos términos a todas las fuentes de renta a las que se refiere el IRPF» (31).

Quizá lo único positivo de esta regulación sea su carácter subsidiario frente al punto de conexión de la residencia y la vivienda habitual. Es por ello que, una vez firme este criterio por parte del legislador, únicamente podemos esperar que el primer criterio del artículo 12.*bis* de la Ley del IRPF pueda ser aplicado en la gran mayoría de los casos y no permita acudir a este segundo criterio.

Vemos pues, y con ello debemos concluir este comentario, que al igual que el primer criterio del artículo 12.*bis* de la Ley 18/1991 merecía nuestro elogio, este segundo, sin embargo, debe ser criticado por cuanto que se puede revelar como ineficaz y en todo caso por cuanto que su configuración es claramente inoportuna para el ámbito de un impuesto personal como es el IRPF.

V. MEDIDAS PARA EVITAR EL CAMBIO DE RESIDENCIA POR MOTIVOS DE ELUSIÓN O DE FRAUDE FISCAL

Examinados ya los criterios anteriores, sin embargo debemos por último centrar nuestra atención en la previsión recogida en el artículo 12.*bis*. Dos. 2., establecida para evitar la elusión o fraude de impuestos en el cambio de domicilio. Dice así:

«2. 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 al rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurran las siguientes circunstancias:

(30) FALCÓN Y TELLA, R., *Los puntos de conexión en los tributos cedidos...*, *op. cit.*, págs. 7 y 8.

(31) CASADO OLLERO y otros, *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta...*, *op. cit.*, pág. 172.

- 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.

A estos efectos la base imponible será la suma de las obtenidas en los períodos impositivos inferiores al año natural. 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.»

Lógicamente, si estamos ante un nuevo sistema de financiación que permite a las Comunidades Autónomas establecer y fijar, dentro de unos ciertos límites, la tarifa impositiva y las deducciones aplicables a un tramo del IRPF, sería posible que existiesen diferencias fiscales entre unas y otras, diferencias que podrían ser tratadas de aprovechar por los sujetos pasivos personas físicas para lograr así una menor tributación por este concepto.

Y es por ello por lo que el legislador entiende la necesidad de establecer un freno a esta posible corriente, y para ello arbitra una norma, la ya transcrita, que tendrá como fundamento el evitar un fraude en este ámbito. «Se presume -presunción *iuris tantum*- que no ha existido cambio de residencia y, por tanto, se habrán de presentar las correspondientes declaraciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora, en las Comunidades Autónomas de origen, siempre que concurren las circunstancias de los apartados a), b) y c)» (32).

Nos encontramos, pues, en una medida contra el fraude, medida que, ya lo hemos dicho, era necesario prever por parte del legislador. Pero, ciñéndonos ya al texto normativo establecido, ¿es correcta esta medida? Es decir, ¿realmente con la previsión del artículo 12.bis. Dos. 2 de la Ley 18/1991 se va a luchar eficazmente contra el fraude fiscal?

Vamos a analizar este mecanismo. Un determinado sujeto pasivo, alentado por el hecho de unas diferencias fiscales existentes entre dos Comunidades Autónomas, decide, **por motivos en principio indistintos y admisibles, de economía fiscal o de otro tipo**, cambiar de residencia logrando

(32) NATERA HIDALGO, R., *Comentarios al artículo 27.2 de la Ley de Cesión de Tributos*, op. cit., pág. 61. Nosotros, sin embargo, y así va a quedar claro en el texto, no estamos de acuerdo con estas palabras por cuanto que lo que verdaderamente se encierra en este precepto es una ficción.

así una menor tributación. En ese caso, entonces, y a efectos fiscales, se entenderá que el sujeto pasivo no ha realizado tal cambio de residencia, sino que reside en la originaria de la Comunidad Autónoma; y por tanto, se le aplicarán las normas de ésta, y no las de la nueva, puesto que, repetimos que a efectos fiscales, el cambio de residencia no se ha producido.

Entonces, debemos concluir con la siguiente afirmación: el precepto transcrito está incluyendo, no ya una presunción de la norma, sino una auténtica ficción en el Derecho Tributario. La norma transcrita está fingiendo que en aquellos casos en los que el sujeto pasivo ha cambiado de residencia realmente, a efectos fiscales, no lo ha hecho, y sigue permaneciendo en la antigua Comunidad.

1. El criterio del cambio de residencia: una auténtica ficción.

Vamos a recordar, aunque de una manera somera pues no es éste tema de nuestro comentario, el concepto de ficción en el Derecho Tributario y su delimitación con la presunción para poder sostener esta conclusión.

Si nos enfrentamos con el término de ficción debemos aceptar la ya clásica definición acuñada por PÉREZ DE AYALA que, además, ha sido acogida por todos aquellos que, desde uno u otro punto de vista, se han acercado al tema.

Recordemos que según él «la ficción jurídica consiste en una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica es aplicable a un determinado hecho a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza, adaptándose a aquella proposición jurídica». Es decir, para que exista ficción es necesario «que se den las siguientes características:

- a) Una norma jurídica recoge en su texto una realidad o dato pre-jurídico (para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterla a un conjunto de normas jurídicas).
- b) En este proceso la norma violenta **sustancialmente** la naturaleza pre-jurídica de aquella realidad.
- c) De lo dicho se infiere que, para que se pueda hablar de ficción jurídica es preciso que existan un concepto o una valoración jurídica contenidas en una norma y una realidad pre-jurídica, o como también se ha dicho, un concepto pre-jurídico, de forma que exista una discrepancia esencial entre uno y otro.» (33)

(33) PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho tributario*, EDERSA, Madrid, 1970, págs. 16 y 17. No acepta esta definición MARÍN BARNUEVO, para quien por ficción únicamente debe entenderse «la disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo

Ciñamos estos parámetros al caso en el que nos situamos. Nos encontramos con una realidad natural, que en este caso es el hecho de que un sujeto pasivo, residente hasta un determinado momento en una Comunidad, haya cambiado su residencia a otra Comunidad Autónoma. De este cambio debería deducirse, atendiendo a este nuevo modelo de financiación, que el sujeto pasivo debiera quedar sometido a unas tarifas y unas deducciones en el IRPF distintas a las de su antigua Comunidad de origen. Y el artículo 12.*bis* recoge este cambio de residencia pero le atribuye la consecuencia fiscal de que ese cambio de residencia, sin embargo, y en el caso de que se den una serie de circunstancias, no debe ser considerado como tal, sino que el sujeto pasivo deberá seguir tributando *como si permaneciese en la Comunidad de origen y por tanto no hubiese realizado tal cambio de residencia*.

Y por tanto, a ese sujeto se le atribuirán las normas fiscales de su Comunidad de origen y no las de la nueva Comunidad Autónoma donde *realmente* este sujeto pasivo reside.

En definitiva, cuando la norma tributaria del artículo 12.*bis* entiende que en estos casos en los que el sujeto pasivo haya cambiado de residencia sin embargo deberá seguir tributando como si este cambio realmente no se hubiera producido, es la norma la que está **modificando de una manera violenta a efectos fiscales** la realidad que se ha producido.

Y debemos mantener que nos encontramos ante una ficción y no ante una presunción. La diferencia entre ambas instituciones radica precisamente en ese nexo de unión entre la realidad efectivamente producida y la consecuencia que la norma fiscal atribuye; en nuestro caso, entre el cambio de residencia producido por el sujeto pasivo y la tributación con arreglo a las normas de la Comunidad de origen fijada por la nueva norma; en definitiva entre el cambio de residencia real y la *permanencia en la residencia* fiscal.

Así, PÉREZ DE AYALA acuñó diversas características de las presunciones que la hacían diferente de la ficción. De esta manera vino a establecer que «la presunción es la consecuencia que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero, por lo que puede llamarse *verdad anómala*. La ficción, por el contrario, parte de lo falso, que sustituye por su propia verdad (crea, pues, una verdad artificial).» Y en la misma línea, concluía posteriormente que «las presunciones versan sólo sobre materias de hecho, son consecuencias deducidas de un hecho conocido para llegar a otro desconocido. Las ficciones versan sobre *hecho y derecho*, pues el legislador construye sobre un hecho inexistente una categoría jurídica.» (34)

régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero», adoptando, pues, un concepto menos amplio que el del autor al que seguimos en el texto. (MARÍN BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, op. cit., pág. 137).

(34) PÉREZ DE AYALA, J.L., «*Las ficciones en...*», op. cit., págs. 25 y 26.

MARTÍN OVIEDO venía a incidir en esta postura: «La ficción *crea* una realidad jurídica al margen y prescindiendo de la correlativa realidad natural. En cambio, la presunción *la deduce* de una realidad o hecho natural, al que dota, no obstante, de relevancia jurídica (...). Es decir, que mientras que la ficción crea, en principio su objeto (la realidad prejurídica), la presunción tan sólo crea una *relación*». Y venía a concluir diciendo que «nos hallamos ante una presunción cuando la correlación entre los hechos naturales resulta probable, pero hay ficción si la correlación resulta improbable o falsa» (35).

Es decir, la diferenciación entre ambas figuras radica, de una manera esencial, en ese grado de probabilidad o proximidad existente entre el hecho prejurídico en el que se basa la norma y el supuesto de hecho acoplado por ella.

Pero debe pensarse que esa probabilidad se utiliza en un sentido cualitativo, y no cuantitativo. Es decir, cuando distinguimos la ficción de la presunción por la relación de probabilidad que pueda existir entre dos hechos, no estamos centrándonos en el número de situaciones, dentro de un marco global, en las que pueda suceder o constatarse realmente la relación establecida en la norma sino en el grado de proximidad o lejanía que presentan entre aquellos hechos entre los que se ha establecido el vínculo de unión. Ciertamente es que ambos criterios pueden ser coincidentes en muchos casos, y especialmente desde un análisis práctico, pero desde un punto de vista teórico y a efectos doctrinales es preciso arbitrar que esta relación incide fundamentalmente en la naturaleza del vínculo existente entre el hecho prenormativo y el posteriormente adoptado por el legislador.

En nuestro caso concreto, no parece que pueda pensarse que exista cierta proximidad entre la realidad natural, cambio de residencia de una a otra Comunidad Autónoma y la adoptada por la norma tributaria, inexistencia de cambio y permanencia en la Comunidad Autónoma original, sino que, muy al contrario, entre ambos no existe ninguna conexión. Es por ello por lo que mantenemos, en definitiva, que el artículo 12.bis. Dos. 2 de la Ley 18/1991 contiene, cuando habla de presunción en el caso de cambio de residencia, una auténtica ficción de Derecho Tributario.

2. Eficacia del criterio del cambio de residencia en la lucha contra el fraude o la elusión.

Analizado el primer punto, podemos seguir con nuestro razonamiento. Las ficciones en el Derecho Tributario, al suponer esta ruptura entre realidad natural y legislativa, no son justificables, en principio, y únicamente en aquellos casos en los que sirvan para luchar contra el fraude.

Efectivamente, a pesar de que las ficciones deben ser, en un principio, rechazadas del Ordenamiento Tributario, distinto será, y así han venido a entenderlo los autores que se han ocupado de la cuestión, la justificación de la ficción establecida en aras de una finalidad recaudatoria que aquella que tiene como fin inmediato la lucha contra el fraude.

(35) *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1968*, págs. 384 y 385.

PÉREZ DE AYALA concluye esta cuestión de una manera tajante, al establecer que «los conceptos legales deben recoger, directa o indirectamente, en todos sus elementos esenciales, aquellos conceptos o categorías económico-financieras, "naturales" prejurídicos. O lo que es lo mismo, que la realización del principio de capacidad contributiva ha de servirse por el legislador evitando, entre otras cosas, incurrir en ficciones de Derecho al definir, en la ley, los hechos imposables y los elementos de la base imponible», llegando un poco más adelante a afirmar «que, a mayor abundamiento, la ficción de Derecho puede ser antijurídica, inconstitucional, en la medida en que, **claramente**, contravenga al principio de capacidad contributiva, y este principio esté definido en una norma con rango constitucional» (36). Y tan sólo admite la ficción (o mejor, la presunción-ficción) como método de lucha contra el fraude fiscal, ya que «al comportamiento ficticio del contribuyente se responde por el derecho con otra ficción que lo desvirtúa» (37).

Sin embargo, no debemos generalizar y admitir así todas aquellas ficciones que tiendan a erradicar estas conductas antijurídicas de los sujetos pasivos (38). De este peligro, han advertido PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA «porque si bien es verdad que este expediente técnico (las ficciones) se presenta como el arma ideal para combatir el fraude a la ley, pues frente al comportamiento ficticio del contribuyente el ordenamiento fiscal opone otra ficción que lo desvirtúa, no es menos cierto que la utilización exclusiva de ficciones puede presentar graves roces con el principio de capacidad contributiva, pues, por su propia mecánica (recuérdese que en las ficciones el legislador construye una categoría jurídica sobre un hecho inexistente), no es necesario, ni siquiera probable, un hecho que sea revelador de una determinada capacidad contributiva» (39). Y para prevenir este riesgo, advierten que será preceptivo que el uso de las ficciones legales:

1. Vaya precedido y combinado de una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude, y a gravar por la ficción en consecuencia.

Si este primer requisito no se da, la lucha contra el fraude es inicua, en el sentido más literal del término.

2. Como segundo requisito, es necesario que la presunción y la ficción estén coordinadas. Por coordinación se quiere decir que el comportamiento que se presume ocultado -a través del fraude- y el comportamiento que se finge por la ficción deben coincidir. Si este segundo requisito no se cumple, la lucha contra el fraude de ley a través de la ficción resulta errática. Tanto puede ser eficaz como contraproducente evitar el fraude como favorecerlo (40).

(36) *Las ficciones*, op. cit., pág. 115.

(37) *Op. cit. últ.*, pág. 191.

(38) Véanse las conclusiones similares a las que llegábamos en este punto en «Las ficciones en el Derecho tributario y el principio de capacidad económica: un paso adelante en la jurisprudencia más reciente», en *Quincena Fiscal*, n.º 12, junio 1996, pág. 13 y ss.

(39) PÉREZ DE AYALA, J.L., y GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Presunciones y ficciones en materia tributaria», en *Crónica Tributaria*, n.º 61, 1992, pág. 56.

(40) *Op. cit. últ.*, pág. 56.

Entonces, de todo lo dicho hasta ahora, llegamos a una conclusión: sólo se admitirá aquella ficción que vaya a luchar contra el fraude pero cuyo mecanismo vaya asentado en una presunción legal con la que tenga una relación lógica plena y directa. Así sí podrá entenderse como justificada la existencia de unos preceptos legales que en un primer análisis pueden quebrantar el Ordenamiento Tributario.

¿Cumple la previsión del artículo 12.*bis* de la Ley 18/1991 estos parámetros? Esta pregunta será fundamental por cuanto que si respondemos afirmativamente entonces el precepto estará plenamente justificado como eficaz para luchar contra la defraudación, y deberemos aceptarlo. Pero si nuestra conclusión es negativa, entonces se estará luchando contra una conducta en fraude mediante una norma no válida ya que puede tener la consecuencia de que su aplicación sea completamente inicua, y en ese caso no podrá ser aceptada por la justicia tributaria.

Volvamos a repetir el supuesto de hecho y la previsión de la norma. Nos encontramos con un sujeto pasivo residente en una Comunidad Autónoma A; sin embargo, este sujeto, **y por razones de cualquier tipo**, decide cambiar la residencia a la Comunidad Autónoma B donde existe una menor tributación por las facultades normativas que ella tiene. Pero si al haberse producido ese cambio de residencia se dan tres circunstancias previstas *de una manera concurrente* (base imponible en el IRPF superior en un 50 por 100 a la del año anterior, tributación inferior por el IRPF en esta nueva Comunidad Autónoma y nuevo cambio de residencia en un período máximo de dos años posteriores a esa base imponible superior a la original Comunidad Autónoma), entonces la legislación entiende que ese cambio se produjo en fraude fiscal con el ánimo de defraudar, y arbitra la consecuencia de entender que ese sujeto pasivo deberá tributar por las normas fiscales de la Comunidad Autónoma donde residía originalmente, *salvo que* prolongase su residencia en la nueva Comunidad Autónoma durante al menos tres años desde el cambio.

Repetimos, entonces, la cuestión: ¿podemos aceptar la previsión (no vamos a hablar de presunción) contenida en el artículo 12.*bis* de la Ley 18/1991 para el cambio de residencia como correctamente establecida desde el punto de vista de la lucha contra el fraude? Analicémosla siguiendo los puntos planteados anteriormente.

Recordemos que como primer requisito era necesario que la ficción fuese precedida y combinada de una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude, y a gravar por la ficción en consecuencia, de tal manera que si este primer requisito no se da, la lucha contra el fraude es inicua.

El precepto comentado se basa en una conducta del sujeto pasivo consistente en un cambio de residencia de una a otra Comunidad Autónoma. Hasta este momento, pues, nada puede hacernos presumir que este cambio se haya hecho por motivos puramente fraudulentos desde una óptica recaudatoria, ya que el cambio puede deberse a cualquier causa, desde motivos laborales hasta familiares incluyendo, por supuesto, motivos defraudatorios o incluso de elusión fiscal (41). El legislador, cons-

(41) Recordemos en este momento que junto a los actos en fraude de ley es necesario también tener en cuenta aquellos que persiguen únicamente motivos de elusión fiscal y que, por muy cercanos a aquéllos, pueden dar lugar a confusión: «El concepto de *fraude a la ley* se basa en la realización indebida de un supuesto legal (el de la ley de cobertura) en lugar

ciente de ello, introduce una serie de supuestos en el propio artículo que son los que van a llevar a esa presunción de fraude. Es decir, ya no sólo es necesario que el sujeto pasivo cambie de residencia de una a otra Comunidad Autónoma, sino que además, y todo ello motivado por ese cambio, se tienen que producir tres circunstancias concurrentes; las ya comentadas de una mayor base imponible en una cuantía del 50 por 100 en el IRPF en el ejercicio siguiente al cambio de residencia, una tributación menor por este concepto en este ejercicio y un cambio de residencia a la Comunidad Autónoma originaria en un plazo de dos años, todo ello en relación a la situación que se produjo en el período en el que el sujeto pasivo residió, antes del cambio, en la originaria Comunidad Autónoma.

¿Podemos presumir que si se produce este cambio de residencia y **además** se producen **todas y cada una** de las anteriores circunstancias, el sujeto pasivo ha realizado ese cambio con un *animus defraudandi*? Pienso que, siguiendo las pautas que establecíamos anteriormente respecto al concepto de presunción en el Derecho Tributario, sí. Si un sujeto pasivo realiza un cambio de residencia de la Comunidad Autónoma de Madrid a la de Castilla y León en el año 1999, se podrá presumir que lo ha hecho con ánimo de defraudar a la ley cuando se produzca además:

- Que bien en 1999 o bien en el año 2000, su base imponible por el IRPF sea superior, al menos en un 50 por 100, a la de 1998.
- Que en alguno de los años anteriores (1999 ó 2000) su tributación por el IRPF (tributación que se hará ya en base a las normas de la Comunidad Autónoma de Castilla y León) sea superior a la que le hubiese correspondido conforme a la normativa de la Comunidad de Madrid.
- Que en el año 2000 o en el año 2001, o en el año 2001 ó 2002 (dependiendo de si el cambio de residencia se produjo en 1999 o en el año 2000) el sujeto pasivo vuelva a cambiar su residencia a la Comunidad Autónoma de Madrid.

Pienso, pues, que la presunción está bien construida. Sin embargo, y dadas las innumerables situaciones que podrían darse, es posible que, ya lo mencionamos, este cambio, aun produciéndose las circunstancias anteriores, se realice motivado no por un *animus defraudandi*, sino por cualquier otra causa de tipo laboral, familiar, etc. Es decir, podría pensarse que el sujeto pasivo del ejemplo anterior, realiza el cambio de residencia porque la empresa en la que venía trabajando, en la Comunidad

de otro (el de la ley defraudada). Pero en el Derecho Fiscal la aplicación de un impuesto viene determinada por la realización del respectivo hecho imponible definido en el correspondiente supuesto legal. Y ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro, ni le manda realizar un hecho imponible determinado. El contribuyente es libre de *elegir* entre los diversos hechos tributarios que se le ofrecen como posibles, y es perfectamente legítimo que adopte él aquel que determine la aplicación de la *ley menos gravosa fiscalmente*, en lugar de la más gravosa. Esto no es fraude a la ley, sino economía fiscal obtenida dentro del juego que los preceptos legales permiten (*elusión del impuesto*). (PÉREZ DE AYALA, J.L., y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho Impositivo Estatal*, EDERSA, Madrid, 1995, pág. 69). El lector debe tener en cuenta en todo momento esta advertencia puesto que nos vamos a mover en un plano muy difuso entre el fraude o la elusión fiscal.

de Madrid, le destina a un puesto en la Comunidad de Castilla y León, con un salario sustanciosamente superior. Sin embargo, y a los dos años del cambio, el centro de Castilla y León cierra por motivos técnicos, con lo que el trabajador debe reincorporarse a su antiguo puesto en Madrid. En este caso, ¿podemos decir que el cambio de residencia se hizo con un *animus defraudandi*?

O pensemos también en el sujeto pasivo que residiendo en Madrid, se traslada a Salamanca por cuanto que ahí está la empresa de su padre, que está gravemente enfermo. Se hace cargo él de la empresa, que le aporta pingües beneficios y, sin embargo, su padre, a los dos años muere, con lo que el sujeto decide cerrar la empresa y volver a Madrid. ¿Podemos presumir el *animus defraudandi*?

En ambas situaciones, la presunción del artículo 12.*bis*. Dos. 2 no puede ser aplicable sino llegando a una consecuencia inicua o no ajustada a la realidad. Y para ello, es necesario, entonces, que la presunción de fraude sea *iuris tantum* y no *iuris et de iure*, dejando así una posibilidad a supuestos como los anteriores (42).

El artículo citado, quizá previendo esta circunstancia, establece una posibilidad en contrario: «salvo que la nueva residencia se prolongue, de manera continuada, durante, al menos, tres años». En principio podríamos pensar que se está cumpliendo entonces con esa posibilidad a la que hacíamos referencia antes en el sentido de poder escapar a la presunción de fraude. Pero analicemos el contenido de la estipulación transcrita, ¿realmente se configura como una auténtica posibilidad de prueba?

Su funcionamiento sería el siguiente: en todos los casos anteriores, se presume que el cambio realizado se ha hecho con un *animus defraudandi* salvo que el sujeto pasivo permanezca durante más de tres años en la Comunidad Autónoma de nueva residencia. Pero esta previsión en definitiva lo que hace es definir una situación que anula las otras situaciones que el legislador estimaba como necesarias para que pudiese hablarse de fraude (recordemos, que se produjese un nuevo cambio de residencia a la Comunidad Autónoma original en el plazo de dos años desde el cambio). Entonces, ¿estamos realmente ante una posibilidad de prueba en contrario? Parece que podemos concluir, en base a lo anterior, que no. En ninguno de los dos ejemplos anteriores citados, que como vimos no se hacían con una intención defraudatoria, se daba esta circunstancia, pues en ambos se producía un nuevo cambio de residencia. Pero es que no sólo podemos hacer referencia a casos puntuales, sino que **si en definitiva hablamos de cambio de residencia con un *animus defraudandi*, según la ley es necesario que se produzca, en un plazo de dos años, un nuevo cambio de residencia a la Comunidad Autónoma originaria, con lo que nunca se va a dar la posibilidad de la prueba en contrario** consistente en permanecer durante más de tres años en la Comunidad a la que se cambió, por primera vez, de residencia.

En definitiva, podemos concluir esta primera parte del estudio de este precepto con la siguiente conclusión: siempre que el cambio de residencia se haga con un **verdadero** ánimo de defraudar, la presunción prevista por el artículo 12.*bis*. Dos. 2 de la Ley 18/1991 va a cumplir perfectamente

(42) Recordemos el valor que a estos efectos se le atribuye a la prueba en el ámbito de las presunciones.

su función, pues a ese caso concreto le será de aplicación la ficción prevista por la segunda parte del precepto que ahora examinaremos; pero en aquellos casos en los que el cambio de residencia no se haya hecho con ese motivo defraudatorio sino por cualquier otro (recordemos los ejemplos citados), entonces vamos a llegar a la conclusión de que también esos supuestos van a ser considerados como constitutivos de conducta fraudulenta, cuando en realidad no lo son tal.

Es decir, con esta presunción instaurada para el cambio de residencia el efecto no va a ser sólo atribuirles la consecuencia (ficticia) del gravamen eludido a las conductas defraudatorias sino **también someter a éste a todas aquellas conductas que no siendo realizadas con el ánimo de defraudar**, por esta incorrecta formulación de la prueba en contrario quedan dentro de la presunción de la norma; para los sujetos pasivos, pues, que no han realizado ninguna conducta sancionable, el hecho de que existan otros sujetos que realicen conductas defraudatorias va a suponer, véase el resultado, el gravamen conforme a la ficción prevista (43). Y también quedarán dentro de la norma, lamentablemente, las actuaciones de los sujetos pasivos motivadas únicamente por razones de elusión fiscal «Importa mucho no confundir -sostiene en una opinión ya clásica LARRAZ- el *fraus legis Fiscis* con otra figura peculiar del Derecho Tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré *economía de opción*. La economía de opción tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y procurar un ahorro tributario. Pero fuera de estos trazos comunes, fraude de ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*. (...) En razón de cuantas consideraciones preceden concluyo afirmando que, desde el punto de vista doctrinal, a mi entender *el Derecho tributario debe aplicarse críticamente, con una sola excepción: en los casos de suficiencia literal del precepto no se podrán hacer, a instancia y en beneficio del Fisco y en contra del contribuyente de buena fe que no incidió in fraudem legis, aplicaciones correctoras del dictado literal de la norma*» (44).

Analizado pues el primero de los requisitos de esta regla del artículo 12.bis. Dos.2 de la Ley 18/1991, procedamos a ver si la consecuencia que se atribuye para las conductas en fraude, la ficción de la tributación conforme a las reglas de la Comunidad de origen es conforme a las necesarias previsiones estipuladas más arriba. Pero en todo caso hay que tener en cuenta conforme a lo ya previsto que lo que ahora podamos concluir únicamente será válido para las conductas realizadas, **realmente**, con un *animus defraudandi*. Porque para las otras, aquellas realizadas sin éste, ya la norma carece de toda legitimación pues les atribuye unas consecuencias totalmente inciertas.

(43) Esta incorrecta e indeseable consecuencia ya era prevista por una parte de la doctrina. «Otra forma de combatir el fraude de Ley tributaria, más primaria, consiste en someter expresamente el acto o negocio utilizado a la norma defraudada. Este sistema tiene serios inconvenientes: no puede ser utilizado con profusión **porque se terminarían incluyendo supuestos en los que no existe el fraude**, y suele llegar tarde para atajar los supuestos de fraude legal» (la negrita es nuestra). (MARTÍN QUERALT y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7.ª Ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 216).

(44) LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, EDESA, Madrid, 1952, págs. 62 y 63.

Recordemos que para que la ficción establecida para combatir el fraude fuese eficaz, era necesario que la presunción y la ficción estuviesen coordinadas, entendiendo por coordinación que el comportamiento que se presume ocultado -a través del fraude- y el comportamiento que se finge por la ficción deben coincidir.

Es decir, en nuestro caso concreto, ya hemos visto que se presume que el sujeto pasivo cambiaba su residencia de una Comunidad Autónoma con la intención de quedar sujeto a las normas fiscales establecidas por esta segunda, mucho más beneficiosas, y así tener que satisfacer una cuota menor. Se presumía, en definitiva, que el sujeto pasivo *buscaba* la Comunidad Autónoma con un régimen fiscal más favorable logrando así una menor tributación, y que esto lo hacía únicamente con la intención de defraudar.

La conducta presumida, pues, era clara. Y para ello, ya lo vimos, se establece la ficción de que en ese caso el sujeto pasivo va a quedar sujeto no por las leyes fiscales de la nueva Comunidad Autónoma, sino de aquella en la que residía; en definitiva, se finge que el sujeto pasivo no ha cambiado de residencia y por tanto sigue sujeto a las normas fiscales de la originaria Comunidad donde, *ficticiamente*, sigue residiendo.

Es decir, podemos realizar el siguiente esquema:

- PRESUNCIÓN: el cambio de residencia de una Comunidad Autónoma a otra se realiza con un ánimo de escapar a las leyes fiscales de la primera Comunidad y quedar sujeto a las leyes fiscales de la segunda, mucho más beneficiosa.
- FICCIÓN: al sujeto pasivo se le va a considerar *como si* siguiera residiendo en la primera Comunidad Autónoma y por tanto se le aplican las normas fiscales de ésta.

Y visto así, entonces, la presunción y la ficción están perfectamente coordinadas, ya que al presumirse un cambio de residencia buscando un cambio en la normativa, y al hacerse esto con un ánimo únicamente defraudatorio, es lógico que se apliquen las leyes que se intentaban eludir, es decir, la de la originaria Comunidad Autónoma. La ficción establecida, en fin, no es sino una lógica consecuencia de la presunción.

En definitiva, del análisis del precepto podemos concluir lo siguiente: cuando un sujeto pasivo, residente en una Comunidad Autónoma y por tanto sujeto a las normas establecidas por ésta, cambie su residencia, volviendo a la Comunidad de origen en un plazo de dos años y dándose las demás circunstancias del precepto, se le aplicarán las normas de la Comunidad Autónoma originaria. Y esta circunstancia será perfectamente legítima en aquellos casos en los que el cambio de residencia se haya hecho con el único propósito de defraudar. En los demás casos, sin embargo, al no poder escapar a esta presunción, el resultado será absolutamente inicuo. Únicamente podría haberse salvado este obstáculo si en vez de esa *absurda* previsión prevista por el legislador para vencer la presunción del fraude (recordemos, «salvo que la nueva residencia se prolongue de manera con-

tinuada durante, al menos, tres años»), se hubiese establecido una previsión abierta que pudiese, posteriormente, ser valorada por la Administración o por los Tribunales y que, entonces sí, hubiese permitido, en los casos de cambio de residencia realizados por cualquier otro motivo que no fuese el defraudatorio, vencer la presunción.

VI. CONCLUSIONES

- El nuevo sistema de financiación autonómica introducido por la Ley Orgánica 3/1996, de modificación parcial de la LOFCA y por la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas han instaurado la corresponsabilidad efectiva entre las Comunidades Autónomas al cederlas a éstas facultades normativas sobre determinados impuestos. Entre ellos, el que más repercusión tiene es la cesión de facultades normativas sobre el 15 por 100 del IRPF, porcentaje que se podrá ver incrementado hasta un 30 por 100.
- Al establecerse esta facultad, era necesario determinar reglas especiales para fijar el punto de conexión de los sujetos pasivos en relación a su tributación autonómica por el IRPF. Y a estos efectos las reglas preexistentes fijadas por el artículo 12 de la Ley 18/1991 para establecer el domicilio en relación al territorio español no podían ser aceptadas debido a la diferencia del ámbito territorial. Era necesario, pues, fijar unos nuevos puntos de conexión.
- El artículo 12.bis de la Ley 18/1991, introducido por la Ley 14/1996, establece dos puntos de conexión nuevos a efectos de fijar la residencia de un sujeto pasivo en una Comunidad Autónoma. El primer criterio, el de la residencia por mayor lapso de tiempo a lo largo del período impositivo, acrecentado además por la presunción del lugar de la vivienda habitual, es un criterio aceptable desde el punto de vista de la técnica fiscal y que guarda perfecta relación con el objetivo perseguido. El segundo, subsidiario de aquél, que la ley denomina el centro de intereses, constituido por el lugar donde se obtenga la mayor parte de renta del sujeto pasivo es, sin embargo, criticable, por configurarse como incompleto y especialmente por cuanto que es un criterio de carácter real y por tanto no aplicable frente a un impuesto personal.
- De cara a evitar los posibles fraudes o elusiones de impuestos mediante cambios de residencia de los sujetos pasivos buscando así una menor tributación autonómica por el IRPF, se arbitra por el legislador una regla auténticamente ficticia por la que se presume que cuando el sujeto pasivo realiza el cambio de residencia y se dan determinadas circunstancias, deberá tributar conforme a las reglas de la originaria Comunidad Autónoma. Esta ficción debe considerarse acertada para todos aquellos contribuyentes que realizan tal cambio con ánimo de defraudar pero sin embargo puede llevar a consecuencias inicuas, en virtud de la incorrección de la prueba en contrario, a aquellos que lo realicen por cualquier otro motivo.

En definitiva, debemos concluir nuestro análisis con grandes reservas acerca de la regla de los puntos de conexión en el IRPF cedido a las Comunidades Autónomas. El nuevo sistema de financiación autonómica, que supone un paso adelante en la *corresponsabilidad fiscal efectiva*, y cuyo planteamiento es bueno, puede verse gravemente dificultado y puede alcanzar consecuencias no queridas por una indebida redacción del precepto que se ocupa de las reglas de fijación de la residencia en las Comunidades Autónomas a efectos del IRPF. Únicamente podemos desear que estas previsiones no lleguen a convertirse en realidad y abogar por una pronta reforma de este precepto en el sentido que en estas páginas hemos formulado. En definitiva, como concluye FALCÓN Y TELLA, «sin duda la experiencia irá poniendo de manifiesto qué mejoras en el concepto legal de residencia son necesarias a efectos de cesión. Mientras tanto, entiendo que la interpretación de la prolija regulación contenida en el artículo 10 de la Ley de cesión y en el nuevo artículo 12 *bis* de la Ley 18/1991 ha de efectuarse de modo que se evite en la medida de lo posible una residencia artificial; es decir, atendiendo fundamentalmente a la existencia de una conexión efectiva y duradera con el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate, más intensa que con el territorio de las demás, que es lo que en definitiva busca la Ley de cesión a través de las distintas normas objetivas y presunciones» (45).

BIBLIOGRAFÍA

- ARESPACOHAGA, J., *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- BAENA AGUILAR, A., *El domicilio tributario en Derecho Español*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- CASADO OLLERO y otros, *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.
- CASTELAO RODRÍGUEZ, J., y otros, *Régimen Local y Autonómico*, Editorial Universitas, S.A., Madrid, 1996.
- EINAUDI, L., *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar S.A., Madrid, 1952.
- ESEVERRI, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», Editorial en *Quincena Fiscal*, n.º 3, Febrero, 1997.
- GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M., *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

(45) FALCÓN Y TELLA, *Los puntos de conexión en los tributos cedidos...*, *op. cit.*, págs. 8 y 9.

- GARCÍA PRATS, F.A., *El establecimiento permanente*, Tecnos, Madrid, 1996.
- *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Grupo de Estudio constituido a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera, IEF, Madrid, Marzo 1995.
- LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, EDERSA, Madrid, 1952.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- MARÍN BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- MARTÍN QUERALT y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7.ª Ed., Tecnos, Madrid, 1996.
- *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1968*.
- NAVARRO FAURE, A., *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho tributario*, EDERSA, Madrid, 1970.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., y GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Presunciones y ficciones en materia tributaria», en *Crónica Tributaria*, n.º 61, 1992.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho Impositivo Estatal*, EDERSA, Madrid, 1995.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «Las ficciones en el Derecho tributario y el principio de capacidad económica: un paso adelante en la jurisprudencia más reciente», en *Quincena Fiscal*, n.º 12, Junio, 1996.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., y VILLAR EZCURRA, M., *El nuevo modelo de financiación autonómica: primeras perplejidades*, en prensa.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
- VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, T.I., IEF, Madrid, 1991.
- VV.AA., *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del impuesto*, dirigido por Fernando Vicente-Arche Domingo, Colex, Madrid, 1993.
- VV.AA., *Medidas Fiscales para 1997*, dirigida por Falcón y Tella, R., Civitas, Madrid, 1997.