



OPINIÓN

Sección editada en colaboración con:



Algunas cuestiones problemáticas en relación a la residencia fiscal: especial incidencia en el Concierto Económico del País Vasco (1)

Aitor Orena Domínguez
UPV/EHU

Resumen

El presente artículo analiza algunas cuestiones problemáticas en relación a la residencia fiscal, haciendo especial hincapié en la trascendencia que puede llegar a tener el Concierto Económico.

I. TRASCENDENCIA DE LA RESIDENCIA FISCAL

A día de hoy y a estas alturas, no vamos a descubrir a nadie la importancia que tiene la residencia fiscal de cara a los tributos. Esta importancia determina, en cuanto a los obligados tributarios el lugar, o mejor dicho la Administración tributaria a la que tendrán que pagar sus correspondientes tributos. En cuanto a las Administraciones tributarias, la residencia determina si tienen competencia o no respecto de determinados obligados tributarios. Como puede verse, se traduce en una moneda de dos caras.

Dicho esto, el obligado tributario, en la medida de sus posibilidades, suele procurar fijar su residencia respecto de aquella Administración a la que tenga que pagar lo menos posible. Del mismo modo, la Administración tributaria intentará abarcar al mayor número de obligados tributarios respecto de los que obtenga tributos.

Esto genera, no en pocos casos numerosas controversias no solo entre los obligados tributarios y Administración tributaria, sino incluso entre las distintas Administraciones tributarias, tanto en su vertiente internacional como nacional en aquellos países en los que nos encontramos con distintas Haciendas.

En las siguientes líneas, se pretende hacer eco de algunas de las mismas.

II. UNICIDAD O ESTANQUEIDAD DE LOS VALORES COMPROBADOS

1. Introducción

El tema de la unidad o estanqueidad ha sido analizado con bastante profusión tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia. La cuestión radica en determinar si el valor comprobado ha de ser único a efectos de todos los tributos o, si por el contrario tiene carácter estanco, sin que afecte al valor de otros tributos u obligados tributarios (2).

Esta cuestión adquiere todavía más trascendencia si tenemos en cuenta el régimen de financiación del Estado español, establecido por la *Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias* (en adelante *Ley 22/2009*), y concretamente sobre la vinculación de la Administración al valor asignado por Administración autonómica a efectos de un tributo cedido.

El debate es actualmente pacífico y se encuentra resuelto en el sentido de que el valor establecido por una Administración autonómica vincula a la Administración estatal. Resulta ilustrativo el caso enjuiciado por en la TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 21 diciembre 2015. (RJ 2015\5725) (3) , en el que se analiza si el valor de transmisión de un bien inmueble determinado a efectos del ITPyAJD vincula a la hora de determinar la ganancia patrimonial a efectos del IRPF. A estos efectos conviene recordar que el ITPyAJD es un impuesto cedido (art. 25 de la *Ley 22/2009*), para cuya gestión existe una delegación de competencias que incluye llevar a cabo comprobaciones de valor (art. 56 de la *Ley 22/2009*).

Es decir, la sentencia del TS expone que en el supuesto concreto planteado lo que debe decidirse es si la Administración del Estado queda vinculada a efectos del IRPF a la hora de determinar el precio de adquisición de los bienes que después fueron enajenados, por la valoración realizada por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido, en concreto, el de ITPyAJD.

El TS entiende que sí, que procede la vinculación ya que *"son hitos recientes de una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la sentencia de 25 de junio de 1998 (RJ 1998, 6955) (apelación 3027/92, FJ 4º; ES:TS :1998:4254). En palabras de la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8171) (FJ 5º), «parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas»".*

Así, el TS estableció que para la determinación del incremento patrimonial a efectos del IRPF, obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad de Madrid, se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Tanto una de las sentencias de contraste como la de casación en unificación de doctrina se remiten a la STS de 25 de junio de 1998 (Sec. 2.ª, rec. Apelación 3027/1992, ponente D. Alfonso Gota Losada) (RJ 1998, 6955) que resume la controversia entre los principios de estanqueidad y unicidad, en los términos que siguen, y sobre los que luego volveremos:

"CUARTO.-

La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones está hoy día superada por la doctrina y en especial por la jurisprudencia.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9.º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: «1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (...) Por las leyes propias de cada tributo», precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etcétera.

Hubo incluso un intento normativo de superar el principio de estanqueidad en el Decreto 208/1974, de 25 enero (RCL 1974\286 y NDL 16050), que desarrolló el Decreto-ley 12/1973, de 30 noviembre (RCL 1973\2209 y NDL 24410), que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, y así dispuso textualmente: «(...) -De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuestos de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo».

Ahora bien, la crisis del principio de estancamiento, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Unica Contribución (Memoriales de don Miguel de Zabala, don Martín de Loynaz, don Cenon de Somodevilla, Marqués de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos III, mediante sus tres Decretos 4 julio 1770, de establecer la Unica Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principio del siglo XIX.

La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad.

La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los impuestos sobre la renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etcétera.

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hace esta Sala a continuación".

2. A nivel Foral / Concierto Económico

Tal y como se ha visto, el TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 21 diciembre 2015 (RJ 2015/5725) zanjó la vinculación del valor otorgado por la Administración de una Comunidad Autónoma en un impuesto cedido del Estado, en cuanto que ésta actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del mismo, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias. Ahora bien, ¿esta conclusión es trasladable cuando una de las Administraciones es la correspondiente a un Territorio Histórico? Recordemos que los Territorios Históricos tienen competencias tributarias propias, competencias que a diferencia de lo que ocurre en el resto de Comunidades Autónomas del Estado –excepto Navarra– no son delegadas.

El problema podría plantearse cuando por ejemplo un obligado tributario con residencia fiscal en cualquier Comunidad Autónoma de régimen común vende un inmueble que se encuentra en uno de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Bizkaia o Araba. ¿Sería aplicable el criterio de unidad establecido por la mencionada STS?

Para contestar a este interrogante debemos de analizar cómo se articulan las relaciones entre el Estado y el País Vasco, para lo cual, en primer lugar debemos de remontarnos a lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, según la cual:

"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

Por remisión, el art. 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, establece que las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se regirán por lo establecido en el Concierto Económico, según el cuál los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen

tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado:

"Artículo 41

1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley".

Conforme establece el art. 30 del *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco* (en adelante Concierto Económico), el ITPyADJ, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, es un tributo concertado de normativa autónoma

"Artículo 30. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común, en cuyo caso las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado".

La exacción de este impuesto (ITPyAJD), en cuanto a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, corresponde a la Diputación Foral en la que los mismos se encuentren:

"Artículo 31. Exacción del Impuesto.

La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

1. En las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco.

En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten".

De ahí que, en el hipotético caso que planteamos, cuando por ejemplo un obligado tributario con residencia fiscal en cualquier Comunidad Autónoma de régimen común vende un inmueble que se encuentra, por ejemplo en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, tendría que pagar el ITPyAJD en este Territorio, Territorio al que además de la exacción, también le corresponde la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales (arts. 1 y 5 del Concierto Económico) (4) .

En principio, si nos atenemos literalmente a lo establecido por la STS de 25 de junio de 1998 (Sec. 2.ª, rec. Apelación 3027/1992, ponente D. Alfonso Gota Losada) (RJ 1998, 6955), en cuanto a que sí resulta de aplicación el criterio de la unicidad en cuanto a que nos encontrábamos ante dos Comunidades Autónomas en la que una de ellas tenía competencias por delegación, no resultaría aplicable al supuesto que hemos planteado (Territorios Históricos/Estado). Sin embargo, a nuestro entender, deberían tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

Se debería analizar el hecho imponible para ver que no existen discrepancias o diferencias entre ambas normativas (la del Territorio Histórico y la estatal). No existen diferencias en este sentido, más aún si partimos de que los Territorios Históricos han de respetar los principios generales y la armonización fiscal previstos respectivamente en los arts. 2 y 3 del Concierto Económico.

Se debería de analizar si existen discrepancias o diferencias entre los medios de comprobación de valores previstos tanto a nivel foral (art. 56 de la *Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa*), como a nivel estatal (art. 57 de la *Ley 68/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*), cosa que sin embargo no sucede.

Por lo tanto, a mi juicio, también debería ser, o al menos podría ser defendible, la vinculación de la valoración que sobre un bien inmueble ha llevado a cabo la Diputación Foral de cara a determinar la posible ganancia o pérdida patrimonial del mismo por parte de un obligado tributario con residencia fiscal en el Territorio Común.

3. ¿Y entre los tres Territorios Históricos?

Entiendo que entre los tres Territorios Históricos el criterio a aplicar debería de ser el mismo. Así, debemos de tener presente que cuando el art. 41.2 a) de la *Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco*, establece que las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco se regirán por lo establecido en el Concierto Económico, según el cuál los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, señala también que los Territorios Históricos también han de atender "*a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.*"

A estos efectos, debe traerse a colación la *Ley 3/1989, de 30 de Mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal* (en adelante Ley de Armonización), aprobada por el Parlamento Vasco, que tal y como establece su Exposición de Motivos, tiene por objeto armonizar, coordinar y colaborar en el ámbito de las relaciones tributarias de los tres Territorios Históricos: "*La necesidad de proceder a la armonización, así como a la coordinación y colaboración en el ámbito de las relaciones tributarias en lo que respecta a las instituciones competentes de los territorios históricos se puso de manifiesto desde la propia aprobación del Estatuto*".

En esta labor de armonización, coordinación y colaboración fiscal, juega un papel fundamental el Órgano de Coordinación Tributaria (previsto en el art. 16 de la Ley de Armonización), y que está compuesto por tres representantes del Gobierno Vasco, un representante de cada una de las Diputaciones Forales y tres representantes de los municipios.

Son varias las funciones asignadas por la Ley de Armonización, al Órgano de Coordinación Tributaria (art. 17):

"*Son funciones del Organo de Coordinación Tributaria:*

a) *Impulsar la coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria.*

b) *Emitir el informe a que hace referencia el artículo 11 de la presente Ley.*

c) *Emitir cuantos informes le sean solicitados por las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los Organos Forales de los territorios históricos en materia tributaria.*

d) *Publicar un informe anual integrado de la actuación de la Hacienda vasca donde se proporcione información relativa a la gestión e inspección correspondiente.*

e) *Todas las demás que se le encomiendan en la presente u otras leyes*".

III. TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS: PROBLEMÁTICA EN CUANTO AL IRNR

1. Introducción

Lo que caracteriza al trabajador transfronterizo es el hecho de trabajar en un Estado y residir en otro. Esta circunstancia la podemos encontrar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en cuanto que hace frontera con Francia. El problema radica en si el tratamiento fiscal previsto en el *Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995* (en adelante, el Convenio), para los trabajadores transfronterizos resulta o no aplicable a los Territorios Históricos de Bizkaia y Araba, que no son limítrofes con Francia. Para abordar esta cuestión resulta necesario situarnos previamente.

2. Convenio de doble imposición

Lo primero que debe tenerse en cuenta a la hora de determinar el régimen tributario aplicable a las rentas obtenidas en un determinado Estado por personas residentes en un Estado distinto, es analizar la existencia o no entre



Lo que caracteriza al trabajador transfronterizo es el hecho de trabajar en un Estado y residir en otro

ambos Estados de algún o convenio o tratado internacional regulador de la imposición exigible sobre dichas rentas.

En el supuesto de que sí existiera un convenio o tratado internacional suscrito entre ambos Estados, éste tendrá primacía sobre la legislación fiscal interna. Así lo reconoce de forma expresa la normativa interna que será objeto de análisis posteriormente.

Con respecto a Francia, el Reino de España y la República Francesa tienen firmado un Convenio, concretamente el *Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995* (en adelante CDI).

De modo que, la determinación del régimen tributario correspondiente a las rentas del trabajo obtenidas en el Estado, así como en los Territorios Históricos por personas que residen en Francia, requiere tener en cuenta, inicialmente, lo dispuesto en el referido CDI, y posteriormente la normativa fiscal foral.

3. Régimen aplicable a los trabajadores transfronterizos

El mencionado CDI regula en su art. 15 el régimen aplicable a los rendimientos de trabajo. Así, establece que por regla general los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por los trabajos dependientes, se gravarán en el Estado donde se resida y que podrán ser también gravadas en el Estado donde se ejerza el empleo:

"Artículo 15

TRABAJOS DEPENDIENTES

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".

A su vez, el apartado 12 del Protocolo anexo del CDI establece un régimen específico para los trabajadores transfronterizos, según el cual, éstos tributarán por los sueldos, salarios y otras remuneraciones, únicamente en el Estado del que sean residentes:

"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 están 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".

4. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

El problema de los trabajadores transfronterizos, por lo que al tema que estamos analizando, podría radicar en determinar si los rendimientos de trabajo que una empresa con domicilio fiscal en cualquiera de los Territorios Históricos abona a un trabajador transfronterizo, debe estar o no sujeto a retención por el IRNR.

A estos efectos, recordemos lo que establece al respecto la normativa del IRNR, para lo cual vamos a tomar de referencia la normativa foral de Araba, si bien hemos de tener en cuenta que conforme reza el art. 21 del Concierto Económico, la normativa es la misma tanto en el Estado como en los Territorios Históricos:

"Artículo 21. Normativa aplicable.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado".

Vamos a tomar de referencia la normativa de Araba, ya que es en este Territorio Histórico donde nos consta que la Hacienda Foral ha mantenido que el régimen de retenciones correspondiente al IRNR ha de aplicarse, salvo que el obligado tributario pruebe que realmente es un trabajador transfronterizo. Esta cuestión que parece tan obvia, genera en la práctica algunos problemas que pretendemos mencionar en las siguientes líneas.

Vamos pues a analizar los artículos de la *Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (en adelante NFIRNR):

Normativa aplicable

"Artículo 1 Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

2. Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación:

a) *A las personas físicas o entidades no residentes en territorio español que, sin mediación de establecimiento permanente, obtengan rentas en el Territorio Histórico de Álava, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de esta Norma Foral".*

Rentas obtenidas en territorio alavés

"Artículo 13. Rentas obtenidas en Álava

2. *Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio alavés las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:*

d) *Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio alavés".*

Obligación de practicar retención

"Artículo 31 Obligación de retener e ingresar a cuenta

1. *Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas a este Impuesto, que satisfagan o abonen:*

c) *Los contribuyentes de este Impuesto mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente si bien, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 30 de esta Norma Foral".*

Tratados y convenios internacionales

"Artículo 4 Tratados y convenios

Lo establecido en la presente Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español".

En virtud, pues, de los artículos transcritos, las rentas de trabajo obtenidas por un no residente estarían sujetas a retención, sin perjuicio de lo establecido en los Tratados y convenios internacionales.

De modo que en principio, si se tiene en cuenta la normativa del IRNR, el art. 15 del Convenio, así como el apartado 12 del Protocolo del Convenio, no cabría practicar retención alguna a los trabajadores transfronterizos, ya que éstos tributarán por los sueldos, salarios y otras remuneraciones, únicamente en el Estado del que sean residentes. Esta afirmación que parece tan sencilla, ni ha estado exenta de polémica, ni sigue estándolo.

Así, lo primero que debe determinarse es qué se entiende por trabajador transfronterizo.

5. Concepto de trabajador transfronterizo (5)

El requisito que ha de cumplirse para poder aplicar el régimen de trabajador transfronterizo es precisamente ostentar dicha



Las rentas de trabajo obtenidas por un no residente estarían sujetas a retención, sin perjuicio de lo establecido en los Tratados y convenios internacionales.

condición.

A estos efectos, el art. 1 del *Acuerdo de 25 de enero de 1961 entre España y Francia que regulaba el régimen de trabajadores fronterizos franceses y españoles, en el ámbito del Tratado de Trabajo y Asistencia Social firmado entre los dos países el 2 de noviembre de 1932*, establecía que por trabajadores fronterizos se entenderán todos los súbditos franceses y españoles que, conservando su residencia en la zona fronteriza de uno de los países, a la que regresan, en principio, cada día, estén autorizados a ir a trabajar, como asalariado, en la zona fronteriza del otro país, las cuales venían definidas como aquellas "que tengan, en principio, una profundidad de 10 kilómetros, de una y otra parte de la frontera".

6. Zona fronteriza de 10 kilómetros

No obstante, la zona fronteriza de 10 kilómetros ha sido con posterioridad ampliada por la jurisprudencia. Así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 15 de diciembre de 2004 (rec. núm. 2269/2003), señala que ya en una sentencia anterior (rec. núm. 1525/03) la Sala había llegado a la conclusión de que el alcance de la expresión "trabajador fronterizo" a que se refiere el artículo 15.4 del Convenio de 27 de junio de 1993, debe entenderse aplicable a los trabajadores que cumplan el requisito de regresar habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual, "(...) sin requisitos adicionales, como el que ambos municipios (el de lugar de residencia, y el de trabajo) se encuentren dentro de la zona fronteriza definida en el Acuerdo de 1961, que consideraba como tal la que en principio tenga una profundidad de diez kilómetros de una y otra parte de la frontera. Como se indica en la mencionada sentencia esta interpretación resulta más acorde con la realidad social, que nada tiene que ver con la que imperaba en el año 1961, siendo lo predominante para conferir la condición de "trabajador fronterizo" el hecho de que regrese habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual".

En la misma línea, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia (Resolución de 18 de febrero de 2010), que "comparte las argumentaciones sostenidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a la delimitación conceptual del término "trabajador fronterizo", por cuanto entiende que, a pesar de la ausencia de reglamentación específica en el Territorio Histórico de Bizkaia, una interpretación anquilosada en el pasado, que no teniendo en cuenta los cambios sociales, las mejoras en vías de comunicación y los avances tecnológicos, siguiera manteniendo la restricción de su aplicación a las personas que residan y trabajen en la zona limítrofe de 10 kilómetros con respecto a la frontera, resultaría ilógica y caduca, contraria a una interpretación histórica y teleológica. Es labor de los tribunales evitar que una interpretación anquilosada de las normas las convierta en inaplicables o desemboque en resultados que niegan la realidad, una realidad cambiante ante la que la normativa se ha mantenido impasible durante demasiado tiempo, sin acomodarse adecuadamente a la misma".

Así mismo, en esta línea varias contestaciones a consultas planteadas ante la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 21 de diciembre de 2012; 18 de junio de 2015; 6 de marzo de 2008; de 14 de junio de 2005.

7. Regresar diariamente al lugar de residencia fiscal

Nos consta que el Órgano Jurídico Administrativo de Araba entiende que para tener la condición de transfronterizo se ha de regresar diariamente al lugar de residencia fiscal. Sin embargo, ni la jurisprudencia ni las consultas citadas, exigen que se regrese "diariamente" al lugar de residencia fiscal, sino que se regrese "habitualmente" todos los días al lugar de dicha residencia, cosa totalmente diferente a lo que mantiene el Órgano Jurídico Administrativo de Araba.

El Órgano Jurídico Administrativo de Araba llega a esta conclusión en un caso en el que la Hacienda Foral ha exigido a una empresa alavesa que practique retenciones a un trabajador, que hasta ese momento, aplicaba el régimen de trabajador transfronterizo, beneficiándose de la no retención.

Lo primero que debe de determinarse es cuál es la residencia fiscal del obligado tributario, así como si realmente trabaja o no en Araba, es decir, si su puesto de trabajo se encuentra adscrito a una empresa de Araba. Una vez determinados dichos extremos parecería lógico entender que nos encontramos ante un trabajador transfronterizo, más aún cuando en la mayoría de los casos, la cuestión que más polémica o controversia genera es la de determinar cuál es el país de residencia.

Pues bien, en el caso que comentamos, no existe controversia alguna sobre el hecho de que el obligado tributario sea residente fiscal francés. La controversia surge en si regresa o no diariamente a su residencia fiscal en Francia, frente a lo que volvemos a repetir que discrepamos sobre si ha de regresar "diariamente" o "habitualmente". El problema pues va a radicar en la prueba del "regreso" bien si lo hace a diario o lo hace habitualmente. Y esta carga de la prueba va a recaer en el obligado tributario (art. 101.2 de la *Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Araba*):

"Artículo 101 Medios, valoración y carga de la prueba

2. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo".

A estos efectos, la prueba de la condición de trabajador transfronterizo puede acreditarse por cualquier medio de prueba. Así lo establece el TSJPV en su sentencia de 15 de diciembre de 2004 (rec. núm. 2269/2003):

"SEGUNDO.- El apartado 4 del artículo 15 del Convenio entre España y Francia para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmado el 27 de junio de 1973 EDL 1974/579, dispone que "Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes".

El Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Foral que aquí se recurre, así como la Administración demandada en su escrito de contestación a la demanda, no discuten que en la recurrente, D^a Marina, concurren las circunstancias precisas para ser conceptuada trabajadora fronteriza, si bien entienden que no procede el reconocimiento de tal condición por no haberse acreditado en la forma legalmente prevista, esto es, a través del documento fronterizo a que alude el indicado Convenio.

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la acreditación de la condición de trabajador fronterizo a los efectos meritados, entre otras, en Sentencias de 15 de febrero de 1999 (Recurso 2.843/96), y de 20 de mayo de 1999 (Recurso 5.902/95), declarando en la primera de ellas que "La desaparición de los documentos fronterizos por virtud de disposiciones comunitarias como prueba preconstituida y privilegiada de la cualidad transfronteriza del interesado, no impide el juego de otros medios generales de prueba que puedan arrojar suficiente fehaciencia (...)

La circunstancia de que no exista el documento específicamente previsto por el Convenio bilateral no obsta a la pervivencia de los supuestos de hecho que daban razón de ser al Convenio de 1993, pues precisamente porque la Comunidad Europea deja a la libertad de los Estados miembros la regulación de la imposición directa, pervive la plena soberanía de los Estados español y francés para exigir tributos personales según distintos puntos de conexión, originándose duplicidad de imposiciones.

De ahí también que la desaparición de la situación intracomunitaria de emigrante sujeta a autorización que pervivió hasta la vigencia del Reglamento 2.194/91/CEE, de 23 de diciembre, y su sustitución por la libre circulación de mano de obra, no elimine el sustrato del Convenio y que, por ello, no sean ajenas al caso las definiciones del Reglamento CEE de 1971 sobre trabajadores fronterizos".

En la misma línea, la STSJPV de 19 de enero de 2005 (rec. núm. 2271/2003); así como la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia (Resolución de 18 de febrero de 2010), que a su vez se basa en la STSJPV de 26 de febrero de 2001.

Los medios de prueba o indicios que a nuestro juicio podrían servir podrían ser los siguientes:

Tickets de autopista que acrediten el trayecto entre la residencia fiscal y la empresa donde se trabaja. ¿Y si no se desplaza por autopista? ¿y si el criterio es el de que regrese diariamente a casa y por su trabajo viaja mucho y se pernocta fuera del domicilio?

Si el obligado tributario está casado, sería un indicio el lugar de residencia del cónyuge.

Si el obligado tributario tiene descendencia menor de edad, también constituiría un indicio el lugar donde éstos residen.

El hecho de que el obligado tributario tenga o no más de una vivienda.

IV. PLAZOS DE RESOLUCIÓN O DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: SUPUESTOS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA

El principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 de la Constitución, exige entre otras cosas, que los procedimientos tributarios finalicen en un periodo determinado de tiempo. De ahí que estén reguladas las figuras jurídicas de la caducidad y la prescripción, figuras en virtud de las cuales los obligados tributarios ven en muchas ocasiones prevalecer sus intereses frente a los de la Administración tributaria, pese a que en el fondo no tengan razón alguna.

Así, el art. 100 de la *Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa* (en adelante NFGT) establece que el plazo de resolución será el previsto en el correspondiente procedimiento, y si no se fijase plazo alguno, será de seis meses:

"Artículo 100. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses".

El legislador es consciente de que en determinadas ocasiones y por determinadas circunstancias, resulta imposible finalizar los procedimientos en los plazos establecidos. Así por ejemplo, cuando se pidan datos o informes a otras Administraciones, el art. 100.3 a) de la NFGT, establece un supuesto de interrupción justificada que puede ser de seis meses o de un año:

"Artículo 100. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa

3. Asimismo, el cómputo del plazo de resolución o de duración de las actuaciones de la Administración tributaria, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

a) Petición de datos o informes a otras Administraciones de la Comunidad Autónoma, Estado, otras Comunidades Autónomas, Entidades Locales, o a Administraciones de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses".

Ahora bien, así como existe un procedimiento específico a nivel internacional de asistencia mutua (como consecuencia de lo previsto en los arts. 1.2 y 177 bis de la *Ley 58/2002, de 17 de diciembre, General Tributaria* (en adelante LGT)) previsto en el Título VI "Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua", del *Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*, no nos consta procedimiento similar alguno para los supuestos de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los tres Territorios Históricos. Y ello pese a que ya el art. 15 de la Ley de Armonización preveía dicha colaboración:

"Artículo 15 Colaboración

Las instituciones competentes de los territorios históricos, en el ejercicio de sus competencias tributarias, se facilitarán mutuamente cuantos datos y antecedentes precisen en orden a la mejor exacción de los tributos concertados. A estos efectos las Diputaciones Forales de los tres territorios históricos establecerán la intercomunicación técnica necesaria".

A estos efectos, conviene recordar la importancia del procedimiento, en cuanto que los actos dictados pueden llegar a ser nulos de pleno derecho si son apreciables defectos procedimentales:

"Artículo 224. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones del órgano económico-administrativo, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

V. INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR

Conforme establece el art. 19 del Concierto Económico, la inspección del Impuesto sobre Sociedades corresponderá a la Diputación Foral competente o a la Administración del Estado, en función de tres elementos: domicilio fiscal, volumen de operaciones y territorio en el que se realicen las operaciones:

"Artículo 19. Inspección del Impuesto.

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio".

En la práctica, la determinación de los mencionados tres criterios no suele resultar nada fácil, de ahí que en muchas ocasiones nos encontremos con disputas entre la Administración foral y estatal, ya que pueden entenderse las dos competentes o incompetentes.

Continúa señalando el mencionado art. 19. Dos del Concierto Económico, como no podía ser de otra forma, que las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente (6) , y es aquí donde pueden generarse algunos problemas en cuanto a los plazos de prescripción.

Así, mientras que para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa se prevé un plazo de 20 años (art. 65 bis de la NFGT), en el Estado es de 10 años (art. 66 bis de la LGT).

NFGT: "*Artículo 65 bis. Derecho a comprobar e investigar.*

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 65 de esta Norma Foral no afectará al derecho de la Administración tributaria para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 111 de esta Norma Foral, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración tributaria para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los veinte años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

...".

LGT: "*Artículo 66 bis Derecho a comprobar e investigar*

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

...".

Al igual que este ejemplo, se podrían citar también otros, que no hacen sino poner de manifiesto el diferente trato al que puede estar sometido un obligado tributario en función de la Administración competente. Ello supone el plantearse si en un mismo Estado, caben regulaciones tan dispares que puedan afectar a los obligados tributarios con una incidencia tan radical. No obstante, no consideramos ni el lugar ni el momento adecuado para analizar esta cuestión, que requiere un análisis mucho más conciso y detallado.

VI. BIBLIOGRAFÍA

GÓRRIZ GÓMEZ, B.: "La valoración realizada por la administración tributaria autonómica vincula a la estatal. A propósito de la STS de 21 de diciembre de 2015", Revista Aranzadi Doctrinal, núm 8/2016, BIB 2016\4786

LUQUE MATEO, M. A.: La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITPyAJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición, tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 144.

Z A P I R A I N T O R R E C I L L A , I.:
http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/FFG_2001_ZAPIRAIN_I_Notas_sobre_el_regimen_tributario.pdf



Notas

- (1) Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación "La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco", Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-63533-C4-1-P), y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de investigación de la UPV/EHU - PPG17/62.
- Ver Texto
- (2) LUQUE MATEO, M. A.: La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITPyAJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición, tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 144.
- Ver Texto
- (3) Véase al respecto el artículo de GÓRRIZ GÓMEZ, B.: "La valoración realizada por la administración tributaria autonómica vincula a la estatal. A propósito de la STS de 21 de diciembre de 2015", Revista Aranzadi Doctrinal, núm 8/2016, BIB 2016/4786.
- Ver Texto
- (4) *"Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.*
- Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.*
- Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales. Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado".*
- "Artículo 5. Competencias exclusivas del Estado.*
- Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:*
- Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Segunda. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación".*
- Ver Texto
- (5) Véase al respecto el trabajo de ZAPIRAIN TORRECILLA, I. en http://www.conciertoeconomico.org/joomdocs/FFG_2001_ZAPIRAIN_I_Notas_sobre_el_regimen_tributario.pdf
- Ver Texto
- (6) *"Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones".*
- Ver Texto



publicaciones, ponte en contacto
con nosotros a través de
es-bitopus@wolterskluwer.com