

**CONSULTA 2020.9.4.1. – IRPF, IVA. Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha facturado con domicilio fiscal en ambos territorios, en territorio común unos meses y en foral otros.**

### HECHOS PLANTEADOS

El consultante es una persona física que manifiesta que hasta finales de febrero de 2020 ha estado facturando con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Cataluña y que a primeros de marzo lo ha trasladado a territorio guipuzcoano.

### CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante quiere saber dónde tiene que presentar los modelos correspondientes para declarar el IVA, retenciones de IRPF y declaraciones intracomunitarias, si a la Hacienda estatal, a la guipuzcoana o a ambas.

### CONTESTACIÓN

#### 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pagos a cuenta.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), regula en los artículos 7 a 12 los puntos de conexión que determinan la competencia de exacción de los pagos a cuenta en el IRPF.

El consultante no especifica en su escrito de consulta qué categoría de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF está obligado a practicar.

Los preceptos del Concierto que establecen los puntos de conexión para la exacción de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF son los siguientes:

"Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

(..)"

'Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

*En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.*

*Dos. Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco."*

"Artículo 11. Otros pagos a cuenta.

*Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.*

( ..)".

En consecuencia, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos del trabajo, la Administración competente para la exacción de los mismos será la correspondiente al lugar en el que se entiendan realizados los trabajos, teniendo en cuenta que en caso de que los trabajos se desarrollen en territorio común y vasco, o no se pueda determinar el lugar donde se realicen, el punto de conexión se localizará en el lugar en el que se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Este mismo criterio será de aplicación en el supuesto de que los trabajadores estén acogidos a la modalidad de teletrabajo.

De conformidad con lo anterior, en el caso de que los trabajos se realicen en territorio común, o bien cuando el punto de conexión sea el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora y éste se sitúe en territorio común, la Administración competente para la exacción de las retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo será la estatal y la obligación de retener o ingresar a cuenta se regirá por lo dispuesto en los artículos 99 y 101 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 (LIRPF) y en el capítulo I del título VII y la sección 1ª del capítulo II del título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

En el caso de que los trabajos se realicen en el País Vasco, o bien cuando el punto de conexión sea el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora y éste se sitúe en el País Vasco, la Administración competente para la exacción de las retenciones o ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio, en este caso Gipuzkoa, y la obligación de retener o ingresar a cuenta se regirá por lo dispuesto en los artículos 105 a 108 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (NFIRPF) y en el capítulo I del título VII y la sección 1ª del capítulo II del título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Por otra parte, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas, la Administración competente para la exacción de los mismos será la correspondiente a su residencia habitual.

Asimismo, si el consultante está obligado a retener o ingresar a cuenta por rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles, la Administración competente para la exacción de los mismos será la que corresponda con su residencia habitual.

En relación con las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a estas dos últimas categorías de rendimientos será necesario, en consecuencia, determinar el lugar donde radica la residencia habitual del obligado a retener o ingresar. A estos efectos, el artículo 43 del Concierto 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 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 territorio 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 presume 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.

(...)"

En consecuencia, 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. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

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

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos delIRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, 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.

Por lo tanto, si de acuerdo con los anteriores criterios el consultante tuviese la condición de residente habitual en territorio foral de Gipuzkoa deberá ingresar ante la Hacienda de este territorio las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos de actividades económicas y a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles de conformidad con lo establecido en los artículos 105 a 108 de la NFIRPF y en el capítulo I del título VII y los artículos 108 y 113 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Si, por el contrario, tuviese la condición de residente habitual en territorio común estaría obli-

gado a ingresarlos en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en los artículos 99 y 101 de la LIRPF y en el capítulo I del Título VII y los artículos 95 y 100 del RIRPF.

## **2. Impuesto sobre el Valor Añadido.**

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Concierto 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 obstante, 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 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 el 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."

Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 del Concierto.

Por tanto, 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.

Asimismo, aquellos contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior sea igual o superior a 10 millones de euros y operen exclusivamente en un territorio, común o foral, deberán tributar también íntegramente ante la Administración donde se esté situado su domicilio fiscal.

En cambio, aquellos contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior sea igual o superior a 10 millones de euros y operen en territorio común y territorio foral tributarán 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 28 del Concierto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27. Dos del Concierto "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".

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración de operaciones intracomunitarias, el artículo 46. Dos del Concierto establece lo siguiente:

"Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones

de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

(...)"

De los datos aportados en el escrito de consulta se podría deducir que el consultante desarrolla una actividad económica. En el caso de que fuese así, la declaración de operaciones intracomunitarias deberá presentarla ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dicha actividad.

Para poder determinar a qué Administración corresponde la competencia de inspección en el IVA hay que acudir al artículo 29. Seis del Concierto, que establece lo siguiente:

"Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

*Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.*

*En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.*

*Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.*

*Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.*

*Tercera. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el*

*ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.*

*Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.*

*Quinta. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente."*

Por lo tanto, si el consultante desarrolla una actividad económica aplicará las siguientes reglas para determinar la Administración a la que debe presentar la declaración de operaciones intracomunitarias, que son las que el Concierto establece para determinar la competencia inspectora en el IVA:

a) Si tributa en un único territorio estará sujeto a la competencia del órgano inspector de ese territorio y deberá presentar en dicho territorio la declaración de operaciones intracomunitarias.

b) Si tributa en proporción al volumen de operaciones realizadas en ambos territorios, la competencia inspectora, y la administración ante la que se presenta la declaración de operaciones intracomunitarias, de determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Si el consultante tiene su domicilio fiscal en territorio común estará bajo la competencia ins-

pectora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, excepto si ha realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75% o más de sus operaciones, en cuyo caso la inspección corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio.

2. Si el consultante tiene su domicilio fiscal en territorio vasco estará bajo la competencia inspectora de la Diputación Foral en la que radique su domicilio fiscal, excepto si ha realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones, en cuyo caso la competencia inspectora correspondería a la Administración del Estado.

**CONSULTA 2021.1.3. – IEE. Administración competente para la exacción del IEE en el caso de una empresa ubicada en territorio común y dedicada a la comercialización de energía a clientes ubicados tanto en territorio común como en territorio foral.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La entidad BG, S.L. se dedica a la comercialización de energía y tiene su domicilio fiscal en Cantabria.

La comercialización de energía se destina tanto a clientes ubicados en territorio común como en territorio foral.

En concreto, entre las operaciones que realiza la entidad distingue las siguientes:

1. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio común estando el inmueble al que se destina dicha energía también situado en territorio común.
2. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio foral estando el inmueble al que se destina dicha energía también situado en territorio foral.
3. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio común estando el inmueble al que se destina dicha energía situado en territorio foral (ejemplos, segundas residencias en País Vasco).
4. Comercialización de energía a clientes con domicilio fiscal en territorio foral estando el inmueble al que se destina dicha energía situado en territorio común (ejemplos, segundas residencias en territorio común).

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La entidad consultante plantea las siguientes cuestiones:

1. Dónde se debe declarar e ingresar los impuestos especiales en cada caso.

2. Si en los casos 3 y 4 debe atenerse al domicilio fiscal del cliente o al lugar de ubicación del inmueble.

3. Si existe alguna regla de exacción del impuesto especial que sea de aplicación en todos los casos y, de ser así, cómo debería aplicarla.

**CONTESTACIÓN**

La entidad BG, S.L. manifiesta en su escrito de consulta que se dedica a la actividad de comercialización de energía por cuanto las operaciones que realiza en desarrollo de esta actividad quedarán sujetas al Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Para determinar ante qué Administración debe el consultante, como contribuyente del impuesto, cumplir sus obligaciones de declaración e ingreso debemos acudir al apartado Cinco del artículo 33 del Concierto, que establece el punto de conexión que permite asignar la competencia de exacción para este impuesto especial.

El mencionado apartado Cinco del artículo 33 dispone lo siguiente:

*"Cinco. La exacción del Impuesto Especial sobre la Electricidad corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:*

*En el caso de suministro de energía eléctrica, cuando esté ubicado en el País Vasco el punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su propio consumo.*

*En el caso del consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos, cuando se produzca en el País Vasco dicho consumo."*

En consecuencia, será competente para la exacción del Impuesto especial sobre la Electricidad la administración, estatal o foral, que corresponda al lugar donde se ubique el punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su consumo.

**CONSULTA 2021.4.3.2. – IRPF, IVA. Determinación del domicilio fiscal y la Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física que durante un mismo ejercicio ha residido en ambos territorios, en territorio común unos meses y en foral otros.**

**HECHOS PLANTEADOS**

El consultante expone en su escrito de consulta los siguientes hechos y manifestaciones:

- Es jugador de pádel y compite a nivel internacional en el circuito profesional (World Padel Tour). A nivel tributario desarrolla una actividad económica sujeta al IRPF, para lo cual está dado de alta en el epígrafe 049 de la sección 2ª del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- El 11 de febrero de 2015 se trasladó, junto con su esposa, a residir a Cataluña, comunicando su nuevo domicilio fiscal a través del modelo 036 (antes habían residido en diferentes localidades de la Comunidad de Madrid).
- El 29 de marzo de 2016 adquirieron un inmueble en el municipio de P (Barcelona) y el 5 de julio de 2016 se comunicó el nuevo domicilio fiscal mediante el modelo 036.
- El 15 de enero de 2019 firmaron un contrato de arrendamiento de un inmueble localizado en el municipio de Z (Bizkaia), cuya entrada en vigor tuvo lugar el 29 de enero de 2019, con una duración de un año y seis meses, finalizando el 31 de julio de 2020.
- A finales de febrero de 2019 se trasladaron a residir al citado inmueble, el cual pasó a ser su residencia habitual. En fecha 29 de enero de 2019 los miembros de la unidad familiar (el consultante, su esposa y su hijo) se inscribieron en el padrón municipal del municipio en el que se localiza la nueva residencia habitual. Al hijo del matrimonio se le matriculó en un centro formativo de educación preescolar, en la localidad de A, al cual acude regularmente a partir de principios de marzo.

- El 11 de marzo de 2019 firmaron un contrato de arras penitenciales del inmueble que había venido siendo su residencia habitual del municipio de P. En el citado contrato se dejó constancia de que la entrega de la posesión tendría lugar en el momento del otorgamiento de la escritura de venta, lo cual aconteció el 25 de julio de 2019.

- El consultante se desplaza de dos a tres días por semana a entrenar a Barcelona con la pareja con la que compite. Los entrenamientos los combina con otros que desarrolla en Bilbao. Estos desplazamientos a Cataluña se mantienen hasta finales de mayo de 2019, fecha en la que se produce la ruptura deportiva con el jugador con el que competía y, a partir de ese momento, los entrenamientos pasan a celebrarse exclusivamente en Bilbao y, ocasionalmente, en Madrid. Simultáneamente, al haberse iniciado la temporada, el consultante realiza desplazamientos a las diferentes poblaciones en las que se disputan los torneos, lo cual exige estar en cada ciudad un periodo de miércoles a domingo, aproximadamente.
- Con posterioridad a la venta de la vivienda en P, con fecha 26 de julio de 2019, el consultante puso en conocimiento de la AEAT el cambio de domicilio fiscal al localizado en Z. Hasta esta fecha las declaraciones trimestrales de IVA de los dos primeros trimestres de 2019, así como los modelos 111, estos con cuota cero, se presentaron ante la Hacienda estatal. Por su parte, las declaraciones de los trimestres siguientes, tercero y cuarto de 2019, se presentaron ante la Diputación Foral de Bizkaia.
- El consultante no se encuentra obligado a presentar el modelo 130 conforme a lo establecido en el art. 109.2 del Real Decreto 436/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- El consultante entiende que, conforme a lo establecido en el artículo 72 de la Ley 35/2006, del IRPF y el artículo 43 del Concierto, en el período impositivo correspondiente al año 2019 tiene la

condición de residente fiscal en el País Vasco estando obligado, por lo tanto, a presentar la declaración de IRPF de dicho año ante la Diputación Foral correspondiente.

- Dejando constancia de que su volumen de operaciones en el ejercicio 2018 fue inferior a 10 millones de euros, por lo que se refiere a las declaraciones de IVA del primer y segundo trimestre de 2019, y en el supuesto de que efectivamente sea considerado residente fiscal en el País Vasco, el consultante entiende que procedería hacer una modificación en el siguiente sentido:
  - En cuanto a la declaración del primer trimestre, el IVA devengado, tanto repercutido como soportado, correspondiente al periodo transcurrido desde 1 de enero hasta la fecha efectiva de nueva residencia fiscal en el País Vasco corresponde a la Hacienda estatal, mientras que el IVA devengado posteriormente, dentro del primer trimestre, correspondería liquidarlo ante la Diputación Foral.
  - Por su parte, el resultado de IVA correspondiente al segundo trimestre correspondería en su integridad a dicha Diputación

## CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante plantea las siguientes cuestiones:

- Si es correcto considerar que su residencia fiscal y la de su unidad familiar en el año 2019 está en el País Vasco.
- En el supuesto de que la interpretación de la Administración sea coincidente con la del consultante, solicita que se indique cómo ha de procederse con las declaraciones de IVA de los dos primeros trimestres de 2019 y, en particular, si sería posible tramitar una compensación económica entre la Hacienda estatal y la foral.
- En el supuesto de que el consultante, en base a su interpretación, haya ingresado la cuota final de IRPF del año 2019 en la Hacienda Foral, se solicita se indique el mecanismo que solucionaría el

escenario planteado de ingreso improcedente y, simultáneamente, omisión de ingreso.

## CONTESTACIÓN

### 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 6 del Concierto establece, en relación a la normativa aplicable y la exacción del IRPF, lo siguiente:

*"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.*

*Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio 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."*

En consecuencia, el consultante deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto en el ejercicio 2019 ante la administración tributaria correspondiente al lugar donde haya estado situada su residencia habitual en dicho ejercicio.

En relación con la determinación de la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto 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 imposi-*

tivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de techa 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 techa 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 territorio 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 lo tanto, 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. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como

consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

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

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, 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.

En consecuencia, si se considerase que durante el año 2019 el consultante había permanecido más tiempo en territorio foral que en territorio común, se le atribuiría la condición de residente habitual en Bizkaia. En ese caso, la exacción del IRPF del ejercicio 2019 correspondería a la Diputación Foral de Bizkaia, debiendo el consultante cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante esta Diputación Foral aplicando, para ello, la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, 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 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 obstante, las institu-

ciones 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 señala, en 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 el 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."

Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 del Concierto.

De acuerdo con lo establecido en el precepto citado, los contribuyentes cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 10 millones de euros, situación en la que se encuentra el consultante según sus propias manifestaciones, 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.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.Dos del Concierto:

*"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".*

Por otro lado, los apartados Cuatro y Siete del artículo 43 del Concierto señalan lo siguiente, en relación al domicilio fiscal de las personas físicas y a los cambios de residencia:

*"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."*

La determinación de la Administración competente para la exacción del IVA en el supuesto planteado debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los citados artículos 27.Uno y 43.Cuatro y Siete del Concierto, de acuerdo con las cuales:

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 el 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.

A efectos del Concierto, se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco las personas físicas que tengan su residencia habitual en dicho territorio.

Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de un territorio al otro cumplimentarán, a

partir de ese momento, sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia cuando ésta actúe como punto de conexión.

Por lo tanto, si de acuerdo con lo señalado anteriormente, el consultante considera que ha tenido su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia, y puede acreditar la misma, desde final del mes de febrero de 2019 sería a partir de ese momento cuando su domicilio fiscal, a efectos del Concierto, pasaría a considerarse situado en el País Vasco debiendo, en consecuencia, proceder a cumplimentar sus obligaciones tributarias desde esa fecha de acuerdo con su nuevo domicilio.

En el caso del IVA, al tratarse de un impuesto de devengo instantáneo, el consultante debe incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVA devengados hasta el momento en que se produce el cambio de domicilio fiscal, deduciendo los IVA soportados deducibles hasta dicho momento, siendo la diferencia "neta" resultante lo que determina el importe de "exacción" que corresponde a cada Administración.

Dado que el consultante manifiesta haber presentado las autoliquidaciones de IVA correspondientes al primer y segundo trimestre de 2019 ante la Hacienda estatal, en caso de que pueda acreditar su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia desde final del mes de febrero de 2019, deberá presentar una solicitud de rectificación de dichas autoliquidaciones en las que pida la devolución por parte de la AEAT del IVA indebidamente ingresado.

En particular, con respecto a la autoliquidación del primer trimestre de 2019, el IVA devengado y el IVA soportado deducible correspondiente al periodo transcurrido desde 1 de enero hasta la fecha efectiva de la nueva residencia fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia corresponde a la Hacienda estatal, mientras que el IVA devengado y el soportado deducible con posterioridad, dentro del primer trimestre, corresponderá liquidarlo ante la Diputación Foral de Bizkaia.

Respecto a la autoliquidación de IVA correspondiente al segundo trimestre de 2019, deberá presentarse ante la Diputación Foral de Bizkaia.