

Consulta – IRPF – residencia habitual

INFORME

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es una persona física que ha residido en Madrid con su familia durante los últimos años. El 28 de diciembre de 2010 reingresó en la Administración Pública, después de permanecer en excedencia voluntaria durante 20 años. El destino que se le asignó fue la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de Bizkaia, en la que ha trabajado durante todo 2011. No obstante, en la medida en que tiene autorizado el teletrabajo, únicamente ha permanecido en Bilbao desde las 13 horas de los lunes hasta las 13 horas de los jueves (momento en el que regresa semanalmente a Madrid). Todo lo cual, según afirma, puede acreditar mediante tickets de autobús. La vivienda habitual del compareciente radica en Madrid, por lo que durante 2011, de lunes a miércoles, se ha alojado, de forma indistinta, en diferentes hostales de Bilbao y en casa de unos familiares en Vitoria. En 2012, va a ser transferido al Gobierno Vasco.

CUESTIÓN PLANTEADA

1) Dónde debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011, si en Bizkaia o en Madrid, así como los documentos que debe conservar para acreditar su residencia efectiva.

2) En el supuesto de que tenga que tributar ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, si deberá comunicar algún domicilio radicado en la Comunidad Autónoma del País Vasco, y si estará obligado a empadronarse en él.

3) Si, el hecho de que en 2012 sea transferido al Gobierno Vasco, afectará a lugar en el que tenga que presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de este ejercicio.

CONTESTACIÓN

Con respecto a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el que se recoge que: *"Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa"*.

De donde se deduce que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Los contribuyentes integrados en una unidad familiar con residencia en territorios distintos que opten por la tributación conjunta, deben tributar ante la Administración del lugar donde tenga su residencia habitual el

miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Estas reglas deben completarse con lo indicado en el artículo 43 del mismo Concierto Económico, en el que se establece que: *"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas: - Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; (...) Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. - Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. - Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...) Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto. Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.ª*

del capítulo III de este Concierto Económico. Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento. Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización. b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la 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 del territorio de residencia anterior al cambio. c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio. (...) Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a

que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo”.

En lo que respecta a la normativa foral vizcaína, estos preceptos se desarrollan en los artículos 2 y 3 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en el primero de los cuales se indica que: “Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1. A título de contribuyente: a) A las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 99 de esta Norma Foral, tributarán a la Diputación Foral de Bizkaia cuando tenga su residencia habitual en este territorio el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable. A los efectos del cálculo de la mayor base liquidable, a los contribuyentes no residentes en Bizkaia se les aplicará la normativa que les corresponda. (...)”.

A lo que el artículo 3 de la citada NFIRPF añade que: “1. Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1.ª Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. (...) Salvo

prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en Bizkaia cuando radique en este territorio su vivienda habitual. 2.ª Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en Bizkaia más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas. 3.ª Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda. (...)”.

De conformidad con todo lo anterior, para establecer dónde debe tributar un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que atender al lugar en el que tenga su residencia habitual en el período impositivo de que se trate, según las normas previstas en los artículos 43 del Concierto Económico y 3 de la NFIRPF.

En concreto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- a) Criterio de permanencia. Cuando permanezcan en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco

cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.

- b) Criterio del principal centro de intereses. En los supuestos en los que no sea posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en el País Vasco cuando obtenga en él la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).
- c) Criterio de la última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual de sujeto pasivo atendiendo a los criterios anteriores, se considera que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha indicado, estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio de permanencia. Sólo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resulta posible fijar la residencia del contribuyente, éste debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada.

En el supuesto planteado, el consultante afirma que, a lo largo de 2011, ha permanecido en territorio común más días del período impositivo de los que ha permanecido en el País Vasco, en la medida en que, aun cuando ha trabajado en Bizkaia durante todo el ejercicio, únicamente ha pernoctado en el País Vasco (bien en este Territorio Histórico, bien en Álava) tres días a la semana. En particular, el compareciente señala que, en la

medida en que tiene autorizado el teletrabajo, sólo ha permanecido en Bizkaia semanalmente de lunes a las 13 horas a jueves a las 13 horas. Además, su vivienda habitual radica en Madrid.

Consecuentemente, se considera que debe entenderse que el consultante ha residido en territorio común durante el ejercicio 2011, al haber permanecido en él durante más días del período impositivo, con independencia dónde radique su principal centro de intereses. Por lo que, siendo así las cosas, deberá presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio ante la Administración competente de territorio común.

La residencia habitual, y más concretamente la permanencia de un contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tal y como se indica en el artículo 104 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), según el que: *"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa. 2. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo. (...)".*

La valoración de las pruebas que, en su caso, puedan aportarse, corresponde a los órganos competentes para la gestión e inspección de los tributos.

Adicionalmente, cabe indicar que la determinación de la competencia para exaccionar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe llevarse a cabo mediante la aplicación de las reglas establecidas en los artículos 6 y 43 del Concierto Económico. Por

lo que el hecho de que el consultante pueda ser transferido a la Administración del País Vasco, o de que se encuentre empadronado en uno u otro territorio, no alteran las conclusiones alcanzadas en esta respuesta.

Por último, tal y como se indica en el artículo 43.Cinco del Concierto Económico, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden comunicar los cambios de residencia, de territorio común a territorio foral y viceversa, mediante la presentación de la autoliquidación del Impuesto.

