Notas sobre el régimen tributario aplicable a las rentas del trabajo obtenidas por quienes residen en Francia y trabajan en el Territorio Histórico de Gipuzkoa: Concierto Económico, nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Convenio Hispano-francés para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Idoia Zapirain Torrecilla
Técnico del Departamento de Hacienda y
Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

INTRODUCCIÓN

La determinación del régimen tributario aplicable a las rentas obtenidas en un determinado Estado por personas residentes en un Estado distinto requiere, antes que nada, analizar la existencia o no entre ambos Estados de algún o convenio o tratado internacional regulador de la imposición exigible sobre dichas rentas.

En el supuesto de que entre ambos Estados se haya suscrito al efecto algún convenio o tratado internacional, será necesario estar, en primer lugar, a lo dispuesto en el mismo para proceder a aplicar posteriormente, en su caso, la legislación fiscal doméstica interna.

La primacía en el ámbito analizado de los convenios o tratados internacionales sobre la normativa interna se reconoce, dentro de la normativa tributaria guipuzcoana, en el artículo 4 de la NF 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con arreglo al cual: "Lo establecido en la presente Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español" (recordar que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.5. del Código Civil las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales pasan a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado)

El Reino de España y la República Francesa firmaron el 10 de octubre de 1995 en Madrid un Convenio a fin de evitar la Doble Imposición y de prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (en adelante CDI)

(BOE de 12 de junio de 1997).

En consecuencia, la determinación del régimen tributario correspondiente a las rentas del trabajo obtenidas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por personas que residen en Francia, cuestión que constituye el objeto del presente estudio, requiere, inicialmente, acudir a lo dispuesto en el referido CDI, actualmente en vigor, para pasar posteriormente a analizar la normativa fiscal foral al respecto dictada.

CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPUBLICA FRANCESA A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y DE PREVENIR LA EVASION Y EL FRAUDE FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, FIRMADO EN MADRID EL 10 DE OCTUBRE DE 1995.

1.- Remuneraciones de empleo.- sueldos y salarios, en general.

Recorriendo el texto de dicho CDI, encontramos un primer artículo, el artículo 15, clave en relación con el tema analizado. Con arreglo al mismo:

"Artículo 15.

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado, si:

a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses consecutivos, y

b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

1. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa."

De lo dispuesto en el precepto transcrito deriva que, con carácter general, y siempre que no se den las circunstancias previs-

tas en su apartado 2, los rendimientos del trabajo obtenidos en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por un residente en Francia pueden someterse a imposición en dicho Territorio Histórico.

2.- Supuestos especiales.

La regla general de tributación referida en el apartado 1 anterior, presenta, no obstante, algunas especialidades.

Así:

2.1.- Retribuciones de miembros de Consejos de Administración, Pensiones, Remuneraciones Públicas, Rentas derivadas de actividades de enseñanza o investigacion.

El propio artículo 15 del CDI, deja a salvo lo previsto en sus artículos 16, 18, 19 y 20.

Con arreglo al artículo 16 del CDI:

"Artículo 16. Miembros de Consejos de Administración o de vigilancia.

1. Las dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado... "

Con arreglo al artículo 18 del CDI:

"Artículo 18. Pensiones.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado."

Con arreglo al artículo 19 del CDI:

"Artículo 19. Remuneraciones públicas.

1.a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente y nacional de este Estado, sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del primer Estado.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios

prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público."

Con arreglo al artículo 20 del CDI:

"Artículo 20. Profesores e investigadores.

Una persona física que sea residente de un Estado contratante, cuando comience su estancia en el otro Estado contratante y que por invitación del Gobierno de este otro Estado o de una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido situado en él, permanezca en este Estado con la finalidad principal de enseñar o dedicarse a la investigación, o a ambas actividades, en una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido, sólo puede someterse a imposición en el primer Estado por razón de las rentas que se deriven de tales actividades, durante un periodo que no exceda de dos años, contados desde la fecha de su llegada al otro Estado."

2.2.- Los trabajadores fronterizos.

A) Concepto y régimen tributario.

Como parte integrante del CDI el Reino de España y la República Francesa convinieron una serie de disposiciones recogidas en un Protocolo anexo al mismo. Dentro de dichas disposiciones, la incluida en el número 12 recoge una especialidad en relación con lo dispuesto en su artículo 15.

En su virtud:

"12. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 15, mientras no se convengan nuevas disposiciones entre los Estados contratantes, lo dispuesto en el apartado 4 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, cuyo texto es el que sigue, permanecerá en vigor:

«4. Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes estén sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes.»

Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán, de modo especial, si fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones."

Contempla la disposición transcrita el tan traído y llevado tema de los denominados "trabajadores fronterizos."

Tal y como de la misma se desprende, dichos trabajadores quedan excluidos de la regla general de tributación prevista en el artículo 15 del CDI, de suerte que las rentas del trabajo por ellos obtenidas no se someten a imposición en el Territorio Histórico de Gipuzkoa tributándose por ellas única y exclusivamente en Francia.

Adviértase que se dejan, en todo caso, a salvo las especialidades recogidas en los transcritos artículos 16, 18, 19 y 20 del CDI.

En consecuencia, por ejemplo, los perceptores de remuneraciones públicas (funcionarios públicos, entre otros) no van a poder gozar de la condición de "trabajadores fronterizos" (pese a cumplir el resto de requisitos al efecto establecidos) tributando, en principio, las rentas del trabajo que obtengan en el Estado en el que desarrollen su actividad laboral (tributación que, en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se efectuará con arreglo a lo previsto en la NF 2/1999, de 26 de abril, bien con sometimiento al régimen general en la misma contemplado o bien en base al régimen de tributación que opcionalmente en ella se atribuye a los contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea).

B) Acreditación de la condición de trabajador fronterizo.

Dificultades de prueba

Para que la falta de imposición referida en la letra anterior se lleve a efecto es necesario, según se indica, que el trabajador pruebe o justifique su condición de "fronterizo", prueba o acreditación que en la práctica se ha topado con importantes dificultades.

Dichas dificultades han derivado de diversas circunstancias y antecedentes que podrían resumirse en los siguientes términos:

- El Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (cuyo artículo 15.4 según se ha visto recoge la figura del "trabajador fronterizo") se suscribió en un momento de restricción de la circulación de trabajadores entre ambos Estados, restricción que se concretaba en la necesidad de obtener las correspondientes autorizaciones para poder residir en un Estado y trabajar en el otro.

En dicho contexto de restricción de circulación de trabajadores, fue también firmado por ambos Estados el Acuerdo, hecho en Madrid el 25 de enero de 1961 (BOE de 21 de marzo de 1962) complementario al Tratado de Trabajo y Asistencia Social,

de 2 de noviembre de 1932, Acuerdo que tenía por objeto facilitar a los denominados en su articulado "trabajadores fronterizos" el paso por la frontera hispano-francesa y la obtención de los correspondientes permisos de trabajo.

Con arreglo a su artículo 1: "Por trabajadores fronterizos se entenderán los súbditos franceses y españoles que, conservando su residencia en la zona fronteriza de uno de los dos países, a la que regresan en principio, cada día, estén autorizados a ir a trabajar como asalariados a la zona fronteriza del otro país"

Con arreglo a su artículo 2: "Se considerarán zonas fronterizas, a los efectos del presente Acuerdo, las zonas que tengan en principio, una profundidad de diez kilómetros a una y otra parte de la frontera" (partiendo de ello, en su Anexo I se incluye una lista de los municipios franceses y españoles comprendidos en dicha zona)

Con arreglo a su artículo 3: "Los trabajadores fronterizos de cada una de las partes contratantes serán autorizados a pasar por la frontera por un puesto determinado con el fin de llegar a su puesto de trabajo....si poseen una «Tarjeta de Circulación Fronteriza» y un «Permiso de Trabajo Fronterizo»...."

Vigente el Acuerdo de 1961 citado, la aplicación del artículo 15.4 del CDI de 1973 no ofrecía mayor dificultad, acreditándose la condición de "trabajador fronterizo" mediante la oportuna "Tarjeta de Circulación Fronteriza" expedida por el órgano competente de la Administración del Estado.

- El contexto dibujado cambió, sin embargo, de forma radical con la incorporación del Estado Español a la Unión Europea y la consecuente aplicación en el mismo de todo el acervo jurídico comunitario, del que deriva la libre circulación comunitaria de trabajadores.

En efecto, el artículo 48 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea así como el Reglamento del Consejo 1.612/1968 configuran la libre circulación de trabajadores dentro del ámbito de la Comunidad Europea, suprimiendo las restricciones al desplazamiento y a la estancia de los mismos hasta entonces vigente. En este sentido, el artículo 1 del Reglamento citado dispone que: "Todo nacional de un Estado miembro, sea cual fuere el lugar de su residencia, tendrá derecho a acceder a una actividad por cuenta ajena y a ejercerla en el territorio de otro Estado miembro, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que regulan el empleo de los trabajadores nacionales de dicho Estado."

Por su parte, la Directiva del Consejo 68/360 sobre supresión de restricciones al desplazamiento y a la estancia de los trabajadores de los Estados miembros y de sus familias dentro de la Comunidad, en su artículo 3, dispone que: "Los Estados miembros admitirán en su territorio a las personas a las que se refiere su artículo 1 (aquellas a las que es aplicable el Reglamento del Consejo 1.612/1968) mediante la simple presentación de una tarjeta de identidad o pasaporte válido". En su artículo 8.b) establece, asimismo, que: "Los Estados miembros reconocerán el derecho de estancia en su territorio, sin expedir la tarjeta de estancia: b) Al trabajador que, teniendo su residencia en el territorio de uno de los Estados miembros a donde regresa, en principio, todos los días o, por lo menos, una vez por semana, esté empleado en el territorio del otro Estado miem-

bro. La autoridad competente del Estado de empleo podrá dotar a este trabajador de una tarjeta especial, válida para cinco años y renovable automáticamente."

Instaurada en el ámbito del territorio español la libre circulación comunitaria de trabajadores, el Acuerdo de 1961 referido quedó vacío de contenido, al dejar ya de ser necesarios los permisos de trabajo y de circulación fronteriza en el mismo contemplados, debiendo, en consecuencia, considerarlo tácitamente derogado al no haber sido objeto de derogación expresa.

Al dejar de así de expedirse por parte de la Administración del Estado la "Tarjeta de Circulación Fronteriza" prevista en el Acuerdo de 1961, se planteó el problema de acreditación de la condición de "trabajador fronterizo" a efectos de la aplicación del CDI, llegándose incluso a cuestionar la propia vigencia de dicha figura.

Por lo que al mantenimiento de la condición de "trabajador fronterizo" se refiere, tras diversos debates y consideraciones, finalmente se llegó a la conclusión de que el hecho de que, en virtud de disposiciones comunitarias, hubieran desaparecido los documentos fronterizos señalados no podía hacer de imposible cumplimiento lo dispuesto en el artículo 15.4 del CDI. Así lo señala la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de fecha 27 de octubre de 1993.

Siendo ello así, la cuestión quedó centrada en la forma de llevar a cabo la prueba de dicha condición.

El RD 766/1992, de 26 de junio, sobre entrada y permanencia en España de nacionales de Estados miembros de las Comunidades Europeas (BOE de 18 de noviembre de 1992), en su artículo 6, estableció que: "La situación del nacional comunitario que trabaja en España, manteniendo su residencia en el territorio de otro Estado miembro de las Comunidades Europeas, al que regrese, en principio, todos los días o por lo menos una vez por semana, se acreditará mediante la expedición de una tarjeta de trabajador fronterizo, válida para cinco años y renovable automáticamente."

En principio, parece que la "tarjeta de trabajador fronterizo" prevista en el referido Real Decreto podría haber sido utilizada a efectos de la aplicación del CDI.

Se planteaban, no obstante, los siguientes inconvenientes:

- Dicha tarjeta únicamente se expedía por la Administración del Estado a favor de nacionales comunitarios no españoles. En consecuencia, en el caso analizado de personas de nacionalidad española que viviendo en Francia trabajan en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, resultaba que no disponían de dicha tarjeta.

- Aún disponiendo de la misma, surgía la interrogante de hasta que punto debía admitirse a efectos de la aplicación del CDI un documento creado unilateralmente por el Estado español cuando, con arreglo a su artículo 15.4, la cualidad de "trabajador fronterizo" debía acreditarse mediante el oportuno documento creado por acuerdo entre los Estados francés y español.

SOLUCION DE LAS DIFICULTADES DE ACREDITACION DE LA CONDICIÓN DE TRABAJADOR FRONTERIZO EN EL AMBITO DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA: EL REGISTRO DE TRABAJA-

DORES FRONTERIZOS.

La situación descrita desembocó en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa en el sometimiento a gravamen de las rentas obtenidas por los “trabajadores fronterizos” ante la imposibilidad, de un lado, por parte de los mismos de acreditar dicha cualidad y ante la imposibilidad, por otro lado, por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa de entrar en el terreno de las relaciones internacionales.

Ante ello, viendo las reiteradas peticiones del colectivo afectado, la Diputación Foral de Gipuzkoa consciente de que era necesario dar una solución al callejón sin salida al que se había llegado, y al objeto de aplicar el artículo 15.4 del CDI, arbitró un mecanismo de acreditación de la condición de trabajador fronterizo mediante la creación al efecto, por DF 90/1996, de 10 de diciembre, de un registro en el Departamento de Hacienda y Finanzas.

Con arreglo al artículo 2.2. de dicho Decreto Foral:

“1. Deberán inscribirse en el Registro de Trabajadores Fronterizos ..... aquellas personas que, reuniendo los requisitos determinantes de la condición de trabajador fronterizo, deseen hacer valer dicha condición ante el Departamento de Hacienda y Finanzas en orden a la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

2..... gozarán de la condición de trabajadores fronterizos las personas físicas que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que tengan su residencia habitual en Francia.

b) Que obtengan en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sueldos, salarios u otras remuneraciones derivadas del ejercicio de un trabajo por cuenta ajena, a excepción de las siguientes:

- Dietas de asistencia y otras retribuciones similares de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces de sociedades residentes.

- Retribuciones que perciban los funcionarios y empleados de las Administraciones Públicas territoriales o de personas jurídicas de derecho público.

- Pensiones pagadas por razón de servicios prestados a las Administraciones Públicas territoriales o personas jurídicas de derecho público, salvo que sean percibidas por una persona física que carezca de nacionalidad española.

c) Que regresen habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual.”

Con arreglo a su artículo 3:

“1. El alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos se efectuará a solicitud del interesado mediante la presentación del modelo que al efecto se apruebe por Orden Foral del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, al que deberá acompañarse la siguiente documentación:

a) Certificación, expedida por la autoridad competente francesa, en la que conste el lugar de residencia habitual en Francia.

b) Certificación, expedida por la autoridad competente francesa, en la que conste la sujeción a tributación en Francia de los rendimientos del trabajo obtenidos en Gipuzkoa.

c) Certificación, expedida por la persona o entidad para quien se preste el trabajo por cuenta ajena en Gipuzkoa, en la que conste su nombre y apellidos o razón social, número de DNI o CIF, domicilio fiscal y los rendimientos brutos satisfechos al trabajador fronterizo con carácter semanal o mensual, incluidas las retribuciones en especie, así como las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

.....

1. Verificada el alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos se expedirá .... a favor del solicitante una certificación de la misma que servirá para acreditar frente a terceros su condición de trabajador fronterizo a los efectos oportunos.

2. El alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos así como certificación que de la misma se expida tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre del segundo año".

NORMATIVA FISCAL INTERNA: LEY 12/1981, DE 13 DE MAYO, DE CONCIERTO ECONOMICO ENTRE EL ESTADO Y EL PAIS VASCO Y NF 2/1999, DE 26 DE ABRIL, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

La modificación operada en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, en virtud de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, supuso una ampliación de las competencias ostentadas anteriormente por la Diputación Foral de Gipuzkoa en relación con la exacción del IRPF por obligación real (actualmente Impuesto sobre la Renta de no Residentes) en relación con las rentas obtenidas en Gipuzkoa por sujetos pasivos no residentes.

Anteriormente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del Concierto Económico, dicha exacción quedaba limitada al supuesto de rentas obtenidas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por residentes en el extranjero que conservasen la condición política de vasco (última vecindad administrativa en el País Vasco, siempre que conserven la nacionalidad española y sus descendientes, si así lo solicitan, si conservan, asimismo, la nacionalidad española). Sin embargo, actualmente, según dispone su artículo 7.Uno, los sujetos pasivos residentes en el extranjero, tengan o no condición política de vasco, tributarán por obligación real a la Diputación Foral de Gipuzkoa (hoy en día, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes) por las rentas que, con arreglo a lo dispuesto en su artículo 9, se consideren obtenidas en dicho territorio.

Dicha ampliación de competencias de exacción no ha venido, sin embargo, acompañada de una correlativa ampliación de competencias normativas dado que, es competencia exclusiva del Estado, según prevé su artículo 6, la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo sea una persona física no residente en territorio español.

Siendo ello así, la NF 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, reproduce, por lo que al impuesto exigible a las personas físicas se refiere, lo previsto en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

Del análisis de dicha Norma Foral, por lo que a la cuestión objeto de este análisis se refiere, resulta lo siguiente:

A) Régimen Tributario General.

Con carácter general, los rendimientos del trabajo obtenidos por personas físicas que residan en Francia y trabajen en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que puedan someterse a tributación en dicho Territorio Histórico (por aplicación de lo previsto en el CDI) tributarán por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con arreglo a las siguientes características:

- Base imponible: importe íntegro, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 41/1998 (determinación con arreglo a lo previsto en la Ley 40/1998, del IRPF, sin aplicación de reducciones)

- Deuda tributaria: La resultante de aplicar los siguientes tipos de gravamen:

En general: 25%

Las pensiones tributarán con arreglo a la siguiente escala de tipos de gravamen:

Importe anual pensión Hasta pesetas	Cuota Pesetas	Resto pensión Hasta pesetas	Tipo Aplicable Porcentaje
0	0	1.600.000	8
1.600.000	128.000	900.000	30
2.500.000	398.000	En adelante	40

- Deducciones: Deducciones por donativos, en los términos previstos en el artículo 25.a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre y retenciones e ingresos a cuenta practicados.

- Devengo: Cuando resulten exigibles los rendimientos o en la fecha de cobro, si ésta fuera anterior.

- Retención: El sujeto obligado a retener (pagador de los rendimientos del trabajo) retendrá una cantidad equivalente a la deuda tributaria, es decir, con carácter general un 25% del importe íntegro satisfecho.

B) Régimen Tributario Opcional.

La Comisión de las Comunidades Europeas, con fecha 21 de diciembre de 1993, aprobó una Recomendación relativa al régimen tributario aplicable a las personas físicas que, residiendo en un determinado Estado miembro, obtienen en otro Estado miembro alguna de las siguientes rentas:

- Rentas procedentes del ejercicio de profesiones asalariadas.
- Pensiones y otras rentas procedentes de un antiguo empleo, así como las pensiones de la seguridad social.
- Rentas procedentes del ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo, incluidos artistas y deportistas.
- Rentas de actividades agrícolas y forestales.
- Rentas de actividades industriales y comerciales.

Con arreglo a dicha Recomendación los Estados miembros que graven dichas rentas no las someterán a un impuesto superior al que exigirían si el contribuyente, su cónyuge o hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro, siempre que dichas rentas constituyan como mínimo un 75% de la renta total imponible de dicha persona durante un año fiscal.

Pues bien, el contenido de dicha Recomendación se recoge en el artículo 33 de la NF 2/1999, de 26 de abril, que regula la denominada "Opción para contribuyentes residentes de Estados miembros de la Unión Europea". Con arreglo al mismo:

"El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en calidad de contribuyente por el IRPF cuando concurran las siguientes circunstancias:

1. Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta.
2. Que haya obtenido en el País Vasco la mayor parte de los rendimientos obtenidos en España.
3. Que haya obtenido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa la mayor parte de los rendimientos obtenidos en el País Vasco.

Reglamentariamente se desarrollará este régimen opcional."

Dicho desarrollo reglamentario se recoge en el Capítulo IV del DF 49/1999, de 11 de mayo, que atribuye a dicho régimen el siguiente contenido:

Solicitada por el contribuyente su aplicación, una vez acreditada su procedencia, la Administración tributaria determinará el importe del IRPF correspondiente al periodo en que el contribuyente haya solicitado la aplicación del régimen opcional.

El cálculo se llevará a cabo de acuerdo con las siguientes consideraciones:

a) Se tendrá en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el periodo y las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

b) Será de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2.b) del RD 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) La Administración tributara fijará el tipo medio de gravamen resultante, que será el resultado de multiplicar por 100 el siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de minorar la cuota líquida total en el importe de las deducciones previstas en el artículo 9.2.c) del RD 326/1999, de 26 de febrero (deducciones por doble imposición de dividendos). Siendo la cuota líquida, según dispone la normativa reguladora del IRPF, el resultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones que resulten procedentes, parece que resultarían, pues, dichas deducciones (entre ellas, la correspondiente a inversión en vivienda habitual) aplicables en el ámbito de este régimen opcional.

En el denominador, la base liquidable.

d) El tipo medio de gravamen así obtenido se aplicará a la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas durante el periodo en territorio español por el contribuyente a quien sea de aplicación el régimen opcional.

Si el resultado de efectuar las operaciones descritas en el apartado anterior arroja una cuantía inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el periodo por el contribuyente en concepto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, incluyendo los pagos a cuenta, por las rentas obtenidas en territorio español, la Administración tributaria procederá, previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo.

Adviértase que la tributación, en su caso, del no residente por el IRPF se efectuará con arreglo a la normativa estatal del Impuesto (Ley 40/1998, de 9 de diciembre y reglamentos de desarrollo) y no con arreglo a la normativa foral reguladora del mismo (recuérdese que con arreglo al artículo 6 de la Ley 12/1981,de 13 de mayo de Concierto Económico es competencia exclusiva del Estado la regulación de los tributos en los que el sujeto pasivo sea una persona física no residente).

Importa destacar, por lo que al objeto de este estudio se refiere, que el régimen descrito es aplicable a quienes residiendo en Francia obtengan en el Territorio Histórico de Gipuzkoa remuneraciones del trabajo de carácter público, funcionarios públicos, entre otros, que, según antes se ha señalado no pueden acogerse al régimen de trabajadores fronterizos.

Por último, enlazando con ello, una cuestión que cabe plantearse en este punto es la posibilidad o no de que una persona que reúna las características para ser considerado como “trabajador fronterizo” a efectos de la aplicación del artículo 15.4 del CDI de 1973 entre España y Francia, renuncie a dicha aplicación y opte por tributar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa

con arreglo al contenido del régimen opcional referido. Pues bien, de la puesta en conexión de lo dispuesto en dicho artículo 15.4 con lo previsto en el DF 90/1996, de 10 de diciembre, regulador del Registro de Trabajadores Fronterizos, parece que dicha alternativa es perfectamente factible simplemente optando por la no inscripción en dicho Registro. No acreditada ante el Departamento de Hacienda y Finanzas la condición de "trabajador fronterizo" las rentas del trabajo obtenidas quedarían, inicialmente, sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pudiendo su perceptor, si cumple el resto de requisitos previstos para ello, optar, posteriormente, por la aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la Unión Europea.

UN ULTIMO APUNTE: APORTACIONES Y PRESTACIONES DE ENTIDADES DE PREVISION SOCIAL VOLUNTARIA.

Para terminar, realizar una breve mención a una cuestión que puede surgir en relación con la materia analizada, cual es la relativa al tratamiento fiscal aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa:

De un lado, a las aportaciones que efectúen a Entidades de Previsión Social Voluntaria (en adelante EPSV) personas que residan en Francia y trabajen en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, y

De otro lado, a las prestaciones que satisfagan a las mismas dichas EPSV o a los rescates de las reservas acumuladas que se efectúen.

Aportaciones a EPSV

El tratamiento fiscal atribuible a las aportaciones que, hipotéticamente, efectúe a una EPSV una persona que resida en Francia y trabaje en el Territorio Histórico de Gipuzkoa variará según cual sea el régimen tributario aplicable a las rentas del trabajo obtenidas por el mismo.

Así:

- En el caso de tratarse de una persona que ha acreditado ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa su condición de "trabajador fronterizo" (según el procedimiento anteriormente descrito), resultará que las rentas del trabajo que obtenga no estarán sujetas a tributación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa no teniendo, en consecuencia, las aportaciones que haya podido efectuar a una EPSV ninguna consecuencia desde el punto de vista fiscal.

- Si, por el contrario, dichas rentas del trabajo están sujetas a tributación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, pueden, a su vez, plantearse dos situaciones:

a) Que dichas rentas tributen por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con arreglo "al régimen general". En este supuesto, la NF 2/1999, de 26 de abril, establece que dichas rentas tributarán por su importe íntegro (base imponible) sin que se prevea en la misma la existencia de una base liquidable (base imponible minorada por determinadas reducciones, entre las

que se pueden encontrar las correspondientes a aportaciones a EPSV). En consecuencia, las aportaciones que se hayan podido efectuar a una EPSV no darán derecho a ningún tipo de reducción o de "beneficio" fiscal.

b) Que dichas rentas tributen con arreglo al "régimen opcional para contribuyentes residentes de Estados miembros de la Unión Europea". En este supuesto, el DF 49/1999, de 11 de mayo, a la hora de determinar el importe del IRPF correspondiente al período en el que el contribuyente haya solicitado la aplicación del régimen opcional (que, como antes se ha visto, constituye el contenido de este régimen) se remite a la normativa estatal reguladora de dicho Impuesto. De este modo, al objeto de determinar el concepto de "base liquidable" recogida en su artículo 9 habrá que acudir a lo previsto en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF. Es el artículo 46 de dicha Ley el que determina que reducciones pueden practicarse en la base imponible a efectos de obtener la base liquidable, resultando que entre las mismas no se hace ninguna mención a las aportaciones a EPSV (sí, sin embargo, a planes de pensiones y mutualidades). Consecuentemente, tampoco en este supuesto las aportaciones que se hayan podido efectuar a una EPSV darán derecho a ningún tipo de reducción o de "beneficio" fiscal.

La situación descrita determina que en este caso las rentas del trabajo obtenidas por un no residente pueden llegar a soportar una tributación superior a la que se exigiría a un residente, lo cual entraría en colisión con lo dispuesto en la Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas, de fecha 21 de diciembre de 1993, situación que puede resultar especialmente gravosa en el supuesto de aportaciones a EPSV efectuadas dentro de los sistemas de empleo.

Dicha diferencia de tratamiento fiscal deriva de la falta de competencia en este ámbito de la Diputación Foral de Gipuzkoa (artículo 6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico) pudiendo, por lo demás, extenderse a otros componentes de renta. Cabría ante ello plantear una modificación de la Ley 12/1981 en este punto en el sentido de atribuir a los Territorios Históricos competencia de regulación del régimen tributario correspondiente a sujetos pasivos no residentes cuando los mismos opten por tributar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en calidad de contribuyentes del IRPF (sin perder su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

Prestaciones o rescates

De lo previsto en la normativa sustantiva reguladora de las EPSV, básicamente Ley 25/1983, de 27 de octubre y Decreto 87/1984, de 20 de febrero, deriva el derecho de los socios de las mismas a obtener una serie de prestaciones cuando se den las contingencias protegidas en sus respectivos Estatutos (invalidez, jubilación, fallecimiento....), estableciéndose, por otra parte, la opción que dichos socios ostentan (cuando se cumplan los requisitos al efecto previstos) de proceder a rescatar, parcial o totalmente, las reservas en ellas acumuladas.

A la hora de establecer el régimen fiscal aplicable a dichas prestaciones o a dichos rescates, en el supuesto de que se perciban o se efectúen por personas que residan en Francia y que trabajen o hubieran trabajado en el Territorio Histórico de Gipuzkoa habría que acudir, en primer lugar, según antes se ha indicado, a lo dispuesto en el CDI entre el Reino de España y

la República Francesa.

De la lectura de dicho CDI deriva, inicialmente, la necesidad de calificar las rentas obtenidas en los supuestos previstos a efectos de su aplicación: intereses, pensiones....

En su artículo 11.4 el CDI dispone que: "El término «intereses» ..... significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias..... y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones....., así como cualquier otro rendimiento asimilado a las rentas derivadas de cantidades prestadas, por la legislación del Estado contratante del que provienen las rentas..."

Su artículo 18 (anteriormente recogido) versa en los siguientes términos: "..... las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado"

Por lo que se refiere a las prestaciones obtenidas en caso de producción de las contingencias previstas en los Estatutos de la correspondiente EPSV, interesa poner de manifiesto el criterio sustentado en este ámbito por la Dirección General de Tributos (contestación a consulta de 2 de diciembre de 1997), con arreglo al cual dichas prestaciones únicamente podrían considerarse como "pensiones", aplicando el artículo 18 del CDI, cuando respondan a aportaciones cuya razón derive de la existencia de un vínculo laboral anterior (sistemas de empleo). En este caso, las prestaciones únicamente tributarán en el Estado de residencia del perceptor (Francia). En los demás casos, las prestaciones no serían sino el resultado de la inversión de determinados capitales, entendiéndose que se trata de "intereses", aplicando el artículo 11.4 del CDI, pudiéndose, en consecuencia, gravar por el Estado de donde proceden (en este caso, por la Diputación Foral de Gipuzkoa) al 10% y por el Estado de residencia (Francia) sin límites.

Por lo que a los rescates se refiere, parece que habría que considerarlos en todo caso "intereses" en los términos expuestos, al no derivar del acaecimiento de ningún tipo de contingencia.