

### Consulta 2015.8.3.1 - IRPF – Residencia habitual de persona física que durante una parte del año reside en Alemania.

#### HECHOS PLANTEADOS

Durante el año 2014, el consultante residía en Territorio Foral, cesó su relación laboral el 20 de mayo y se empadronó en Territorio Común a principios de junio. Desde el 30 de junio de 2014 se encuentra trabajando en Extranjero para una empresa extranjera. En la actualidad (año 2015) continúa en esta situación.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Residencia fiscal del consultante. En caso de ser considerado residente fiscal en España, ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración de la renta.

#### CONTESTACIÓN

En la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 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, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

*“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acre-*

*dite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.
- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, una persona física será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, el cual establece que *“constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.

En consecuencia, en aplicación de la mencionada normativa, si el consultante era residente fiscal en España, de no acreditar su residencia fiscal en otro país, mantendría su consideración de residente fiscal en España de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9,1.a) de la LIRPF, según el cual, para determinar el período de permanencia, de más de 183 días en el año natural, en territorio español, se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

No obstante, si de acuerdo con los criterios anteriores el consultante fuese residente fiscal en España, pero además, de conformidad con la legislación interna de Extranjero, también se considerase residente en ese país, entonces el conflicto de residencia se resolvería de acuerdo con el artículo 4, apartado 2, del Convenio entre el Reino de España y la República Extranjera a para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012):

*“2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

*a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);*

*b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;*

*c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;*

*d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”*

Por otra parte, dado que el consultante Indica que residía en Territorio Foral, debe tenerse en cuenta que el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*“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. (...)*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del mismo texto legal 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.*

*Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territo-*

*rio 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.*

(...)

*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.*

(...)"

Por tanto, de acuerdo con el apartado Uno del citado artículo 43, en el caso de personas físicas residentes, para determinar si las mismas tienen su residencia habitual en el País Vasco, se seguirán sucesivamente las reglas previstas en dicho apartado Uno, es decir:

- la permanencia en el País Vasco 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 País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- de no ser posible determinar la residencia conforme a lo anterior, cuando tenga en el País Vasco su principal fuente de intereses, considerando que esta circunstancia se produce si es en el País Vasco donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas).
- en defecto de los criterios anteriores, se considerará que es residente en el País Vasco cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En consecuencia, en el caso planteado, si el consultante fuera considerado residente fiscal en España según lo dispuesto en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, deberá ser considerado residente habi-

tual en el País Vasco en la medida en que permanezca en dicho territorio 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.

A este respecto se ha de tener en cuenta que la concreción de dicha residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, cabe señalar que 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.