

Consulta nº 382/2020

ASUNTO:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Impuesto sobre el Valor Añadido. Residencia fiscal. Lugar de tributación.

NORMATIVA:

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, artículos 7, 8, 11, 26, 27, 29, 43, 46.

FECHA: 17/11/2020

CUESTION PLANTEADA:

El consultante es una persona física que manifiesta que hasta finales de febrero de 2020 ha estado facturando con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Cataluña y que a primeros de marzo lo ha trasladado a territorio guipuzcoano.

Cuestiones planteadas:

El consultante quiere saber dónde tiene que presentar los modelos correspondientes para declarar el IVA, retenciones de IRPF y declaraciones intracomunitarias, si a la Hacienda estatal, a la guipuzcoana o a ambas.

CONTESTACIÓN:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pagos a cuenta.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), regula en los artículos 7 a 12 los puntos de conexión que determinan la competencia de exacción de los pagos a cuenta en el IRPF.

El consultante no especifica en su escrito de consulta qué categoría de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF está obligado a practicar.

Los preceptos del Concierto que establecen los puntos de conexión para la exacción de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF son los siguientes:

“Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

(...)”

“Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Dos. Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.”

“Artículo 11. Otros pagos a cuenta.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

(...)”.

En consecuencia, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos del trabajo, la Administración competente para la exacción de los mismos será la correspondiente al lugar en el que se entiendan realizados los trabajos, teniendo en cuenta que en caso de que los trabajos se desarrollen en territorio común y vasco, o no se pueda determinar el lugar donde se realicen, el punto de conexión se localizará en el lugar en el que se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Este mismo criterio será de aplicación en el supuesto de que los trabajadores estén acogidos a la modalidad de teletrabajo.

De conformidad con lo anterior, en el caso de que los trabajos se realicen en territorio común, o bien cuando el punto de conexión sea el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora y éste se sitúe en territorio común, la Administración competente para la exacción de las retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo será la estatal y la obligación de retener o ingresar a cuenta se regirá por lo dispuesto en los artículos 99 y 101 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) y en el capítulo I del título VII y la sección 1ª del capítulo II del título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

En el caso de que los trabajos se realicen en el País Vasco, o bien cuando el punto de conexión sea el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora y éste se sitúe en el País Vasco, la Administración competente para la exacción de las retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio, en este caso Gipuzkoa, y la obligación de retener o ingresar a cuenta se regirá por lo dispuesto en los artículos 105 a 108 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFIRPF) y en el capítulo I del título VII y la sección 1ª del capítulo II del título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Por otra parte, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas, la Administración competente para la exacción de los mismos será la correspondiente a su residencia habitual.

Asimismo, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles, la Administración competente para la exacción de los mismos será la que corresponda con su residencia habitual.

En relación con las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a estas dos últimas categorías de rendimientos será necesario, en consecuencia, determinar el lugar donde radica la residencia habitual del obligado a retener o ingresar. A estos efectos, el artículo 43 del Concierto establece:

“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 período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

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.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

(...)

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.*

(...)"

En consecuencia, el consultante deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio en el que haya permanecido un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudir al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

Por lo tanto, si de acuerdo con los anteriores criterios el consultante tuviese la condición de residente habitual en territorio foral de Gipuzkoa deberá ingresar ante la Hacienda de este territorio las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos de actividades económicas y a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles de conformidad con lo establecido en los artículos 105 a 108 de la NFIRPF y en el capítulo I del título VII y los artículos 108 y 113 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Si, por el contrario, tuviese la condición de residente habitual en territorio común estaría obligado a ingresarlos en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en los artículos 99 y 101 de la LIRPF y en el capítulo I del Título VII y los artículos 95 y 100 del RIRPF.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Concierto establece en su artículo 26 lo siguiente:

“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado”.

Por su parte, el artículo 27. Uno del Concierto señala, con relación a la exacción del IVA, lo siguiente:

“Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.”

Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 del Concierto.

Por tanto, los contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 10 millones de euros deben tributar, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde se efectúen sus operaciones, ante la Administración donde se sitúe su domicilio fiscal.

Asimismo, aquellos contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior sea superior a 10 millones de euros y operen exclusivamente en un territorio, común o foral, deberán tributar íntegramente ante la Administración del territorio en el que operen.

En cambio, aquellos contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior sea superior a 10 millones de euros y operen en territorio común y territorio foral tributarán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo 28 del Concierto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27. Dos del Concierto “*Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”.*

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración de operaciones intracomunitarias, el artículo 46. Dos del Concierto establece lo siguiente:

“Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

- a. *Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.*
- b. *Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.*

(...).“

De los datos aportados en el escrito de consulta se podría deducir que el consultante desarrolla una actividad económica. En el caso de que fuese así, la declaración de operaciones intracomunitarias deberá presentarla ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dicha actividad.

Para poder determinar a qué Administración corresponde la competencia de inspección en el IVA hay que acudir al artículo 29. Seis del Concierto, que establece lo siguiente:

“Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a. *La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.*
- b. *La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:*
Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones

competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Quinta. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente.”

Por lo tanto, si el consultante desarrolla una actividad económica aplicará las siguientes reglas para determinar la Administración a la que debe presentar la declaración de operaciones intracomunitarias, que son las que el Concierto establece para determinar la competencia inspectora en el IVA:

- a. Si tributa en un único territorio estará sujeto a la competencia del órgano inspector de ese territorio y deberá presentar en dicho territorio la declaración de operaciones intracomunitarias.
- b. Si tributa en proporción al volumen de operaciones realizadas en ambos territorios, la competencia inspectora, y la administración ante la que se presenta la declaración de operaciones intracomunitarias, de determinará de acuerdo con las siguientes reglas:
 1. Si el consultante tiene su domicilio fiscal en territorio común estará bajo la competencia inspectora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, excepto si ha realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75% o más de sus operaciones, en cuyo caso la inspección corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio.

2. Si el consultante tiene su domicilio fiscal en territorio vasco estará bajo la competencia inspectora de la Diputación Foral en la que radique su domicilio fiscal, excepto si ha realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, en cuyo caso la competencia inspectora correspondería a la Administración del Estado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 83 y 84 de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.