

En la Villa de Bilbao, a 20 de mayo de 2011, reunido el Tribunal Económico-administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente

## **ACUERDO**

Vistas las actuaciones seguidas en la reclamación económico-administrativa n.º 203/2011, promovida por D./D.<sup>a</sup> XXX, contra Acuerdo del Servicio de Tributos Directos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- La parte actora presentó en 16 de junio de 2010 declaración por el concepto y ejercicio anteriormente señalados, en la que consignó una cantidad a ingresar de 434,65 euros.

SEGUNDO.- El Servicio de Tributos Directos practicó liquidación provisional en la que rectificó la declaración anteriormente citada, con un resultado final a ingresar de 1767,39 euros.

TERCERO.- Contra la citada liquidación se promueve en 23 de febrero de 2011 la presente reclamación económico-administrativa, solicitando la parte actora la rectificación de la liquidación provisional practicada, aportando cuantos documentos estima pertinentes en defensa de su derecho.

CUARTO.- En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-administrativo Foral es competente para el conocimiento y la resolución en única instancia de la presente reclamación por aplicación de lo prevenido en los artículos 234 y 236 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil a tenor de lo preceptuado en los artículos 238 y 240 de la Norma Foral citada.

SEGUNDO.- La cuestión planteada en la presente reclamación equivale a determinar si el recurrente tiene derecho a deducir cuantía alguna en concepto de inversión en vivienda habitual, debiendo determinar con carácter previo si esta Hacienda Foral es o no competente para exaccionar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2009, en virtud de la residencia habitual de la parte actora.

TERCERO.- La parte actora, en el plazo habilitado al efecto, presentó autoliquidación por el concepto y ejercicio referido, con resultado ingresar de 434,65 euros, señalando en su carátula como domicilio fiscal la vivienda sita en AAA de Chiclana (Cádiz), y deduciendo por inversión en vivienda habitual la cantidad de 1727,86 euros. En fecha 15 de diciembre de 2010 el Servicio de Tributos Directos practicó la liquidación objeto de impugnación con un resultado a ingresar de 1767,39 euros, eliminando la citada deducción por inversión en vivienda habitual, señalándole que se debe a la siguiente causa cuya clave corresponde a la contenida en la propia liquidación: “ A) Deducción improcedente. (art.80 a 95 de la Norma Foral 6/2006). No acredita que se trate de su vivienda habitual”.

En la presente instancia el recurrente señala que: “1º) Que desde el año 2005 es vecino de la localidad de Chiclana de la Frontera ( Cádiz). 2º) Que hasta dicho año como vecino de Balmaseda, presentó sus declaraciones de renta ante la Diputación Foral de Vizcaya. 3º) Que de acuerdo con la normativa vigente las declaraciones de la renta durante su residencia en Chiclana de la Frontera (Cádiz) las presentó ante la Hacienda Estatal donde deducía su vivienda habitual. 4º) A partir del 30 de noviembre de 2008, perdió su puesto de trabajo (...). 5º) Con fecha 2 de febrero de 2009, se trasladó a la localidad de Cruces (Vizcaya) donde consiguió un puesto de trabajo por un año. 6º) Dado que durante el ejercicio 2009 estuvo más de 6 meses trabajando en Vizcaya, fue informado de que tenía que presentar su declaración de renta del 2009 en la Hacienda Foral de Vizcaya.(..) 9º) Que en la actualidad el recurrente esta estudiando en la ciudad de Adelaida (Australia) desde enero de 2011. Se adjunta documento visa de estudiante.

Fundamentos de Derecho: (...). 2º) Que queda acreditado con la documentación presentada en la declaración (...), el traslado se debió a motivos de trabajo y la vivienda es la habitual desde el año 2005, en Chiclana de la Frontera (Cádiz), donde esta empadronado el recurrente.

Entendiendo: 1º) Que queda acreditada la residencia en la localidad de Chiclana de la Frontera (...) Siendo el domicilio para notificaciones actual en Balmaseda, C/ BBB, el mismo que se utilizó mientras estuvo trabajando en Cruces el recurrente. (...). 3º) Que se trata de un error por parte de esa Administración al no considerar vivienda habitual, la desgravada en el ejercicio 2009, habida cuenta de lo reflejado en el art. 89 de la Norma Foral 6/2006.

Aporta: Copia de la carta donde se comunica la rescisión e los servicios prestados (Documento 1). Solicitud de prestación contributiva (Documento 2). Visa de estudiante de Australia. “Documento 3). Informe de Vida Laboral ( Documento 4). Documento mecanizado en tramites en línea del Ministerio de Trabajo. ( Documento 5)”.

CUARTO.- A este respecto, resulta de aplicación, lo dispuesto en el artículo 6 del Concierto Económico con el País Vasco (el Concierto), aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, en virtud del 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. (...)"*. De donde se desprende que los contribuyentes deben tributar ante la Administración, de territorio foral o de territorio común, en la que tengan su residencia habitual durante cada período impositivo, aplicando la normativa vigente en el mismo. Para lo cual el artículo 43 del Concierto determina 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 permanezca en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...) Para determinar el período 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. (...)"*.

En este sentido, la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), regula en su artículo 2 que: *"Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1º A título de contribuyente: a) A las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia"*.

Mientras que el citado artículo 3 de la NFIRPF prevé 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.(...). 2ª 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. 3ª 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 en el 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 reglas previstas en los artículos 43 del Concierto Económico y 3 de la NFIRPF. 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 fuera posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada. Consecuentemente, en el supuesto planteado, el consultante deberá tributar en 2009 ante la Hacienda Foral de Bizkaia, aplicando la normativa del Impuesto vigente en este territorio, al haber permanecido aquí durante un mayor número de días del citado período impositivo.

Por otro lado, y dada la relevancia que de cara al posterior análisis tendrá la pretendida aplicación por parte del reclamante de la deducción por inversión en vivienda habitual, procede traer a colación el artículo 89 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual señala: *1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 18 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos originados por dicha adquisición que hayan corrido a su cargo. Asimismo, podrán aplicar una deducción del 18 por 100 de los intereses satisfechos en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo. 2. La deducción máxima anual, por la suma de los conceptos a que se refiere el apartado 1 anterior, será de 2.160 euros. 3. La suma de los importes deducidos por cada contribuyente por los conceptos a que se refiere el apartado 1 anterior, a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000 euros minorada, en su caso, en el resultado de aplicar el 18 por 100 al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión en los términos previstos en el artículo 51 de esta Norma Foral(...). 8. A los efectos de este Impuesto, se entenderá por vivienda habitual, aquélla en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como la inadecuación de la vivienda al grado de discapacidad del contribuyente, o de un ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho, que conviva con el contribuyente, o de alguna persona que genere el derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra de este impuesto, separación matrimonial o extinción de la pareja de hecho, traslado laboral, obtención de primer empleo o de otro empleo, circunstancias de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda en el citado plazo, u otras circunstancias análogas.*

QUINTO.- Una vez expuesto lo anterior, en el presente caso, la cuestión planteada se centra, de un lado, en la competencia de esta Hacienda Foral y, de otro lado, en la aplicabilidad de la deducción por vivienda habitual, confluyendo, ambas, en la necesidad de determinar si cabe considerar suficientemente acreditada la residencia habitual en la citada vivienda sita en Chiclana de la Frontera (Cádiz) durante el ejercicio 2009. En este sentido, es preciso señalar que, de la documentación obrante en actuaciones se advierte que si bien de un lado, el recurrente en la carátula de su autoliquidación del concepto y ejercicio impugnados consignó como domicilio fiscal la vivienda sita en AAA de Chiclana de la Frontera (Cádiz), deduciendo los intereses y amortizaciones del préstamo concedido por Barclays el 19 de enero de 2005 y, de otro lado, la presentación de su autoliquidación del concepto y ejercicio impugnados, en esta Hacienda Foral, hecho este avalada con el Certificado de su vida laboral, donde se aprecia que la parte actora estuvo trabajando en la Auto Escuela DDD, S.L., desde el 02/02/ 2009 hasta 28/02/2010, residiendo durante dicho periodo, tal y como alega el recurrente en la vivienda sita en Balmaseda (Bizkaia) C/ BBB, domicilio este que asimismo consta en el DNI aportado a las presentes actuaciones, expedido el 07/07/2009 con validez hasta el 07/07/2011. De lo expuesto se advierte que el recurrente durante el ejercicio 2009 estuvo residiendo en Bizkaia más de 183 días, por lo que es correcta la presentación de su autoliquidación en la Hacienda Foral de Bizkaia.

.SEXTO.- Respecto a la deducción por inversión en la vivienda de Chiclana de la Frontera, de lo expuesto en le Fundamento Jurídico anterior, ha quedado fehacientemente acreditado que durante el ejercicio 2009 la vivienda de Balmaseda constituyó la residencia habitual de la parte actora, lo que implica la falta de ocupación del inmueble de Chiclana de la Frontera, de lo que se infiere que los hechos señalados por el recurrente relativos a que la vivienda de Chiclana de la Frontera ha constituido su residencia habitual desde el 2005 hasta el 2009 y que por motivos laborales ha tenido que cambiar su residencia a Balmaseda, no es aplicable al presente caso, dado que a tenor de la normativa citada, dicha excepción se contempla para el caso que el recurrente tuviese que adquirir otra vivienda por motivos laborales, circunstancia que no se da en el presente caso, dado que la vivienda de Balmaseda donde ha residido durante el ejercicio 2009, es propiedad de sus padres. Por otra parte el hecho que haya constituido desde el 2005 hasta el 2009 su residencia con carácter habitual y de manera permanente, consolida las deducciones practicadas por la citada vivienda durante dichos ejercicios. y, por el contrario, desde dicho momento en que la vivienda deja de constituir su residencia habitual, éste pierde el derecho a practicar la deducción por las cantidades que desde ese momento satisfaga relacionadas con su adquisición. Así, tal y como se ha indicado más arriba el recurrente no podrá practicar deducción por las cantidades destinadas a su adquisición hasta su traslado efectivo a dicho inmueble, debiendo señalarse a tal efecto que, si el recurrente permaneciera un mayor número de días del periodo impositivo en territorio común, entonces debería tributar ante la Administración competente del mismo.

De lo expuesto, procede concluir declarando, por tanto, ajustada a derecho la actuación seguida por esta Administración de Tributos Directos en la liquidación provisional practicada, en lo

que a eliminar las deducciones por adquisición de vivienda habitual se refiere, no procediendo acceder, en consecuencia, a la pretensión aducida por el reclamante en la presente instancia.

Por todo lo cual este Tribunal en Sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, quedando confirmado, en consecuencia, el acto administrativo recurrido.