

## Consulta nº 385/2020

### ASUNTO:

IRPF. Residencia habitual en el País Vasco. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

### NORMATIVA:

Ley 12/2002, Arts. 6, 43. LIRPF, 35/2006, Art. 72.

**FECHA:** 16/12/2020

### CUESTION PLANTEADA:

La consultante manifiesta que tuvo su residencia en un inmueble situado en Castelldefels hasta la fecha de su transmisión. El 5 de octubre de 2018 procedió a su venta, habiendo declarado en IRPF 2018 la ganancia patrimonial obtenida, solicitando la exención por reinversión en nueva vivienda habitual.

Tras dicha venta, se trasladó a un municipio de Bizkaia, donde se empadronó el 24 de octubre de 2018. Manifiesta que ha residido durante todo 2019 en su domicilio de Bizkaia.

El 2 de marzo de 2020 ha firmado un contrato de compraventa con arras penitenciales por una vivienda situada en Barcelona, en el que figura que ambas partes se comprometen a otorgar la escritura de compraventa como fecha límite el 13 de junio de 2020.

Cuestión planteada:

1. Ante qué administración (estatal o foral) ha de presentar su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2019.
2. Si se considera que la debe presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia:
  - ¿puede tener en cuenta los créditos fiscales que tiene reflejados en su última declaración presentada (la declaración de IRPF 2018 presentada ante la AEAT)?
  - si, en junio de 2020, trasladara su residencia a Barcelona, ¿se consideraría que la declaración presentada en Bizkaia no es correcta por no cumplir el traslado continuado de 3 años? En este caso, ¿tendría que presentar, y en qué plazo, una complementaria ante la Hacienda estatal?

### CONTESTACIÓN:

Para determinar qué administración (foral o estatal) resulta competente para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), debemos acudir a lo dispuesto en el Concierto.

En este sentido, el Concierto dispone lo siguiente:

*“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.*

*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.”*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto establece:

*“Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.*

*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.*

*Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:*

- a. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.*
- b. Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*
- c. Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*
- d. Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*

*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.*

*(...).*”

En consecuencia, el Concierto atribuye la competencia para la exacción del IRPF a la administración estatal o foral en función de la residencia habitual del contribuyente, estando ésta determinada prioritariamente por la permanencia en territorio común o foral un mayor número de días del período impositivo.

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

- › Criterio de permanencia: la permanencia en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el mismo cuando radique en él su vivienda habitual.
- › Criterio del principal centro de intereses.
- › Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

De conformidad con lo anterior, la consultante deberá ser considerada residente habitual en aquel territorio, foral vasco o común, en el que permanezca 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 la 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 acudirse al de ubicación del principal centro de intereses, considerando que esta circunstancia se produce donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas en el citado artículo 43).

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 dicha residencia es una cuestión de hecho que deberá acreditarse 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.

En el presente caso, a efectos de determinar si en 2019 la residencia habitual de la consultante estuvo en el País Vasco o en territorio común, debemos acudir en primer lugar al criterio de permanencia, computando, a efectos de determinar el número de días del período impositivo permanecido en cada territorio, común o foral, las ausencias temporales.

Al respecto, en su escrito, la consultante manifiesta que ha residido durante todo el ejercicio 2019 en su domicilio de Bizkaia, por lo que, en base a ello, habría permanecido en territorio foral un mayor número de días del período impositivo 2019, siendo residente fiscal en dicho territorio y, consecuentemente, resultando la Diputación Foral de Bizkaia la Administración competente para la exacción del impuesto de acuerdo con el artículo 6 del Concierto Económico.

No obstante, conforme a lo indicado más arriba, la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada por la consultante, relativa a la posible aplicación, en la declaración del IRPF 2019, de los créditos fiscales reflejados en la declaración del IRPF 2018 si, como se ha señalado en el punto primero, se considerase que en el ejercicio 2019 corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del IRPF sería de aplicación a la consultante la normativa reguladora del impuesto aprobada por esta Diputación Foral, concretamente la Norma Foral, concretamente la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, si la consultante trasladara su residencia a Barcelona en junio de 2020, habría que determinar de nuevo, con arreglo a lo establecido en los artículos 6 y 43 del Concierto, la administración (estatal o foral) competente para la exacción del IRPF 2020.

En cuanto a la posible aplicación de la presunción prevista en el artículo 43.Siete del Concierto, los requisitos que se establecen para la aplicación de la misma son los siguientes:

- › Que la base imponible del IRPF del ejercicio en el que tiene lugar el cambio de residencia habitual o del siguiente resulte superior en, al menos, un 50% a la base imponible del ejercicio anterior al cambio.
- › Que en el ejercicio en que se produce el cambio de residencia habitual la tributación efectiva por IRPF sea inferior a la que habría resultado por aplicación de la normativa del territorio de residencia anterior.
- › Que en alguno de los dos ejercicios siguientes a aquel en que se produce el cambio de residencia se vuelva a tener la residencia en el territorio de origen.

No obstante, la presunción no opera si la nueva residencia se prolonga de manera continuada por, al menos, tres años, correspondiendo al contribuyente probar su nueva residencia y su mantenimiento continuado durante los tres años.

Si, en el caso concreto de la consultante, se cumplieran todos los presupuestos de hecho previstos en este precepto se presumiría que el cambio de residencia no ha existido y estaría obligada a presentar la correspondiente declaración complementaria con los intereses de demora.

En cuanto al plazo de presentación de esta declaración complementaria, el artículo 72 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece, en su apartado 2, lo siguiente:

*“2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.*

*Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.*

*El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurran las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.”*

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 en los artículos 85 y 86 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.