CONSULTA 2023.5 IRPF. - Administración competente para la exacción del IRPF en relación con persona física que, como consecuencia de un cambio de centro de trabajo, así como por motivos sanitarios, durante un mismo ejercicio, reside, durante algunos periodos, en territorio común y, durante otros, en territorio 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

La persona consultante presentó consulta tributaria en la que expone que venía residiendo habitualmente y trabajando en Santander hasta el día 18 de abril de 2022 inclusive.

A partir de dicho momento se producen los siguientes movimientos:

— El 19 de abril de 2022 comenzó a residir de forma habitual en Bizkaia, lugar donde se encontraba su nuevo centro de trabajo, aunque no modificó el padrón previo.
— El 7 de junio de 2022 el consultante regresó a Santander para someterse a una operación quirúrgica y guardar reposo durante la baja médica hasta el 11 de septiembre de 2022.
— El 12 de septiembre de 2022 vuelve a Bizkaia, concretamente a una vivienda en Bilbao que adquirió el día 31 de agosto de 2022 y que constituye, desde su regreso a Bizkaia, su vivienda habitual.

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona consultante desea conocer ante qué Administración (estatal o foral) ha de presentar su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al período impositivo 2022, en el supuesto de permanecer residiendo en Bilbao hasta final de año.

CONTESTACIÓN

El Concierto Económico, en relación al 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.

De acuerdo con la exposición de hechos realizada por el consultante, éste ha permanecido durante el año 2022:

— Del 1 de enero al 18 de abril (108 días), en territorio común.
— Del 19 de abril al 6 de junio (49 días), en territorio foral.
— Del 7 de junio al 11 de septiembre (97 días), en territorio común.
— Del 12 de septiembre al 31 de diciembre (111 días), en territorio foral.

Procede, por tanto, analizar si la estancia de 97 días en Santander para someterse a una operación quirúrgica (duración coincidente con la baja médica) reúne las condiciones necesarias para ser calificada como ausencia temporal, lo que implicaría el cómputo de dicho periodo como residencia en el Territorio Histórico de Bizkaia.

El concepto de ausencia temporal recogido en el artículo 43 del Concierto Económico ha sido desarrollado por la Junta Arbitral del Concierto Económico en su resolución nº 14/2018, de 14 de septiembre de 2018. En ella se indica que, para que una determinada ausencia de la residencia habitual pueda ser considerada como temporal, es preciso que tenga un carácter esporádico y puntual, nunca prolongado o indefinido.

En dicha resolución la Junta Arbitral del Concierto Económico destaca asimismo que resulta «perfectamente trasladable a lo previsto en el artículo 43. Uno del Concierto Económico» lo señalado por el Tribunal Supremo sobre las «ausencias esporádicas» (por todas, sentencia 357/2018, de 6 de marzo, recurso nº 931/2017) aunque se trate de un pronunciamiento sobre el artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta sentencia señala que «el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida».

De acuerdo con lo expuesto anteriormente y con la exposición de hechos realizada por el consultante, y a la luz de la interpretación del concepto de ausencias temporales defendida por la Junta Arbitral del Concierto Económico en su resolución nº 14/2018 de 14 de septiembre de 2018, cabe concluir que la ausencia del consultante de su residencia en Bizkaia, por una duración total de 97 días y con el objetivo de someterse a una operación quirúrgica en Santander, reúne las condiciones de ausencia esporádica y puntual, por lo que debe ser calificada como ausencia temporal en los términos del artículo 43.Uno del Concierto Económico.

Aplicando este criterio, el cómputo de días de residencia para el año 2022 ascender ía a 108 días en territorio común y a 257 días en territorio foral.

De lo anterior se desprende que el consultante habría permanecido un mayor número de días del período impositivo en territorio foral por lo que, en aplicación del artículo 43.Uno del Concierto Econó-

mico, deberá ser considerado residente habitual en el País Vasco, en cuyo caso la exacción del IRPF de dicho ejercicio correspondería a la Diputación Foral competente por razón del territorio y el consultante deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante la Hacienda foral, aplicando para ello la normativa foral correspondiente.

En todo caso, se ha de recordar 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 cualquiera de los medios de prueba válidos en Derecho.