

MEMENTO PRÁCTICO FISCAL

es una obra colectiva,
realizada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

Colaboraron en esta edición: Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Juan Lozano, Ana M^a; López-Santacruz Montes, José Antonio; Ruiz González, Luis Javier; Sánchez Gallardo, Francisco Javier.

Colaboraron en ediciones anteriores: Alberruche Herraiz, Amparo; Alonso Fernández, Felipe; Azpeitia Gamazo, M.^a Antonia; Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor; Collado Yurrita, Miguel Ángel; Cosmen Matesanz, Eduardo; De Miguel Monterrubio, Manuel; Delmas González, Francisco; Cayuela, M.^a Carmen; González Miranda, Isabel; González-Rossell López, Antonio; Hernando Polo, Begoña; Hornillos Uzquiza, Fernando; Juan Lozano, Ana M^a; Laquidain Hergueta, Antonio; Linares Sáez, M.^a Dolores; López Carbajo, Juan Manuel; López Castañares, Ricardo; López Jorrín, Soledad; López-Santacruz Montes, José Antonio; López-Tello y Díaz Aguado, Luis; Martínez Blasco, Fernando; Monreal Lasheras, Alberto; Montero Luna, Juan; Orón Moratal, Germán; Pérez-Fadón Martínez, Javier; Pérez Campanero, José Luis; Pérez Rodilla, Gerardo; Plaza Salazar, José Ramón; Rodríguez Villar, Cristina; Roldán Centeno, Elena; Ruiz González, Luis Javier; Ruiz Toledano, José Ignacio; Ruiz de Palacios Villaverde, José Ignacio; Sánchez Pérez, Manuel; Sánchez-Blanco Codorníu, Enrique; Sánchez Gallardo, Francisco Javier; Seijo Pérez, Fco. Javier; Serrano Gutiérrez, Ángel; Serrano Sobrado, José Antonio; Sotres Menéndez, Raúl; Tello Bellosillo, Javier; Ucelay Sanz, Ignacio; Velázquez Cueto, Francisco; Vidart Aragón, Jesús S.; Villar Ezcurra, Cristina; Villar Ezcurra, Marta.

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 186,16 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-18899-15-7
ISSN: 1137-2036
Depósito legal: M-6560-2022

Impreso en España
por Printing '94
Paseo de la Castellana, 93 - 2º. 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO

PRÁCTICO

FRANCIS LEFEBVRE

Fiscal

2022

Fecha de edición: 18 de febrero de 2022



Plan general

Número
marginal

PARTE 1ª IMPUESTOS DIRECTOS

10	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
20	Ambito de aplicación. Hecho imponible. Atribución de rentas. Tributación familiar
350	Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales
450	Rendimientos de trabajo personal
840	Rendimientos de capital: normas comunes
860	Rendimientos de capital inmobiliario
970	Rendimientos de capital mobiliario
1320	Rendimientos de actividades económicas
1700	Ganancias y pérdidas patrimoniales
2170	Cesión de derechos de imagen
2190	Liquidación: determinación de bases y cuotas
2730	Gestión del impuesto
2880	Impuesto sobre el Patrimonio
3160	Impuesto sobre Sociedades
3180	Ámbito de aplicación
3310	Base imponible
4860	Compensación de pérdidas
4965	Tipo de gravamen y cuota íntegra
5000	Deducciones por doble imposición
5240	Bonificaciones
5275	Deducción por inversiones
5590	Gestión del impuesto
5850	Regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades
5860	Colaboración empresarial (agrupaciones y UTES)
5992	Sociedades y fondos de capital-riesgo
6012	Sociedades de desarrollo industrial regional (SODI)
6020	Instituciones de inversión colectiva
6095	Consolidación fiscal (grupos)
6330	Fusiones, escisiones, aportaciones, canje de acciones
6555	Minería
6595	Investigación y explotación de hidrocarburos
6640	Empresas de reducida dimensión
6760	Contratos de arrendamiento financiero
6810	Entidades de tenencia de valores extranjeros

Número marginal

6892	Comunidades titulares de montes vecinales en mano común
6910	Entidades navieras en función del tonelaje
6945	Cooperativas
7075	Sociedades agrarias de transformación (SAT)
7085	Sociedades laborales
7095	Sociedades de garantía recíproca
7110	Actualización de balances
7150	Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)
7330	Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
7410	Entidades deportivas
7440	Transparencia fiscal internacional
7550	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
7900	Convenios y tratados internacionales
8180	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
8200	Cuestiones comunes
8280	Herencia, legado y otros títulos sucesorios
8690	Donación y negocios equiparables
8900	Contrato de seguros sobre la vida
8970	Gestión del impuesto

PARTE 2ª IMPUESTOS INDIRECTOS

9090	Impuesto sobre el Valor Añadido
9135	Hecho imponible
9255	Exenciones
9370	Lugar de realización
9500	Sujeto pasivo
9540	Repercusión
9565	Devengo
9610	Tráfico internacional
10070	Base imponible
10140	Tipo impositivo
10270	Deducciones y devoluciones
10530	Regímenes especiales
10970	Obligaciones formales
11020	Gestión del impuesto
11110	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
11130	Reglas generales
11270	Transmisiones patrimoniales onerosas
11560	Operaciones societarias
11670	Actos jurídicos documentados

**Número
marginal**

11920	Gestión del impuesto
11990	Impuesto sobre las Primas de Seguros
12040	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

PARTE 3ª IMPUESTOS Y RECARGOS NO ESTATALES. TASAS. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

12170	Impuestos locales
12750	Impuestos y recargos de las Comunidades Autónomas
12790	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
12850	Tasas
12900	Tributos sobre el juego

PARTE 4ª PROCEDIMIENTO

13020	Tributos. Previsiones generales
13040	Aplicación de los tributos
13280	Gestión tributaria
13390	Inspección de los tributos
13600	Recaudación tributaria
14160	Infracciones y sanciones
14470	Recursos y reclamaciones
14720	Recuperación de ayudas de Estado

PARTE 5ª OBLIGACIONES FORMALES

14800	Facturas
14930	Número de Identificación Fiscal
15010	Declaración censal
15090	Declaración anual de operaciones con terceros

PARTE 6ª ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y MECENAZGO

15160	Entidades sin fines lucrativos y mecenazgo
-------	--

15380 PARTE 7ª ANEXOS**PARTE 8ª TABLA ALFABÉTICA**

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CDI	Convenio de Doble Imposición
Const	Constitución Española
CV	Consulta vinculante
D	Decreto
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIEE	Impuestos Especiales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
Inf	Informe
Instr	Instrucción
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
IPS	Impuesto sobre las Primas de Seguros
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
L	Ley
LCon	Ley Concursal (RDLeg 1/2020)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LO	Ley Orgánica
LPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015).
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015).
MHFP	Ministerio de Hacienda y Función Pública
OM	Orden Ministerial

PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc	redacción
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGRV	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RD 1629/1991)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD 828/1995)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
RSAN	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TIVA	Territorio de aplicación del IVA
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea



En la primera parte del **MEMENTO** se estudian:

- el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF): nº 10 s.;
- el **Impuesto sobre el Patrimonio** (IP): nº 2880 s.;
- el **Impuesto sobre Sociedades** (IS): nº 3160 s.;
- el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (IRNR): nº 7550 s.;
- el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISD): nº 8180 s.

Todos ellos integran el bloque fundamental de impuestos directos de nuestro sistema tributario, siendo, como es obvio, muy dispar su importancia y ámbito de aplicación efectivo.

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Ámbito de aplicación	20
2. Métodos de determinación de la base imponible y elementos temporales	350
3. Trabajo personal	450
4. Rendimientos de capital: normas comunes	840
5. Rendimientos de capital inmobiliario	860
6. Rendimientos de capital mobiliario	970
7. Actividades económicas	1320
8. Ganancias y pérdidas patrimoniales	1700
9. Derechos de imagen	2170
10. Procedimiento de liquidación: determinación de bases y cuotas	2190
11. Gestión del Impuesto	2730

10

El IRPF es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **personal**. Son algunas de sus características (LIRPF art.1, 2 y 15):

1º Grava la renta de las personas físicas en los términos previstos en la ley, según los principios de **igualdad, generalidad y progresividad**, y de acuerdo con las circunstancias personales y familiares de tales personas.

2º El **objeto** del impuesto está constituido por la totalidad de la renta, esto es, la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establecen por la ley. Su determinación se efectúa, normalmente, con carácter anual, mediante la aplicación de normas específicas para cada categoría de renta.

3º Una vez determinados los rendimientos, las ganancias o pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas, todos ellos se integran y compensan para el cálculo de las **bases imponibles**.

4º El IRPF no somete a tributación las rentas que no excedan del **mínimo personal y familiar** que resulte de aplicación. Este mínimo se somete técnicamente a gravamen a tipo cero, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares obtienen el mismo ahorro.

5º El IRPF se configura como un **impuesto dual**, ya que establece dos tipos de rentas y bases imponibles con tributación muy diferenciada: la base imponible general y la del ahorro. La progresividad del IRPF se produce, fundamentalmente, en la **base general**, que se grava con una tarifa con tipos crecientes, en función de la base liquidable del contribuyente. Dicha progresividad intenta paliarse, en los casos de tributación conjunta de la unidad familiar, no mediante la aplicación de otra tarifa, sino por el establecimiento de unas reducciones específicas en la base imponible. La tarifa tiene un tramo estatal y otro autonómico; este último puede ser distinto para cada Comunidad Autónoma.

Por su parte, la **base del ahorro** se somete también a una escala, si bien con menos tipos.

6º Como en la práctica totalidad de los impuestos estatales, en el IRPF rige el sistema de **autoliquidación** por el contribuyente, sin perjuicio de las facultades de la Administración tributaria para su comprobación e investigación.

Precisiones **1)** La **regulación básica** del IRPF se encuentra en la L 35/2006 (LIRPF); en su Reglamento, aprobado por RD 439/2007 (RIRPF); y en la Orden Ministerial que regula cada año la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos para pequeños empresarios.

2) La L 22/2009 regula el actual **sistema de financiación de las CCAA** de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, elevando el **porcentaje de cesión** del IRPF al 50% y admitiendo que las CCAA asuman determinadas competencias normativas (LIRPF art.3).

15

MIRPF
nº 55 s.,
95 s.

SECCIÓN 1

Ámbito de aplicación. Hecho imponible

20	I. Ámbito de aplicación	25
MIRPF	II. Hecho imponible	85
nº 150 s.,	III. Atribución de rentas	270
640 s.	IV. Tributación familiar	305

I. Ámbito de aplicación

(LIRPF art.4 y 5)

25	A. Territorialidad	30
MIRPF	B. Ámbito personal	35
nº 150 s.		

A. Territorialidad

(LIRPF art.4 y 5)

30 El IRPF se aplica en todo el territorio español. Con ello se designa el territorio peninsular, las Islas Baleares, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla y sus dependencias.

MIRPF
nº 155 s.,
170 s.,
185 s.,
225 s.

La organización territorial del Estado en CCAA y el diferente grado de reconocimiento de competencias tributarias, obliga a entender lo afirmado sin perjuicio de los **regímenes tributarios forales** de Concerto (territorios históricos del País Vasco; ver nº 200 s. Memento Fiscal Foral 2022) y Convenio (Comunidad foral de Navarra; ver nº 6010 s. Memento Fiscal Foral 2022). Por otra parte, las CCAA tienen competencias normativas en lo que se refiere al mínimo personal y familiar, tarifas y deducciones en la cuota, bajo determinados requisitos y en relación con las personas físicas con residencia habitual en la respectiva Comunidad. En consecuencia, se debe tener en cuenta la normativa estatal (que sigue regulando la gran mayoría de los aspectos del Impuesto) y también la normativa que, en relación a las citadas materias, haya aprobado la Comunidad Autónoma en la que se resida.

Además, la posible existencia de situaciones de doble imposición internacional exige condicionar todo lo anterior a lo dispuesto en los **tratados y convenios internacionales** que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno (fundamentalmente, convenios para evitar la doble imposición, ver nº 7900 s.).

Precisiones Por lo que se refiere a **Ceuta y Melilla**, no cabe hablar de régimen diferenciado por razón del territorio, tan solo debe reseñarse la existencia de un incentivo específico en relación con las rentas allí obtenidas (nº 2515 s.).

B. Ámbito personal

(LIRPF art.8 s.)

35 El IRPF somete a gravamen a:
- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en **territorio español** (nº 42), con independencia de su nacionalidad, si bien existen algunas excepciones (nº 50 y nº 52).
- Excepcionalmente, los residentes en el **extranjero** que se hallen en las situaciones expuestas en el nº 48 y los que cambien su residencia a una jurisdicción no cooperativa en determinadas condiciones (nº 42).

MIRPF
nº 300 s.

El IRPF grava la totalidad de la renta obtenida, con independencia del lugar donde se haya producido y de la residencia del pagador.

Precisiones **1)** Las personas físicas que **no** tienen su **residencia habitual** en España no están sometidas al IRPF sino al IRNR, quedando obligadas a tributar en este último por los rendimientos, ganancias patrimoniales e imputaciones de renta producidos en territorio español (ver nº 7550 s.).

2) Respecto a la opción de tributación por el IRPF para **residentes de la UE** o del EEE, ver nº 7580 s.

3) Por otro lado, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su **desplazamiento a territorio español**, pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo su condición de contribuyentes del IRPF, siempre que se cumplan ciertos requisitos (nº 65 s.).

Residencia habitual (LIRPF art.8 y 9; LGT art.48) Es la noción de residencia habitual la que motiva la condición de contribuyente por este Impuesto, con la salvedad de las posibles reglas especiales de convenios o tratados internacionales (nº 7900 s.).

En este sentido, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando concurra cualquiera de las dos circunstancias siguientes:

a) Que permanezca **más de 183 días**, durante un año natural, en territorio español (no se exige que sean consecutivos, por lo cual pueden ser alternos, pero deben computarse independientemente por cada año natural).

Las **ausencias esporádicas** del contribuyente se consideran como permanencia en España, salvo que aquél acredite su residencia fiscal en otro país.

En el supuesto de territorios o países calificados como **jurisdicciones no cooperativas** (nº 15387), la Administración tributaria puede exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Para la determinación del período de permanencia en territorio español no se computan las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de **colaboración cultural o humanitaria**, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas.

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

Además, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el **cónyuge** no separado legalmente y los **hijos** menores de edad que dependan de aquél.

Cuando una persona física de nacionalidad española acredite su **nueva residencia fiscal** en un país o territorio considerado como **jurisdicción no cooperativa**, no perderá su condición de contribuyente por el IRPF español ni en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes.

Precisiones 1) EL TS 28-11-17, EDJ 252275; 28-11-17, EDJ 252276; 28-11-17, EDJ 252277 ha aclarado el concepto de **ausencia esporádica** indicando que el mismo debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida. Por ello, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una **beca de estudios**, no puede considerarse como una ausencia esporádica a efectos de atraer su residencia fiscal a territorio español. Este criterio ha sido aplicado posteriormente por la DGT a supuestos distintos de las becas de estudios, extendiéndose a todos aquellos casos en los que el contribuyente acredite su **permanencia física** fuera de España durante un período continuado superior a 183 días (DGT CV 31-3-20; CV 3-6-21).

2) No se prueba la residencia fiscal con **tarjetas de residencia o pasaportes** ni con otros documentos no autenticados (TEAC 4-12-98; AN 27-6-02, EDJ 135186).

3) En el caso de que las autoridades fiscales de otros Estados no emitan certificados de residencia fiscal -como ocurre con Arabia Saudí-, para acreditar la residencia se admiten **otros medios de prueba**, tales como los documentos en que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente (DGT CV 4-3-13; CV 31-3-20).

4) A falta de una definición más precisa, el **núcleo de intereses** del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes. Puede asimismo admitirse el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas (DGT 27-4-92; TSJ Madrid 14-11-17, EDJ 272231; 16-5-19, EDJ 724216; AN 30-3-17, EDJ 52912), sin que deba tener en cuenta la renta derivada de una donación percibida en el extranjero (DGT CV 22-5-20).

5) La presunción de la residencia en España si residen aquí el **cónyuge** no separado legalmente y los **hijos menores**, admite prueba en contrario. Así, en el caso de un trabajador desplazado en el extranjero con su mujer e hijos menores residiendo en España, en la medida en que pueda acreditar su residencia fiscal en otro país, solamente podrá ser considerado residente fiscal en España si de forma directa o indirecta tuviera en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (DGT CV 5-6-15; CV 24-5-16).

6) Los **trabajadores transfronterizos** son contribuyentes por el IRPF cuando tengan su residencia en España (DGT CV 2-11-05; CV 18-2-09; CV 14-5-09). Por el contrario, no adquiere la residencia fiscal en España un trabajador que se desplaza diariamente de Andorra a España para trabajar, volviendo a Andorra (lugar en el que puede acreditar que es residente fiscal) al finalizar su jornada laboral (DGT CV 4-4-18). Todo ello sin perjuicio de las reglas especiales que se contengan en los convenios de doble imposición.

7) Si, en un período impositivo, una persona física es residente fiscal en España y, al mismo tiempo, puede ser considerado residente en otro país de acuerdo con la legislación interna de este último, se produce un **conflicto de residencia** entre ambos Estados que debe ser resuelto conforme a lo expuesto en nº 7913 (DGT CV 8-2-16; CV 2-11-17).

46
MIRPF
nº 384

Residentes en España según su Comunidad Autónoma (LIRPF art.72; L 22/2009 art.28) a) Residentes en **País Vasco y Navarra**. De acuerdo con el Concierto y el Convenio con estas Comunidades de régimen foral especial (ver nº 100 s. Memento Fiscal Foral 2022), deben tributar de acuerdo a la normativa foral, aunque respetando las normas de armonización. El criterio que decide la residencia en territorio común o foral es la **permanencia** por más de 183 días durante el año natural.

b) Residentes en las **restantes CCAA**. Se aplica la normativa estatal y, dependiendo de la Comunidad en la que tengan su residencia, la normativa sobre mínimos personales y familiares, tarifas y deducciones que apruebe su Comunidad Autónoma. Tres **criterios** determinan que las personas físicas residentes en España lo sean en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma:

- La **permanencia** por más días del período impositivo. A tal fin, se computan las ausencias temporales, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que permanece en el territorio donde se halle su vivienda habitual (nº 2477 s.).

- En defecto del anterior, se consideran fiscalmente residentes donde tengan su principal **centro de interés**, identificado como aquel donde obtenga la mayor parte de las siguientes **rentas**: rendimientos de trabajo, de capital inmobiliario, ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles y rendimientos de actividades económicas. Tales rentas se entienden obtenidas donde radique el centro de trabajo, donde esté situado el inmueble, o donde esté situado el centro de gestión de cada actividad empresarial o profesional, respectivamente.

- En defecto de los anteriores, se considera residente en el lugar de su **última residencia** declarada a efectos del IRPF.

Adicionalmente, se establecen diversas cautelas tendentes a impedir cambios artificiales de residencia entre distintas CCAA.

Precisiones Los criterios indicados anteriormente resultan aplicables para determinar la residencia habitual en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla (DGT CV 16-5-17).

48
MIRPF
nº 348 s.

Casos particulares. Diplomáticos y funcionarios (LIRPF art.10) Quedan sometidos al IRPF como contribuyentes -es decir, como si tuvieran su residencia habitual en territorio español- las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores que tengan su **residencia habitual en el extranjero** por ser:

a) Miembros de **misiones diplomáticas** españolas, como jefe de la misión, o como personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios.

b) Miembros de las **oficinas consulares** españolas, como jefe de la misma, funcionarios o personal de servicios. No se consideran contribuyentes los vicecónsules o agentes consulares honorarios y el personal dependiente de estos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español, como miembros de **delegaciones y representaciones permanentes** acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

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

La regla especial, en estos cuatro casos, no actúa si la persona a que se refiere no es funcionario público en activo o titular de cargo o empleo oficial, y fuera residente habitual en el extranjero antes de acceder a alguna de las cuatro condiciones enumeradas.

Tampoco actúa, en ninguno de los cuatro casos, para los cónyuges ni para los hijos menores cuando ya fueran residentes en el extranjero antes de acceder su cónyuge, padre o madre a alguna de las mismas cuatro condiciones.

Precisiones Si una persona de nacionalidad española traslada su residencia al extranjero como consecuencia de su contratación por el **Consulado de España** en aquel país, tendrá la consideración de contribuyente del IRPF. Sin embargo, si ya tenía su residencia habitual en el extranjero antes de adquirir la condición de personal laboral del Consulado, no será contribuyente por dicho Impuesto (DGT CV 9-1-20).

50
MIRPF
nº 353 s.

Diplomáticos y funcionarios extranjeros destinados en España (LIRPF art.9.2) A título de **reciprocidad**, los extranjeros que sean residentes en España como consecuencia de condiciones análogas a las expuestas en el nº 48, no se consideran contribuyentes por el IRPF.

Ello no excluye, de una parte, su posible tributación como no residentes; de otra, la eventual aplicación de normas específicas derivadas de **tratados internacionales**.