CONSULTA 2023.2 IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física empadronada en territorio común y que, durante el ejercicio, ha residido tanto en territorio común como foral y ha desarrollado su actividad parcialmente en territorio común, en territorio foral y en el extranjero.

CONTENIDO DE LA CONSULTA

La consultante es una persona física, que hasta el ejercicio 2021, ha tenido su residencia fiscal en Bizkaia. En 2021 estuvo residiendo entre Getxo y Barcelona teniendo la dirección fiscal en Bizkaia, pero el empadronamiento en Barcelona, ya que está contratada por una empresa con sede en Cataluña. Su actividad profesional se desarrolla con base en Cataluña, pero con frecuentes viajes a Italia, República Checa y País Vasco.

CUESTIÓN PLANTEADA

En base a los hechos descritos, la consultante desea saber dónde debe presentar su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2021.

CONTESTACIÓN

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».

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, según el cual: «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».

De donde se deduce que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Las personas contribuyentes con residencia en territorios distintos que integren una unidad familiar y opten por la tributación conjunta, deben tributar ante la Administración del lugar donde tenga su residencia habitual el o la integrante de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Estas reglas deben completarse con lo indicado en el artículo 43 del mismo Concierto Económico, en el que se establece 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: Primero. Cuando permanezcan 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. Segundo. 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. Tercero. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...) 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. (...) 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».

De conformidad con todo lo anterior, para establecer dónde deben tributar las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que atender al lugar en el que radique su residencia habitual en el período impositivo de que se trate, según las normas previstas en los artículos 43 del Concierto Económico.

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

a) Criterio de permanencia. Cuando permanezcan en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.
b) Criterio del principal centro de intereses. En los supuestos en los que no sea posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en el País Vasco cuando obtenga en él 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).

c) Criterio de la última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual del sujeto pasivo atendiendo a los criterios anteriores, se considera que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha indicado, 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 resulta posible fijar la residencia de la contribuyente, ésta debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por ella declarada. Además, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva, en los términos previstos en el artículo 43.7 del Concierto Económico.

De conformidad con todo lo anterior, en cada periodo impositivo, la consultante se considerará residente en el territorio común o vasco, en primer lugar, en función de su permanencia durante un mayor número de días del periodo impositivo en uno u otro territorio, computando las ausencias temporales. En el caso de que su vivienda habitual radique en alguno de los dos territorios (común, o foral), será en ese lugar donde se presumirá localizada su residencia habitual.

No se indica con mayor precisión lo que significa vivir entre Getxo y Barcelona (en los términos del escrito de consulta), podría tratarse de que tiene dos viviendas a su disposición que ocupa alternativamente, o que durante el 2021 se trasladó a Barcelona. Por lo que habría que atender a las circunstancias de hecho para realizar el cómputo del periodo de permanencia. Además, hay que tener en cuenta que los desplazamientos que pudiera realizar con motivos de trabajo que implicasen ausencias temporales computarán para el criterio de permanencia allí donde se encuentra establecida la consultante (es decir, a estos efectos es como si no se hubiera desplazado al otro territorio durante tales ausencias).

De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), la consultante se entenderá residente en el territorio, común 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, la 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 (en este caso, según parece, en Bizkaia).

La residencia habitual, y más concretamente la permanencia de una contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

A estos efectos, cabe señalar que la consideración de una residencia como habitual no viene determinada por el empadronamiento, ni por el domicilio que la consultante haya podido optar por declarar como tal ante el propio Departamento de Hacienda y Finanzas de esta Diputación, sino que únicamente depende de la residencia efectiva y continuada en ella.

Si bien el certificado de empadronamiento municipal constituye un elemento relevante a la hora de valorar cual es el lugar de residencia habitual, éste no es único ni concluyente.

De modo que cabe entender que el hecho de que el empadronamiento y el domicilio declarado se encuentren en inmuebles distintos, no impide, por sí mismo, que el citado domicilio tenga la consideración de residencia habitual para la compareciente, siempre y cuando resida en ella en los términos indicados en la presente consulta, y así lo acredite mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, correspondiendo a los órganos de Gestión e Inspección la competencia para valorar los hechos y las evidencias que, en su caso, se aporten.