

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Concierto Económico y residencia habitual en el País Vasco: una cuestión de indicios (Comentario a la Sentencia nº 265/2019 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2019)

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra*

RESUMEN:

El Tribunal Supremo anula la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, en la medida en que considera que los indicios existentes, algunos de ellos no suficientemente ponderados por el órgano administrativo, llevan a considerar que la persona física ha permanecido un mayor número de días en territorio común. El órgano judicial no sólo corrige la valoración de los indicios, sino que resuelve el conflicto aplicando una regla diferente de la empleada por la Junta.

Palabras clave: residencia fiscal, Concierto Económico, puntos de conexión, indicios, impuestos directos

ABSTRACT:

The Supreme Court has cancelled the decision issued by the Arbitral Body created by the Agreement between the Central Government and the Basque Country, as the existing circumstantial evidences suggest that the individual remained a longer period in Spain's common territory than in the Basque Country. According to the new estimation of evidences, the Court solves the conflict through a different provision.

Key Words: tax residence, connecting factors, circumstantial evidences, direct taxation

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La residencia habitual en el País Vasco es un punto de conexión fundamental para la articulación del poder tributario vasco con el del Estado, cuya importancia se aprecia desde los primeros artículos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se regula el Concierto Económico. Pese a ello, es un concepto que no aparece regulado hasta el artículo 43, dentro del apartado relativo a las "normas de gestión y procedimiento". La elección legislativa contrasta con la adoptada en el Convenio Económico entre el Estado y Navarra, donde la residencia habitual aparece regulada en sus artículos iniciales, dentro de las denominadas "normas comunes de armonización tributaria del Convenio Económico". Pese al carácter equívoco de esta última expresión, a nuestro juicio refleja mucho mejor la importancia real de un concepto cuya virtualidad se extiende más allá de la gestión de los tributos.

La residencia habitual en el País Vasco sólo se predica de las personas físicas, no de las personas jurídicas y entidades, a efectos de articular las competencias tributarias del País Vasco en algunos de los impuestos más importantes (p. ej., IRPF e ISD). Tiene como presupuesto la residencia fiscal en España, lo que implica que el Estado, en cuanto titular del poder tributario originario, delimita el alcance personal de los tributos españoles, entre los que figuran los tributos forales. Es ésta una cuestión que suele pasar desapercibida pero que obliga a introducir algunas precisiones acerca del alcance de las competencias tributarias de las Haciendas vascas.

El Concierto no define la residencia habitual en España, lo que obliga a acudir a la normativa del Estado y, más concretamente, a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. La residencia es el criterio principal de sujeción al IRPF y, por extensión, a otros tributos que integran el sistema tributario del Estado (p. ej., ISD, IP). Ahora bien, no cabe confundir ambos conceptos ya que hay residentes que no están sujetos al IRPF y no residentes que sí lo están, lo que evidencia la defectuosa redacción del Concierto en este punto. A nuestro juicio, a falta de una mayor precisión en el Concierto, la expresión no puede entenderse en otro sentido que el que se desprende de la LIRPF del Estado que es, por otra parte, el sentido con el que se utiliza en el resto del sistema tributario del Estado.

Desde esta perspectiva, las Haciendas vascas carecen de competencia para aplicar la normativa foral del IRPF a los denominados "supuestos especiales de obligación de contribuir" y, por tanto, no están legitimadas para exigir el IRPF a los nacionales españoles que sirven como miembros de misiones diplomáticas y consulares y, en general, a los funcionarios españoles en el extranjero. Dichas personas suelen estar sometidas al mismo tratamiento fiscal que los residentes en territorio español (IRPF, IP, ISD), pero las leyes reguladoras de los impuestos se refieren a ellas siempre de manera diferenciada. Lo mismo cabe decir en relación con la cláusula anti-paraíso prevista en el IRPF, aplicable a los nacionales españoles que, habiendo estado sometidos a la normativa foral del IRPF, trasladan su residencia a un paraíso fiscal. Dichas personas no tienen su residencia habitual en territorio español, como evidencia la propia redacción de la norma. No se trata

de una "residencia extendida", como a veces se ha sugerido, puesto que la propia norma reconoce abiertamente que se ha producido un cambio de residencia ("... acrediten nueva residencia fiscal...se aplicará en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia..."), sino de un supuesto de sujeción basado en la nacionalidad. Además, a diferencia de los representantes y funcionarios españoles en el extranjero, el hecho de que esta realidad sólo aparezca contemplada a efectos del IRPF dificulta cualquier intento de reconducirla a la noción de residencia en territorio español, que el Concierto utiliza no sólo para articular las competencias tributarias en materia de IRPF, sino en relación con otros impuestos.

Sólo pueden tener su residencia habitual en el País Vasco quienes previamente tienen su residencia habitual en territorio español. La residencia fiscal en el País Vasco es una especie de extensión o de complemento de la residencia en territorio español. Básicamente cabe distinguir las siguientes situaciones:

- a) Con carácter general, una persona es residente fiscal en España cuando permanece en territorio español más de 183 días del periodo impositivo. Para que, además, tenga su residencia habitual en el País Vasco es preciso que estén presentes un mayor número de días en territorio foral y, en caso de que no pueda determinarse dicha circunstancia, a través de otras reglas de aplicación sucesiva.
- b) También son residentes fiscales en España quienes no cumplen con la condición de permanencia referida, pero tienen en territorio español el núcleo o la base de sus actividades económicas o profesionales o de sus intereses económicos, en cuyo caso la residencia habitual en el País Vasco viene determinada por la localización de dicho núcleo o base en territorio vasco.
- c) Por último, el régimen se completa con una presunción basada en la residencia familiar. Se presume que el sujeto tiene su residencia fiscal en España cuando el cónyuge no separado y los hijos menores que de él dependen tienen su residencia habitual en territorio español. Si la familia reside en el País Vasco, el contribuyente tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Volviendo al supuesto general, es decir, a quienes permanecen más de 183 días en territorio español, la residencia en el País Vasco se atribuye por medio de un sistema de reglas de aplicación, originariamente creado para el sistema común de financiación autonómica (art. 27 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre).

Primero, como ya hemos anticipado, es residente fiscal en el País Vasco quien permanece en territorio foral un mayor número de días, a cuyos efectos se computan las ausencias temporales, de manera similar a lo que ocurre con las ausencias esporádicas a efectos del cómputo de la permanencia en territorio español. El periodo de referencia para determinar la mayor permanencia varía según se trate del IRPF, ISD, ITPAJD o el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Además, salvo prueba en contrario, una persona permanece en el País Vasco cuando en él radica su vivienda habitual. Pese a que ambas referencias actúan en favor de la atribución de la competencia a la Hacienda foral, su apreciación en la práctica no está exenta de dificultades. La vivienda habitual raras veces

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Concierto Económico y residencia habitual en el País Vasco: una cuestión de indicios
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

resulta aplicable por la dificultad de determinar donde se halla, mientras que el cómputo de las ausencias temporales requiere de un elemento intencional, como es el *animus manendi* del sujeto en territorio vasco.

La segunda regla, aplicable cuando no es posible determinar la mayor permanencia en territorio vasco, atribuye la residencia habitual en el País Vasco al sujeto que tiene su "principal centro de intereses" en territorio foral. No cabe confundir esta noción con conceptos similares que suelen utilizarse para determinar la residencia fiscal. No es el centro de intereses vitales, personales y familiares, en el sentido que propone la OCDE para resolver los conflictos de residencia en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Ni tampoco coincide exactamente con el núcleo principal o la base de los intereses económicos del contribuyente, un concepto jurídico indeterminado que, según los casos, apunta al lugar donde se encuentran las principales fuentes de renta e inversiones del contribuyente. El principal centro de intereses es el territorio donde el contribuyente obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF, sin perjuicio de determinadas exclusiones (rentas y ganancias derivadas del capital mobiliario, bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal, excepto el profesional).

En último término, si no es posible determinar si el principal centro de intereses está situado en el País Vasco a través del criterio anterior, la residencia se determina por la última residencia declarada a efectos del IRPF.

A partir de estas referencias vamos a examinar el conflicto de residencia resuelto por la STS nº 265/2019, de 28 de febrero.

Antecedentes: La Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 12 de mayo de 2017.

La Sentencia número 265/2019, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2019 (Ponente: José Díaz Delgado), estima el recurso planteado por la Administración del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 12 de mayo de 2017 (expediente 21/2012).

El conflicto tiene su origen en un escrito dirigido por la Agencia Tributaria de Administración Tributaria (AEAT) a la Diputación Foral de Vizcaya (DFB) que contenía una propuesta de cambio de domicilio fiscal con fecha 1.1.2007, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43. Nueve del Concierto. Transcurridos dos meses (cuatro meses a partir de la Ley 7/2014, de 21 de abril), ante la falta de contestación por parte de la DFB, la AEAT entendió que la Administración foral discrepaba de la propuesta, por lo que interpuso conflicto ante la Junta Arbitral al amparo del artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.

Para la resolución de la controversia, la Junta Arbitral acude al artículo 43 del Concierto que, como ya hemos referido, establece varias reglas de aplicación sucesiva. Por lo que se refiere al primer criterio, la mayor permanencia en territorio foral, cuando no puede probarse de manera directa, como ocurre en el presente caso, es necesario recurrir a la prueba por indicios o presunciones, cuyo estándar de valoración figura establecido en el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La Junta Arbitral aprecia la existencia de indicios en uno y otro sentido, como se desprende a continuación:

- Vivienda a disposición tanto en Madrid como en Vizcaya. Ambas fueron declaradas como domicilio en sendas cuentas de cotización ante la Seguridad Social.
- El obligado tributario está empadronado en la vivienda de Vizcaya.
- El domicilio de Madrid consta en el certificado de matrimonio.
- El sujeto manifestó en escritura notarial otorgada en Madrid el 19 de septiembre de 2011 que tenía su residencia en Vizcaya. No obstante, en la escritura se incorporaron unos certificados bancarios en los que figuraba como dirección la vivienda de Madrid.
- El obligado tributario tiene cuentas bancarias de su titularidad en Vizcaya y cuentas en las que figura autorizado en territorio común y, más concretamente, en Madrid, Valladolid y León.
- Es administrador de varias sociedades cuyo domicilio fiscal se encuentra fuera de Vizcaya. También es administrador de una entidad, origen de su grupo empresarial, que fue constituida y tiene su domicilio social en Vizcaya.
- Tres personas manifestaron no poder determinar dónde residía y otras dos, que residía en Madrid. En relación con estos dos últimos testimonios, ninguna de las personas figura identificada. De una de ellas, la que se hallaba en la vivienda de Vizcaya, no consta la relación con el obligado tributario, ni el motivo por el que se encontraba en su vivienda ni el fundamento del conocimiento de su domicilio. La otra persona es un conductor de autobús de línea que para junto a la vivienda de Madrid, quien manifiesta no haber adquirido su convicción por propio conocimiento, sino por el testimonio de unas viajeras.

Según la Junta Arbitral, la valoración de los indicios referidos no permite determinar de una manera concluyente el territorio en el que el sujeto permanece un mayor número de días del año, lo que le lleva a aplicar la segunda regla de atribución de la residencia habitual, el principal centro de intereses. En el expediente no consta, sin embargo, detalle alguno acerca de la composición y cuantía de la base imponible del IRPF, lo que lleva a la Junta Arbitral a aplicar la tercera regla, la última residencia declarada a efectos del IRPF. Pues bien, desde 1 de enero de 2007 hasta la fecha de su fallecimiento en 2015, el obligado tributario presentó sus declaraciones ante la Hacienda Foral, lo que lleva a la Junta Arbitral a concluir que la residencia habitual estaba en el País Vasco.

Frente a la resolución de la Junta Arbitral del País Vasco de 12 de mayo de 2017, la Administración del Estado interpuso el recurso contencioso-administrativo nº 512/2017 ante el Tribunal Supremo, cuyas líneas principales examinamos a continuación.

SENTENCIA N^o 265/2019 de la Sección 2^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2019

Tras la formalización de la demanda por el Abogado del Estado, la Sala de lo Contencioso acordó el recibimiento a prueba, mediante auto de 30 de mayo de 2018. La prueba documental solicitada se practicó con el siguiente resultado:

- El lugar de residencia del cónyuge se halla en Madrid y así resulta corroborado por las declaraciones de IRPF presentadas.
- El órgano de Administración de la sociedad cabecera del grupo fue, entre 2007 a 25.02.2010, un Consejo de Administración presidido por el obligado tributario. Todas las reuniones del consejo se celebraron en territorio común. Entre 25.02.2010 a 2015, el órgano de administración estuvo constituido por dos administradores solidarios. Por su parte, las Juntas Generales de Accionistas se celebraron en Madrid en 2007, 2008, 2009, 2012 (una de ellas), 2013, 2014 y 2015, y en Bilbao en 2010, 2011 y 2012 (una de ellas).
- El obligado tributario es titular unipersonal de cuatro cuentas corrientes abiertas en Bilbao y de dos cuentas abiertas en Madrid. Además, figura como apoderado de una cuenta corriente abierta en Bilbao y de cuatro cuentas abiertas en Madrid.

A la vista de las pruebas practicadas y de las que obraban en el expediente administrativo, el TS considera acreditado que el sujeto residió más tiempo en territorio común que en el País Vasco, desde 1.1.2007 hasta la fecha de su fallecimiento, en todos los ejercicios, sobre la base de las siguientes consideraciones:

- 1^o El contribuyente disponía de la facultad de utilizar una vivienda tanto en Madrid como en el País Vasco y estaba empadronado en esta última. También disponía de otra vivienda en Málaga. Ninguna de estas viviendas era de su propiedad, sino que correspondían a empresas del grupo y el sujeto tenía atribuido su uso. Es lógico pensar que residía en las distintas viviendas por temporadas, pero también que si contrajo matrimonio en septiembre de 2009 y su cónyuge residía en Madrid y prestaba servicios para la sociedad cabecera del grupo en Madrid, habría de pasar la mayor parte del tiempo con su cónyuge.
- 2^o No resulta acreditado que el sujeto manifestara residir en Vizcaya en la escritura otorgada el 19.9.2011, sino más bien parece que ese es el domicilio que debía figurar en su DNI. Por el contrario, existe el dato indubitado de que en los certificados bancarios que acompañaban a la escritura figura el domicilio de Madrid.
- 3^o El sujeto era titular de cuentas corrientes abiertas no solo en Bilbao, sino también en Madrid, y figura como apoderado de numerosas cuentas en Madrid y de una en Bilbao.
- 4^o Todas las sociedades en las que el contribuyente era administrador, incluida la sociedad cabecera de grupo, tienen su domicilio fiscal en territorio común. Para el TS, la Junta Arbitral no ponderó adecuadamente el hecho de que el

contribuyente era administrador de quince sociedades entre 2007 y 2015, de las cuales solo una de ellas tenía su domicilio social –que no fiscal– en Vizcaya. El hecho de que la cabecera de grupo tuviese su domicilio fiscal en Madrid, en todos los ejercicios, significa que la sede de dirección efectiva y la dirección de sus negocios, es decir, que el centro de decisión del grupo de empresas estaba situado en territorio común. Dicho de otra manera, la gestión del grupo y de la sociedad cabecera se realiza desde territorio común, donde se celebraron todos los Consejos de Administración, cuya presidencia correspondía al contribuyente, así como la mayoría de las Juntas Generales de Accionistas.

- 5º Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas testificales, sujeta a las reglas de la sana crítica según el artículo 376 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la Junta Arbitral cuestiona las declaraciones de la persona que se encontraba en la vivienda de Vizcaya porque no consta su identidad. No atribuye valor alguno al hecho de que esa persona se encontrara en la vivienda y que atendiera a los agentes tributarios cuando se personaron en ella, efectuando una declaración que aparece recogida en diligencia. De igual manera, tampoco toma en consideración el carácter espontáneo de la declaración del conductor de autobús, que no está influida por una relación de dependencia respecto del contribuyente. Se trata, además, de declaraciones no vinculadas entre sí y que han sido prestadas en distintos territorios. La coincidencia en dos testimonios obtenidos en tan distintas circunstancias dota de relevancia a las declaraciones testificales, que constituyen un indicio relevante de que el contribuyente tenía su domicilio en Madrid, donde residía la mayor parte del tiempo.
- 6º El hecho de que el cónyuge trabajara en una empresa del grupo en Madrid no es concluyente pero sí “un indicio muy significativo”.

En definitiva, una valoración conjunta de la prueba, aunque sea indiciaria, permite que, a través de un juicio de inferencia, se alcance “una conclusión razonable sobre el lugar en que pudo residir por más tiempo el contribuyente, resulta que todos los indicios apuntan a que el contribuyente residió la mayor parte del tiempo, desde 1.1.2007, en Madrid”. En consecuencia, anula la resolución de la Junta Arbitral y declara que el domicilio fiscal del contribuyente, desde 1.1.2007 hasta la fecha de su fallecimiento en 2015, estaba situado en Madrid.

Comentario

El TS se pronuncia sobre un conflicto abstracto de residencia habitual en el País Vasco en el que se cuestiona el lugar donde se halla la residencia habitual del obligado tributario, sin una referencia específica a una competencia de aplicación de un tributo determinado. Este tipo de conflictos han sido reconocidos por la STS de 17 de octubre de 2013, rec. nº 538/2012, a partir de lo dispuesto en el artículo 43.Nueve del Concierto.

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Concierto Económico y residencia habitual en el País Vasco: una cuestión de indicios
(Antonio Vázquez del Rey Villanueva)

Los conflictos de residencia tienen un carácter casuístico y su solución depende fundamentalmente de las pruebas e indicios que las respectivas Administraciones presentan ante el órgano que conoce del asunto. Con carácter general, se resuelven aplicando las normas generales sobre la carga y la valoración de la prueba y en este caso no nos encontramos ante una acepción. Los indicios de residencia alegados en el presente caso son los habituales en este tipo de conflictos (declaraciones de testigos, domicilio consignado en documentos, domicilio fiscal de las sociedades administradas, ubicación de las cuentas bancarias...). No obstante, según el TS, algunos de ellos habían sido escasamente ponderados o directamente ignorados por la Junta Arbitral, lo que le lleva a anular la resolución administrativa.

En el proceso de sustanciación de la controversia, la Hacienda foral ve inicialmente reforzada su posición con la presunción de veracidad que acompaña a las declaraciones del obligado tributario. El contribuyente había presentado sus declaraciones ante la Hacienda foral, lo que implica el reconocimiento de que su residencia fiscal estaba situada en el País Vasco. Corresponde, por tanto, a la Administración del Estado aportar indicios probatorios que permitan dudar de la veracidad de lo declarado.

Ahora bien, una vez generada la duda, las tornas cambian, se produce un reequilibrio de fuerzas y corresponde a cada Administración acreditar lo que interesa a su derecho. Es importante subrayar este aspecto porque, cuando el conflicto se sustancia ante la Junta Arbitral, no es infrecuente que la Administración foral se defienda alegando la insuficiencia de los indicios aportados por el Estado o que el Estado no ha acreditado el lugar donde se halla el domicilio fiscal del contribuyente. Con este proceder la Administración foral parece obviar el hecho de que las competencias tributarias del Estado dependen, no de que la Administración acredite la residencia en territorio común, sino de que, de acuerdo con los criterios establecidos, la residencia habitual en el País Vasco no resulte acreditada.

Pese a que el régimen de atribución de la residencia en el País Vasco tiene su origen en el sistema común de financiación autonómica, no cabe perder de vista que se trata de normas unidireccionales, dirigidas solo a atribuir competencias al País Vasco. El poder tributario originario del Estado hace que siempre sea competente, a menos que concurra el punto de conexión que atribuye la competencia al País Vasco. Dicho de otra manera, la AEAT no ha de acreditar el lugar concreto de residencia del sujeto, sino que basta con que pruebe, incluso mediante indicios, que el sujeto no tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Más allá de la diferente valoración de los indicios que realiza el Tribunal Supremo también es preciso señalar que la solución del conflicto se basa en una regla diferente a la que había aplicado la Junta Arbitral. Como ya sabemos, el Concierto atribuye la residencia habitual en el País Vasco a través de una serie de reglas de aplicación sucesiva. Para la Junta, las dos primeras reglas no permiten alcanzar una conclusión definitiva, lo que le lleva a resolver aplicando la última regla, el último domicilio declarado a efectos del IRPF. Para el TS, en cambio, la primera

regla basta para resolver el conflicto y, tras una valoración conjunta de los indicios probatorios, concluye que el domicilio fiscal “estaba situado en Madrid”.

La cuestión de hasta qué punto han agotarse las posibilidades de alcanzar una conclusión a partir de los indicios existentes antes de pasar a la segunda regla depende exclusivamente del convencimiento del órgano que conoce. Cabe recordar en este sentido que la STS de 5 de mayo de 2014, rec. 269/2013, siguiendo el criterio de la Junta Arbitral del Convenio de Navarra, señaló que “la regla relativa al centro de intereses tiene carácter subsidiario, sólo aplicable cuando se haya acreditado la permanencia del contribuyente en ambos territorios, pero no se haya acreditado que la permanencia en uno de ellos reúna los requisitos de duración establecidos en la regla primera del precepto”. En el presente caso, para el TS, la valoración conjunta de los indicios existentes permite concluir que existe una mayor permanencia en territorio común, sin necesidad de tener que recurrir al resto de reglas de atribución de la residencia.

BIBLIOGRAFÍA RECIENTE

- BURLADA ECHEVESTE, J. L.: “La residencia habitual y el domicilio fiscal en el concierto económico”, MERINO JARA, I. (dir.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer, 2018.
- MANZANO SILVA, E.: “La residencia habitual en el sistema tributario autonómico”, en MERINO JARA, I. (dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo nº 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 381-406.
- MERINO JARA, I.: “Concierto Económico y Junta Arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos”, Zergak: gaceta tributaria del País Vasco, nº 49, 2015, pp. 93 a 120.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “Algunas cuestiones problemáticas en relación a la residencia fiscal: especial incidencia en el Concierto Económico del País Vasco”, MERINO JARA, I. (dir.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer, 2018.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “La residencia como punto de conexión en el Convenio de Navarra”, en MERINO JARA, I. (dir.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer, 2018.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: “Residencia habitual y domicilio fiscal en el Convenio Económico de Navarra”, en MERINO JARA, I. (dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 407-430.