CONSULTA 2023.1 IRPF – IVA. Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA u otros impuestos en el caso de una persona física que refiere un esquema de actividad, viajes y pernoctación semanal en ambos territorios, común y foral.

Esta consulta ha sido tramitada en virtud de lo establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto Económico), según el cual: «La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones: (…) b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes».

CONTENIDO DE LA CONSULTA

Persona física que presentó consulta tributaria en la que expone que en la actualidad vive, tiene su domicilio fiscal, desarrolla su actividad económica y tributa en Bizkaia, pero que en un futuro próximo va a vivir en Logroño, donde indica que tendrá su domicilio fiscal.

La persona consultante manifiesta que seguirá haciendo su actividad económica entre Logroño y Bilbao, permaneciendo en el piso de Logroño de lunes a miércoles. Asimismo, indica que los jueves y viernes estará en Bilbao, teletrabajando desde su autocaravana o visitando a clientes.

Los fines de semana estará en Bilbao con su familia.

CUESTIONES PLANTEADAS

La persona consultante desea conocer dónde tendrá que tributar por sus impuestos (IVA, IRPF, etc), según lo expuesto.

CONTESTACIÓN

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Concierto Económico, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), establece en el apartado Uno de su artículo 6 lo siguiente:

> «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.»

En consecuencia, para la resolución de la presente consulta, la primera cuestión que se ha de dilucidar es el lugar donde se encuentra la residencia habitual del contribuyente, conforme a las disposiciones contenidas en el Concierto Económico.

En relación con la residencia habitual, el apartado Uno del artículo 43 del Concierto Económico 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.
>
> (…)
>
> 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 concurran 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 base a lo establecido en este precepto, 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.

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

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia, se deberá presentar la autoliquidación del impuesto atendiendo a la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que deberá ser probada por el contribuyente -a requerimiento de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria, a quienes corresponde su valoración- por medios de prueba válidos en Derecho.

En consecuencia, el consultante deberá determinar, y en su caso acreditar, atendiendo a los criterios expuestos, en qué lugar ha permanecido durante más tiempo a lo largo del período impositivo.

En el supuesto planteado, el consultante afirma que a lo largo de 2022 ha permanecido en el territorio de Bizkaia desde el 1 de enero por lo menos hasta la fecha de presentación de la consulta (3 de mayo de 2022) lo cual supondría, al menos, 123 días del 2022 y que en un futuro próximo (sin determinar exactamente a partir de cuándo) comenzará a residir entre La Rioja y Bizkaia.

Atendiendo a lo que indica el propio contribuyente parece evidente que en el ejercicio 2022 permanecerá en territorio histórico de Bizkaia más días del período impositivo de los que permanecerá en territorio común (La Rioja), pues además de permanecer en Bizkaia hasta el 3 de mayo, cuando menos, a partir del traslado parcial a La Rioja señala que los lunes, martes y miércoles de cada semana permanecerá en una vivienda en Logroño, desplazándose a Bilbao los jueves y viernes. Para trasladarse a Bizkaia empleará una auto caravana, que constituirá además su vivienda los jueves y viernes de cada semana. Los fines de semana (sábados y domingos) permanecerá en la vivienda familiar de Bizkaia junto a su familia. Los domingos retornará a la vivienda de Logroño y cada semana hará un planteamiento similar.

Por tanto, conforme los hechos descritos por el consultante, podría entenderse que el consultante ha residido en el Territorio Histórico de Bizkaia durante el ejercicio 2022, al haber permanecido en él durante más días del período impositivo, con independencia del lugar donde radique su principal centro de intereses. Por lo que, en estas circunstancias, le correspondería presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio 2022 ante la Hacienda Foral de Bizkaia.

En cuanto al ejercicio 2023, habrá que efectuar, conforme a los hechos que se den, y al esquema de viajes semanales que realice, el cómputo correspondiente para determinar en qué territorio permanece más días del periodo impositivo.

Una vez viva todo el año realizando traslados entre La Rioja y Bizkaia, parece improbable que el consultante vaya a mantener todas las semanas del año el mismo esquema de viajes aportado sin ningún tipo de variación, por lo que habrá que atender a la realidad de los hechos y de las circunstancias que final-

mente se den, analizando en total el computo de tiempo que el consultante se encuentra en cada territorio, teniendo en cuenta exactamente los trayectos realizados.

De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), hecho que puede llegar a darse en el caso objeto de consulta, dadas las circunstancias expuestas, a partir del traslado (parcial) a La Rioja, el consultante se entendería residente en territorio común (La Rioja) o foral, en el que obtenga 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).

Por último, si de acuerdo con este criterio de principal centro de intereses tampoco fuese posible concretar su residencia habitual, el consultante se consideraría residente en el territorio donde radique la última residencia declarada por él a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Concierto Económico 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 bstante, 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 Económico 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 l 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.»

El volumen de operaciones se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27. Dos del Concierto Económico:

> «Dos. 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».

De acuerdo con lo establecido en estos preceptos, la competencia para la exacción del IVA viene atribuida por el Concierto Económico en base a tres parámetros: el domicilio fiscal del sujeto pasivo, su volumen de operaciones en el año anterior y el lugar donde se realizan dichas operaciones.

Aunque en el escrito de consulta no se incluye información sobre el volumen de operaciones realizado por el consultante, de los datos expuestos por el mismo podría deducirse que éste será inferior al límite de 10 millones de euros. Asimismo, se entiende por las manifestaciones recogidas en el escrito de consulta, que el consultante realiza su actividad económica tanto en territorio común como foral.

Sobre estas hipótesis concluiríamos que el consultante tendría que tributar a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal dado que, según lo que indica el precepto transcrito, 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.

El apartado Cuatro del artículo 43 del Concierto Económico señala:

> «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.
>
> (…)»

De acuerdo con lo establecido en este precepto, a efectos del Concierto Económico y para la aplicación del punto de conexión relativo al IVA, se deberá considerar que el consultante tiene su domicilio fiscal en el territorio donde tenga su residencia habitual.

En consecuencia, una vez determinado el lugar donde se sitúa la residencia habitual del consultante, de acuerdo con los criterios señalados en el apartado anterior de la contestación a la presente consulta, el consultante deberá localizar en el mismo su domicilio fiscal a efectos de la aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 27.Uno del Concierto Económico.

Si el domicilio fiscal del consultante se sitúa en territorio foral le corresponderá tributar por el IVA a la Diputación competente por razón del territorio. Si, por el contrario, su domicilio fiscal se sitúa en territorio común deberá presentar las autoliquidaciones del IVA a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.