CONSULTA CCEN 2025.1.- IRPF.— Determinación de la residencia habitual, a efectos del IRPF, de una persona física que refiere un esquema de actividad, viajes y pernoctación semanal en ambos territorios, común y foral.

Hechos planteados

La persona consultante es una persona física que durante los ejercicios 2022 y 2023 fue residente fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia a todos los efectos. En agosto de 2023, se trasladó a vivir a Sevilla, a una vivienda de su propiedad, haciéndose cargo de todos los gastos domésticos derivados de su estancia en dicha localidad. Asimismo, según indica la persona consultante, su cónyuge no recibe rendimientos de trabajo de ningún tipo.

No obstante, a pesar del traslado de su residencia, la persona consultante sigue trabajando para una empresa de Bizkaia, que ingresa las retenciones de sus nóminas en la Hacienda Foral de este Territorio Histórico. En este sentido, la persona consultante señala que por norma general trabaja en Bilbao los martes, miércoles y jueves (se hospeda en un hotel de este municipio los lunes, martes y miércoles) y en Sevilla los lunes y viernes (duerme en su domicilio los jueves, viernes, sábados y domingos).

Cuestiones planteadas

En base a los hechos descritos, la persona consultante desea conocer cuál es su residencia habitual de cara a la presentación del IRPF del ejercicio 2024.

Contestación

Esta consulta ha de ser 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 Ad-*

ministración 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:*

> *Primera. 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.*
>
> *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.*
>
> *(...)*
>
> *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, a efectos del Concierto Económico 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 el artículo 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 persona 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.Siete del Concierto Económico.

Como ya se ha aclarado más arriba, en los casos de unidades familiares integradas por contribuyentes con residencia en territorios distintos que opten por tributar conjuntamente, deben hacerlo ante la Administración del lugar donde resida el miembro con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Concretamente, en lo que respecta al criterio principal de permanencia en un territorio u otro, procede señalar que dicha permanencia debe ser calculada sin descontar las ausencias temporales.

De conformidad con todo lo anterior, en cada periodo impositivo, la persona consultante se considerará residente en el territorio común (Sevilla, en este caso) o vasco (Bizkaia, en este caso), 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.

De no poder determinar su residencia habitual conforme al anterior criterio (el de permanencia), la persona 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 persona consultante se consideraría residente en el territorio donde radique la última residencia declarada por ella a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en este caso, según parece, en Bizkaia).

La persona consultante y su familia han tenido fijada su residencia en un municipio vizcaíno y así lo han hecho constar en todas las declaraciones presentadas ante la Hacienda Foral de Bizkaia. No obstante, desde agosto de 2023, la persona consultante y toda su familia se han trasladado a residir a una vivienda de su propiedad ubicada en Sevilla. En este sentido, la persona consultante relata en su escrito que todos ellos están ya censados en esta ciudad, sus hijos están escolarizados en dicho municipio y sus gastos domésticos y de la vida familiar se realizan en la citada población.

Además, relata también que, aun cuando sigue trabajando para una empresa situada en Bizkaia, sólo trabaja físicamente en este territorio tres días de la semana laboral (martes, miércoles y jueves) y los otros dos lo hace desde Sevilla (lunes y viernes). De tal forma que pernocta en un hotel de Bizkaia los lunes, martes y miércoles y en su domicilio familiar de Sevilla los jueves, viernes, sábados y domingos. Por ello, 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 período impositivo.

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

La valoración de las pruebas que, en su caso, puedan aportarse, corresponde a los órganos competentes para la gestión e inspección de los tributos.

A estos efectos, cabe señalar en primer lugar que la consideración de una residencia como habitual no viene determinada por el empadronamiento, ni por el domicilio que conste a efectos de notificaciones, sino que únicamente depende de la residencia efectiva y continuada en ella.

Para los supuestos en que el obligado no permanece 24 horas en el territorio donde reside (por ejemplo, por trabajar en otro lugar), la jurisprudencia ha matizado que debe otorgarse prioridad al lugar donde se "pernocte", concretamente así lo señala la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 99/2023, de 15 de diciembre.

En este caso, la persona consultante indica que pernocta cuatro días de la semana en Sevilla y tres días en Bizkaia. Por tanto, atendiendo a lo que indica la propia persona consultante parece que va a permanecer a lo largo de 2024 en territorio común más días del período impositivo de los que vaya a perma-

necer en el País Vasco, en la medida en que, aun cuando vaya a trabajar en Bizkaia durante todo el ejercicio, únicamente pernoctará en el País Vasco tres días a la semana. El resto de los días pernoctará en la vivienda habitual familiar ubicada en Sevilla.

Consecuentemente, con estos datos, debe entenderse que la persona consultante permanecerá en territorio común durante el ejercicio 2024, al permanecer en él durante más días del período impositivo, con independencia de dónde radique su principal centro de intereses. Por lo que, siendo así las cosas, deberá presentar, en su caso, su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio ante la Administración competente de territorio común.

.