

Consulta nº 283/2008 - Normativa aplicable para el cálculo de las retenciones del trabajo

ASUNTO:

Normativa aplicable para el cálculo de las retenciones del trabajo.

NORMATIVA:

Artículo 7 Concierto Económico (Ley 12/2002, de 23 de mayo).

FECHA:18/12/2008

CUESTION PLANTEADA:

La consultante es una entidad con domicilio social y fiscal en Barcelona que tuvo un centro de trabajo en Bilbao, al que figuraron adscritos varios empleados, motivo por el cual en ejercicios anteriores tributó, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, según su volumen de operaciones. El 31 de mayo de 2005 cerró el citado centro de trabajo (una sucursal), formalizó la correspondiente baja en el Código Cuenta Cotización a la Seguridad Social de Bizkaia de sus trabajadores vizcaínos y dio de alta a tres de ellos en su Código Cuenta Cotización de Barcelona (los cuales se encuentran actualmente adscritos a un centro de trabajo situado en esta ciudad). En concreto, estos empleados tienen su domicilio fiscal en Bizkaia, trabajan como viajantes, y desarrollan su labor en distintas provincias. Así: a) uno de ellos desarrolla sus tareas en Bilbao capital; b) otro desempeña su trabajo en Álava, Asturias, Cantabria y Navarra; y c) el tercero trabaja en Álava, Burgos y Guipúzcoa.

Desea conocer:

1. La normativa que debe aplicar para calcular las retenciones que ha de practicar sobre los rendimientos del trabajo que abona a sus empleados residentes en Bizkaia, así como el lugar donde debe ingresar dichas retenciones.
2. En el caso de que deba aplicar la normativa vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, con qué periodicidad ha de efectuar el ingreso de las retenciones del trabajo teniendo en cuenta que ostenta la consideración de gran empresa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. Para el supuesto de que deba ingresar las referidas retenciones ante la Hacienda Foral de Bizkaia, qué procedimiento debe seguir para solicitar la compensación de los importes abonados por este concepto a la Administración de territorio común durante los primeros meses de 2008, y la forma en que se deben regularizar las retenciones ya practicadas.

CONTESTACIÓN:

1. En relación con la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 7 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (el Concierto), donde se dispone que: "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, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. (...)".

Por otra parte, en el artículo 2 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), se indica que: "Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: (...) 2. A título de obligado a realizar pagos a cuenta, a los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7 a 11 del Concierto Económico, deban ser ingresados en la Diputación Foral de Bizkaia".

Precepto éste que se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 100 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, en virtud del cual: "1. Las personas y entidades que están obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta aplicarán lo previsto en el presente Título cuando, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 siguiente, las mismas deban ser ingresadas en la Diputación Foral de Bizkaia. (...) 2. Deberán ser ingresadas en la Diputación Foral de Bizkaia las retenciones o ingresos a cuenta practicadas por los siguientes rendimientos: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Bizkaia. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y en Bizkaia o en Bizkaia y en cualquiera de los otros Territorios Históricos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Bizkaia, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. (...)".

Consecuentemente, en materia de retenciones sobre los rendimientos del trabajo, el Concierto prevé una regla general, en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, de forma exclusiva y conforme a su normativa propia, las retenciones que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio, con independencia del lugar donde el empleado tenga fijada su residencia habitual. De manera que, determinado el lugar en el que el trabajador presta sus servicios, resulta irrelevante, a efectos de retenciones, el territorio en el que el mismo tenga su residencia habitual. No obstante, cuando los trabajos se presten en territorio común y vasco, se presume, salvo prueba en contrario, que se llevan a cabo en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que se encuentre adscrito el empleado.

Así, si un trabajador desempeña sus tareas en Bizkaia, será la Hacienda Foral de este Territorio Histórico la competente para exigir, conforme a su normativa, las retenciones sobre los rendimientos del trabajo que se le abonen, con independencia del lugar donde aquél deba presentar la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Correlativamente, si presta sus servicios en territorio común, será la Administración tributaria de dicho territorio la competente para la exacción de las retenciones sobre este tipo de rendimientos, igualmente, al margen de ante qué Hacienda deba el empleado presentar su autoliquidación del IRPF.

Si no es posible determinar el territorio en el que presta sus servicios un empleado porque los mismos se llevan a cabo, de manera habitual y significativa, en distintos territorios, común y foral, de forma que no resulte posible asignar inequívocamente a cada uno de ellos una parte de las tareas desempeñadas, se presume, salvo prueba en contrario, que su trabajo se desarrolla en el lugar donde se encuentre ubicado el centro de trabajo al que se encuentre adscrito (es decir, que se atiende a un criterio de dependencia orgánica o de adscripción a un centro de trabajo determinado).

Por todo ello, en el supuesto planteado, la entidad compareciente deberá ingresar en Bizkaia, conforme a la normativa vigente en este Territorio Histórico, las retenciones correspondientes al empleado que desarrolla su labor íntegramente en Bilbao capital, al margen del lugar en el que se encuentre ubicado el centro de trabajo al que se encuentre adscrito a efectos laborales. Por el contrario, respecto de los otros dos trabajadores por los que pregunta (que desarrollan sus tareas íntegramente fuera de Bizkaia y que no se encuentran adscritos a ningún centro de trabajo aquí situado), se entiende que las retenciones practicadas sobre los rendimientos del trabajo que se les abone no deben, en ningún supuesto, ser ingresadas en la Hacienda Foral de Bizkaia, al tratarse de trabajos que materialmente no se llevan a cabo en ninguna proporción en este territorio, y presumirse, salvo prueba en contrario, que los mismos se efectúan en el lugar donde se encuentra radicado el centro de trabajo al que se hallen correctamente adscritos en aplicación de la normativa social en vigor, toda vez que se trata de empleados que prestan sus servicios en territorio común y vasco.

2. En lo que afecta a la segunda de las preguntas formuladas, una vez establecido que la entidad compareciente únicamente tendrá que ingresar en Bizkaia las retenciones correspondientes al empleado que desarrolla su labor en Bilbao y que para el cálculo e ingreso de las mismas deberá aplicar la normativa vigente en este Territorio Histórico, resulta de aplicación el artículo 127 del ya

citado RIRPF, donde se señala que: "1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar en los primeros veinticinco días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en la Diputación Foral de Bizkaia. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinticinco primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta. (...) 2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el plazo comprendido entre el día 1 y el 31 del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. Asimismo, este plazo de presentación será el aplicable en los supuestos que la relación se presente telemáticamente o en soporte directamente legible por ordenador. No obstante, el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, independientemente de su forma de presentación, se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero. En estos resúmenes, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: a) Nombre y apellidos. b) Numero de Identificación Fiscal. c) Domicilio fiscal o residencia habitual según se trate de entidades o personas físicas, del socio, partícipe o beneficiario. d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20 o 41.3 de la Norma Foral del Impuesto. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. g) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado. h) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. i) Gastos deducibles correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y las detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, así como las cantidades que satisfagan los contribuyentes a las entidades o instituciones que, de conformidad con la normativa vigente, hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos, forma y lugar que para cada clase de rentas establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten. 6. La declaración e ingreso del pago a cuenta se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el diputado foral de Hacienda y Finanzas. Asimismo, el diputado foral de Hacienda y Finanzas podrá

establecer los supuestos y condiciones, así como la forma, lugar y plazos de presentación de las declaraciones certificadas a que se refiere este artículo por medios telemáticos".

De conformidad con lo dispuesto en este precepto, la entidad compareciente, que afirma reunir la condición de gran de empresa, en virtud de lo dispuesto en el número 1 del artículo 71.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá presentar en los 25 primeros días naturales de cada mes declaración de las cantidades que retenga al empleado que trabaja en Bilbao durante el mes inmediato anterior, e ingresar su importe en la Diputación Foral de Bizkaia. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los 25 primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

3. En lo que afecta a la última de las cuestiones suscitadas, además de lo dispuesto en el artículo 2 de la NFIRPF, arriba transcrito, resulta de aplicación el artículo 23 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en virtud del cual: "1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. (...)".

Asimismo, el artículo 59 de la NFGT preceptúa que: "1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes o entidades autorizadas para su admisión. (...)". Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 9 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, de conformidad con el cual: "(...) 3. Los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello, no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades en que incurra el que indebidamente los reciba. (...)".

De donde se desprende que la obligación de practicar retención e ingresar su importe tiene carácter autónomo, así como que los pagos efectuados ante quien no ostenta la titularidad del crédito tributario no tienen efectos liberatorios para el deudor. No obstante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165.8 de la citada NFGT, el ingreso de las deudas tributarias que corresponda abonar a esta Hacienda Foral puede quedar suspendido cuando se hayan satisfecho indebidamente en otra Administración. Así, en el referido artículo 165.8 de la NFGT se prevé que: "8. También se suspenderá total o parcialmente durante un plazo de doce meses, y sin aportación de garantías cuando se haya satisfecho la deuda tributaria indebidamente en otra Administración. Por circunstancias excepcionales ajenas al obligado tributario, el plazo anterior podrá ser prorrogado por la Administración". Precepto éste que se encuentra desarrollado en el artículo 20 del también mencionado Reglamento de Recaudación, en virtud del cual: "1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 165 de la Norma Foral General Tributaria, el procedimiento recaudatorio respecto de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente durante un plazo máximo de 12 meses, sin aportación de garantías, cuando se haya satisfecho indebidamente a otra Administración la deuda tributaria. El obligado tributario deberá justificar documentalmente el ingreso en otra Administración, así como haber efectuado la solicitud de traspaso de la cantidad indebidamente ingresada. Cuando circunstancias excepcionales, ajenas al obligado tributario, impidan el ingreso de la deuda tributaria en el plazo máximo señalado en este apartado la Administración podrá prorrogarlo".

Consecuentemente, partiendo, como ya se ha indicado, del hecho de que deben ingresarse ante esta Hacienda Foral de Bizkaia las retenciones correspondientes a los rendimientos del trabajo que se abonen a los empleados que prestan sus servicios íntegramente en este Territorio Histórico (las cuales han de calcularse atendiendo a lo previsto en la normativa tributaria vizcaína), la entidad compareciente tendrá que presentar a esta Administración tributaria las oportunas autoliquidaciones de los meses transcurridos desde el 1 de enero de 2008, quedando en suspenso el ingreso de la deuda así reconocida si se justifica documentalmente el ingreso efectuado en la Administración de

territorio común y la presentación ante dicha Administración de solicitud de traspaso de las cantidades indebidamente ingresadas en ella.