

No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y de Derecho Europeo

Félix Alberto Vega Borrego

Sumario: I. Introducción: el Concierto Económico y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. II. No residentes con establecimiento permanente. A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación. B) Concepto de establecimiento permanente. C) Determinación de la base imponible. III. No residentes sin establecimiento permanente. A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación. B) El punto de conexión previsto para las rentas que se entienden obtenidas simultáneamente en territorio común y foral: un ejemplo a través de la tributación de los artistas y deportistas. C) Los dividendos pagados por entidades de tenencia de valores extranjeros de normativa foral. D) Rendimientos del trabajo dependiente y trabajadores fronterizos: la cláusula del convenio de 1995 entre España y Francia. 1. Aspectos generales. 2. La cláusula de trabajadores fronterizos en el convenio con Francia. a) Análisis de la cláusula. b) El Registro guipuzcoano de trabajadores fronterizos y el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo en Navarra. E) Gestión. IV. Bibliografía.

Resumen: El Concierto Económico de 2002 atribuye a los Territorios Históricos del País Vasco competencias normativas, gestoras y de recaudación en materia de no residentes. Dicha atribución de competencias se ha realizado siguiendo la estructura del impuesto sobre la renta de no residentes que distingue entre no residentes con y sin establecimiento permanente. En este trabajo se analizan los problemas que plantean las reglas de atribución de competencias en este ámbito tanto desde la perspectiva interna como desde la perspectiva de los convenios para evitar la doble imposición internacional y el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave: Impuesto sobre la renta de no residentes, territorios forales, convenios para evitar la doble imposición y Derecho de la Unión Europea.

I. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES*

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV, BOE de 24.5.2012), atribuye al País Vasco, y particularmente a sus Territorios Históricos, competencias normativas, gestoras y de recaudación sobre la tributación de la renta obtenida en España por no residentes¹. Lo mismo ocurre en el caso de Navarra de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (LCECFN, BOE de 27.12.1990).

El estudio de la atribución de competencias sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) a los territorios históricos del País Vasco precisa de un análisis conjunto de las Leyes del Concierto y del Convenio, con el fin de superar un defecto común de ambas normas de «contemplar las relaciones entre los territorios forales y la Hacienda estatal desde la perspectiva de la bilateralidad vertical, es decir, considerando que sólo existen, de un lado, el territorio común (al que representa el Estado) y, de otro, el territorio foral con quien se suscribe la norma (sea Navarra, sea el País Vasco). No se contempla ni la trilateralidad (Estado-Navarra-País Vasco) ni la bilateralidad horizontal (País Vasco-Navarra)»². Por este motivo, aunque haremos hincapié de modo preferente en este trabajo a las cuestiones que afectan a los territorios históricos del País Vasco, es necesario realizar aquí referencias tanto a la LCEPV como a la LCECFN.

En este sentido, la atribución de competencias normativas, de gestión y recaudatorias sobre el IRNR a los territorios forales plantea varias cuestiones relevantes que se derivan, en primera instancia, de la aplicación, y coordinación entre ellas, de la LCEPV y la LCECFN. Algunas, como veremos, tienen consecuencias puramente internas, y que se deben a que los puntos de conexión elegidos, sobre todo para los no residentes sin establecimiento permanente (EP), no son siempre los más idóneos. En otros casos las consecuencias trascienden del ámbito interno, pues inciden en el régimen de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), llegando a plantear en algunos casos problemas también con el Derecho de la Unión Europea.

* Este trabajo se inserta en el marco del proyecto de investigación DER2012-31931 financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

¹ Como ha señalado DE LA HUCHA CELADOR, F., «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 123, 2004, p. 561, aunque el Concierto se suscribe formalmente entre el Estado y el País Vasco, «los titulares, por ministerio de la Constitución y del Estatuto de Gernika, de las diferentes modulaciones del poder tributario (normativa, gestora y recaudatoria) son los territorios históricos que integran la Comunidad Autónoma». Vid. también PÉREZ ARRAIZ, J., *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, Oñati, 1994, pp. 101-104.

² DE LA HUCHA CELADOR, F., «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 123, 2004, p. 562.

La atribución de competencias a los territorios forales parte de la configuración del IRNR en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (LIRNR, BOE de 12.3.2004). La LIRNR, al igual que sucede en otros países, establece dos formas de tributación bien diferentes dependiendo de que el no residente obtenga o no la renta a través de un EP. Como para la cuantificación del impuesto de los no residentes con establecimiento permanente la LIRNR se remite al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IS (LIS, BOE de 11.3.2004), puede concluirse que se trata de un impuesto periódico, que grava la totalidad de la renta obtenida a través del EP localizado en España —se haya producido o no en territorio español— y que lo hace sobre la renta neta. Por el contrario, el IRNR de los no residentes sin EP es un impuesto instantáneo, que solo sujeta a tributación la renta de fuente española y que, con carácter general se grava el rendimiento bruto y las ganancias patrimoniales, lo que significa que no se admite la deducción de gastos y las pérdidas no se compensan con las ganancias.

La LCEPV y la LCECFN atribuyen competencias a los territorios forales en función de que el no residente tenga o no establecimiento permanente en España³. Respecto a los no residentes con EP, el IRNR es un impuesto concertado de normativa autónoma, pues la remisión a la LIS que hace la LIRNR se entiende referida en el caso de los territorios forales a su propia normativa, ya que el IS es un tributo concertado de normativa autónoma. No obstante, a los EP domiciliados en los territorios forales no siempre se les va a aplicar la normativa propia y, al mismo tiempo, se rijan por la normativa foral o por la común, su recaudación se puede llegar a repartir hasta entre cinco territorios (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya, Navarra y el Estado), al igual que sucede en el Impuesto sobre Sociedades, cuando realizan operaciones en más de uno de ellos y su volumen de operaciones (VO) supera los 7 millones de euros (7 M €).

Por el contrario, el IRNR de los no residentes sin EP es un impuesto concertado de normativa común, ya que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. La LCEPV y la LCECFN establecen puntos de conexión para atribuir competencias a los territorios forales, que son muy similares a los del artículo 13 LIRNR para determinar cuándo una renta es de fuente española. El que la renta sea de fuente española es una premisa para atribuir competencias a los territorios forales.

En el IRNR de los no residentes sin EP, cuando un territorio foral tiene competencia, tendrá también la plena gestión y recaudación del impuesto, incluyendo el cumplimiento de las obligaciones de retención e ingreso a cuenta. Por lo tanto, con carácter general, aquí no se comparte la recaudación de una misma renta como puede suceder en el IS y en el IRNR de los no residentes con EP.

No obstante, puede darse el caso de que una renta se entienda obtenida de forma simultánea en varios (o todos) de los cinco territorios mencionados. Los artículos 22.3 LCEPV

³ DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 232.

y 29.3 LCECFN presumen que tal obtención simultánea existe siempre en determinados casos (dividendos, intereses, cánones y determinadas ganancias derivadas de la transmisión de valores). Para este tipo de rentas se establece un criterio de distribución basado en la residencia del pagador⁴. Se otorga la potestad de gravar la renta al territorio donde está domiciliado el pagador y, solamente cuando este pagador es un sujeto pasivo del IS o un EP cuyo VO > 7 M €, se reparte la recaudación entre todos los territorios en los que tributa el pagador y no, como parece lógico, en función de dónde se ha producido la renta. En el ámbito de las rentas mencionadas, el criterio del pago no es tan ilógico precisamente porque es el que utiliza la LIRNR para determinar si la fuente es española.

Sin embargo, el punto de conexión para las rentas obtenidas de forma simultánea se aplica, además de a los casos mencionados, a cualquier otra renta que se considere obtenida simultáneamente en varios territorios. Como veremos en el epígrafe III.B, la aplicación del criterio del Concierto y del Convenio puede dar lugar a situaciones bien curiosas, como es la atribución de la renta a un territorio donde la misma no se ha generado. Ello se debe a que este punto de conexión especial está basado en la regla del pago, mientras que a las rentas que puede afectar, los criterios que determinan la fuente española y foral se basan bien en el lugar de realización de la actividad, bien en la utilización del servicio. Ello provoca ciertas disfunciones, que solo podrán ser corregidas modificando la normativa que aquí estudiaremos, a fin de establecer criterios de reparto coherentes con el criterio utilizado para determinar si la fuente es española y, en su caso, foral.

Por otra parte, son aplicables en los territorios forales los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) firmados por España y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea (arts. 2.1 LCEPV y 2 LCECFN)⁵. Los principales efectos de los convenios para evitar la doble imposición se materializan en la tributación de los no residentes sin EP, suponiendo en muchas ocasiones que España, como país de la fuente, no pueda gravar la renta o solo hasta el límite previsto en el CDI —esto último sucede fundamentalmente cuando se trata de dividendos, intereses y cánones, conforme a los artículos 10, 11 y 12 del Modelo de convenio de la OCDE (MOCDE) al que siguen los convenios españoles—. Cuando ello suceda, los territorios forales asumirán las devoluciones que procedan como consecuencia de aplicar el convenio para evitar la doble imposición.

En el IRNR de los no residentes con EP, la aplicación de un CDI no tiene tantas consecuencias para el país donde está situado el establecimiento permanente, porque con carácter general el artículo 7 del MOCDE atribuye potestad de imposición al mismo. Aquí el aspecto más relevante del convenio es determinar si el no residente tiene o no EP, para lo cual prevalecerá el concepto de establecimiento permanente del convenio sobre el de la LIRNR, en caso de ser diferente.

⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 237.

⁵ VV.AA., *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBV, Bilbao, 1997, p. 200.

La atribución de competencias a los territorios forales sobre el IRNR no debería precisar la aprobación de normativa sustantiva por parte de dichos territorios. Los no residentes con EP se van a regir sustancialmente por su normativa del IS, con la que ya cuentan, y los que no tienen EP, por la LIRNR. Al ser las competencias normativas residuales, poco sentido tiene que aprueben normativa propia de IRNR, salvo que sea para reproducir la del Estado. Eso es lo que sucede en Navarra, que no ha aprobado normativa propia.

La situación en el País Vasco es diferente, pues los tres Territorios Históricos han aprobado su propia normativa, si bien es cierto que en gran parte se limita a reproducir la LIRNR. Sin embargo, tanto para los no residentes con y sin EP, esta normativa propia tiene ciertos aspectos sustantivos que sí era necesario regular, dado que la LCEPV atribuye competencias al País Vasco de forma genérica, pero sin concretar qué Diputación Foral es competente en cada caso⁶. Quizás lo lógico habría sido que estos territorios hubieran aprobado una norma solo dirigida para regular estos aspectos, pero la realidad es que han aprobado una norma completa, que reproduce la LIRNR. Esta opción puede generar cierta inseguridad jurídica cuando los cambios en la LIRNR no se trasladan de forma inmediata a la normativa foral, pues la aplicación de la normativa propia puede dar lugar a una tributación incorrecta, ya que la norma que prevalece, al menos para los no residentes sin EP, es la del Estado.

Finalmente hay que señalar que la eficacia de los pagos a cuenta que reconocen los artículos 12 y 23 LCEPV y 16 y 30 LCECFN se aplica también a los no residentes, si bien aquí las reglas de localización de retenciones e ingresos a cuenta, al menos para los no residentes sin EP, son menos complejas que las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el IS. La regla sobre la eficacia de los pagos a cuenta pretende que el contribuyente no soporte las equivocaciones del retenedor dada la complejidad de los puntos de conexión de las retenciones. Y para ello se reconoce la validez de los pagos a cuenta realizados a cualquiera de las cinco Administraciones que pueden estar implicadas, aunque no fuera la competente.

II. NO RESIDENTES CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación

Las competencias normativas, gestoras y recaudatorias en el IRNR de los no residentes con EP coinciden con las del Impuesto sobre Sociedades. Como ya hemos señalado, aunque la normativa del Concierto se establece sin tener en cuenta la existencia del Convenio navarro, y viceversa, es imprescindible realizar un estudio coordinado de ambos para evitar su solapamiento y así dotar de coherencia al sistema.

⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 224.

Respecto a la normativa aplicable, el criterio relevante es el del domicilio. Los EP domiciliados en cada una de las Diputaciones Forales y Navarra aplicarán la normativa aprobada por su territorio de domiciliación. Los EP domiciliados en cualquier otra parte del territorio español aplicarán la normativa estatal. La determinación de este aspecto se complica cuando se trata de establecimientos permanentes cuyo volumen de operaciones (VO) es superior a 7 M € —se toma como referencia el ejercicio anterior⁷— pues aquí hay algunas excepciones a la regla anterior (arts. 14.1 y 21.1 LCEPV y 18.2 y 28.1 LCECFN).

Los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco o Navarra que realicen más del 75 % de sus operaciones en territorio común no aplicarán la normativa del lugar de domiciliación, sino la que corresponda, que generalmente será la del Estado, si bien en algún caso, como veremos, puede resultar aplicable la del otro territorio —esto es, que un EP vasco aplique la normativa navarra y que un EP navarro aplique la normativa vasca—. Aquí el desconocimiento mutuo con el que se han elaborado la LCEPV y la LCECFN obliga a referirse al alcance del concepto de territorio común.

Con carácter general, hay que entender que de forma recíproca Navarra es territorio común para el País Vasco y viceversa⁸. En consecuencia, por ejemplo, para el cómputo del 75% del VO de un EP guipuzcoano se tomarían las operaciones realizadas en Navarra y en el resto del territorio español. Si las operaciones realizadas en el resto del territorio (todo el territorio español menos el País Vasco) superan el 75% no se aplicaría la normativa foral vasca. Sin embargo, ello no significa necesariamente que a ese EP se le aplique la normativa estatal. En efecto, si ese EP domiciliado en el País Vasco desarrollara la totalidad de sus operaciones en territorio navarro, hay que entender que la normativa aplicable sería la navarra (art. 19.1.b LCECFN), pues el País Vasco para el Convenio Económico es territorio común. Esta situación, que también se puede dar a la inversa —EP domiciliado en Navarra que realiza todas sus operaciones en el País Vasco—, es improbable que se produzca en la práctica pero, si se produjera, la solución correcta sería esa, interpretando de forma conjunta las Leyes del Concierto y del Convenio. No obstante, es difícil que en la práctica nos encontremos en ese escenario, porque seguramente, si se produjera, lo lógico sería instar un procedimiento de modificación de domicilio fiscal, pues resulta difícil de creer que el domicilio esté en un lugar diferente al territorio donde se realizan todas las operaciones.

⁷ Se toman como referencia los datos del ejercicio anterior, sin que a estos efectos deba realizarse ajuste alguno para determinar la normativa aplicable, si los datos del ejercicio corriente son distintos —otra cosa es que tendrán efectos para el siguiente—. Así, por ejemplo, un EP navarro con un VO < 7 m € en 2013 aplicará la normativa navarra en 2014, aunque en este año su VO sea superior a 7 m € y más del 75% de su VO las realice en territorio común. En 2015 aplicará la normativa estatal, pues se toman los datos de 2014. *Vid.* la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 3.6.2009, recurso 71/2008.

⁸ *Vid.* la sentencia del Tribunal Supremo (STS), Sala Primera, de 26.5.2009, recurso 365/2008: «En la [LCECFN] que interpretamos, se considera como [territorio común] todo el territorio español que no es Navarra» (FJ 3). Sobre esta cuestión *vid.* SERENA PUIG, J.M., «La localización territorial de los puntos de conexión del IS y del IVA en el Convenio Económico de Navarra y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos*, n.º 18, 2010 (trabajo consultado en la laleydigital.es).

Una vez aclarado cuál es la normativa aplicable, lo siguiente es de determinar la Administración competente para gestionar y obtener la recaudación del impuesto. El criterio relevante, al menos para la gestión, es el domicilio. La Administración competente (estatal, navarra o una de las tres diputaciones forales) será la del domicilio del EP (arts. 19.1 LCEPV y 23 LCECFN). Ello es así con independencia del VO del EP, esto es, supere o no 7 M €. No obstante, cuando en el ejercicio anterior se supera esta cifra y el EP no realiza sus operaciones en un único territorio, la gestión del impuesto se mantiene en la Administración del domicilio, si bien su recaudación se comparte entre todos los territorios en función del volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos⁹. Nótese que para determinar si el EP tiene que «repartir» su cuota entre los diferentes territorios en los que opera se atiende a los datos del ejercicio anterior. Por lo tanto, si en 2013 su VO < 7 M €, no tendrá que «repartir» en 2013, aunque en 2014 sí supere esa cifra. Lógicamente, en 2015 sí tendrá que distribuir la cuota entre los territorios en los que opera.

Este reparto de la recaudación en función del territorio de realización de las operaciones precisa, con carácter general, y con independencia de la domiciliación del EP, que haya que concretar el porcentaje de operaciones realizadas en seis territorios: Álava, Vizcaya, Guipúzcoa, Navarra, el resto del territorio español (Estado) y el extranjero¹⁰. No obstante, el porcentaje de operaciones extranjeras no incide en perjuicio o beneficio de ninguno de los territorios porque se distribuye entre ellos en igual proporción que el resto de las operaciones (arts. 16.D LCEPV y 21.D LCECFN). Los datos que se toman son los del ejercicio corriente y no los del ejercicio anterior, pues los del ejercicio anterior son solamente relevantes para ver si hay que repartir la recaudación entre los diferentes territorios en el ejercicio corriente.

Ejemplo: Un EP domiciliado en Pamplona (VO > 7 M €) cuyo VO se reparte así: extranjero (20%), Álava (5%), Guipúzcoa (15%), Vizcaya (0%), Navarra (40%) y Estado (20%). Se aplicaría una regla de tres ($80/100=y/x$), donde 80 es el total de las operaciones realizadas en territorio español —el 100% menos el porcentaje de las operaciones realizadas en el extranjero (20%)—. Por otra parte, «y» sería el porcentaje de cada territorio. Conforme a ello, el resultado sería el siguiente: Álava (6,25%), Guipúzcoa (18,75%), Navarra (50%) y Estado (25%). Como se trata de un EP domiciliado en Navarra, la normativa aplicable es la de este territorio foral (arts. 14.1 LCEPV y 18.2 LCECFN) y las competencias gestoras son también de Navarra (arts. 19.1 LCEPV y 23 LCECFN).

⁹ Con el término gestión nos referimos aquí exclusivamente a los procedimientos de comprobación e inspección. La recaudación de la cuota que corresponda a cada territorio se hará por su propia Administración, tanto en período voluntario como ejecutivo, salvo que proceda de una liquidación dictada en el curso de dichos procedimientos, particular que en principio corresponde a la Administración actuante. Luego harán las compensaciones correspondientes (arts. 19.2 LCEPV y 23.3.º LCECFN). Vid. MERINO JARA, I., *La imposición directa en el País Vasco*, Edersa, Madrid, 2004, p. 103.

¹⁰ Para determinar el lugar de realización de las operaciones se aplican los criterios de los artículos 16 LCEPV y 21 LCECFN, que distinguen entre entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Una vez establecidos estos porcentajes, el establecimiento permanente tendrá que presentar tantas autoliquidaciones del IRNR con EP (hasta cinco) como territorios con los que esté vinculado por su VO (en el ejemplo, cuatro). Las cantidades que resulten a pagar o a devolver se tramitarán con cada una de las Administraciones con derecho a participar en la recaudación del impuesto (arts. 18 LCEPV y 22 LCECFN)¹¹.

Ejemplo: En el ejemplo anterior el VO del EP navarro era: Álava (6,25%), Guipúzcoa (18,75%), Navarra (50%) y Estado (25%). Si la cuota diferencial derivada de la normativa navarra fuera 100.000 €, el EP presentaría cuatro autoliquidaciones a ingresar: Álava (6.250€), Guipúzcoa (18.750€), Navarra (50.000€) y el Estado (25.000€).

De lo expuesto se deduce que las cuestiones problemáticas sobre la normativa aplicable y el reparto de la exacción del IRNR de los no residentes con EP coinciden con las del IS, lo cual es lógico porque el Concierto y el Convenio se remiten a las normas de ese impuesto. No obstante, en el caso de los territorios forales del País Vasco, la cuestión es algo más compleja, tanto en el ámbito del IS como en el IRNR con EP, precisamente porque el Concierto alude al País Vasco sin establecer reglas para distribuir las competencias entre los tres territorios forales. Desde esta perspectiva, tiene todo su sentido que las Diputaciones Forales tengan normativa propia del IRNR, cuya consecuencia material más relevante es precisamente determinar cómo se distribuyen las competencias entre ellas.

Sin pretender aquí analizar las tres normativas, pondremos algunos ejemplos utilizando la norma guipuzcoana. Los EP de normativa vasca son fundamentalmente los domiciliados en el País Vasco. En principio se aplicará la normativa de la Diputación Foral donde el EP tiene su domicilio fiscal. Si está en Guipúzcoa se aplicará esta normativa foral (art. 2.1.b NFG IRNR). Sin embargo, como vimos, no se aplicaría la normativa vasca cuando el EP, a pesar de estar allí domiciliado, y si su VO > 7 M €, realiza más del 75% de sus operaciones en territorio común (que incluiría Navarra y el resto del Estado). La Norma Foral así lo establece, señalando que al EP domiciliado en Guipúzcoa no le será aplicable dicha nor-

¹¹ Los pagos fraccionados se presentan en cada Administración aplicando la misma proporción, si bien se utiliza la del ejercicio anterior y no la del corriente, sin que se imponga ninguna obligación de ajuste en el último pago fraccionado, pues ese ajuste se hará cuando se autoliquide el IS/IRNR con EP, que toma como referencia los datos del ejercicio corriente (arts. 17 y 23.1 LCEPV y 24 y 30.1 LCECFN). Hay que destacar, pues también afecta a los EP, que el Tribunal Supremo ha considerado en su sentencia, Sala Tercera, de 25.10.2011, recurso 3987/2007, que si bien en virtud del artículo 12 LCEPV «los pagos anticipados a una Administración no competente por razón de retenciones e ingresos a cuenta son eficaces frente a la competente, no ocurre lo mismo con los pagos fraccionados, respecto de los cuales la deducción se efectuará solo si se han realizado de forma efectiva en la competente, como se infiere claramente del artículo 17 del Concierto» (FJ 3). Entendemos que la misma interpretación hay que hacer del artículo 24 LCECFN. Por otra parte, el Estado permite la liquidación del IS/IRNR con EP, cuando la normativa aplicable no es la estatal, utilizando los modelos forales. No obstante, los documentos de ingreso/devolución que deben presentarse son los estatales (art. 2.9.a Orden HAP/864/2013, de 14 de mayo, BOE de 20.5.2013).

ma (art. 2.1.b). Pero también concreta que tampoco sería así cuando el 100% de dicho volumen tiene lugar de forma exclusiva en el territorio de otra Diputación Foral vasca. Aquí la competencia normativa sería de la Diputación correspondiente¹².

Por otro lado, un establecimiento permanente domiciliado en Navarra o en el resto del Estado (excluyendo el País Vasco) puede llegar a regirse por la normativa vasca cuando, además de tener un VO > 7 M €, realiza en ese territorio el 100% de sus operaciones. Aquí se atribuye competencia normativa al País Vasco (art. 14.1 LCEPV), pero hay que determinar qué normativa de los tres territorios se aplicaría. La regla de la Norma Foral guipuzcoana, que se reproduce en las normas alavesa y vizcaína, es lógica y tiene encaje en el Concierto. La norma aplicable será la de la Diputación en la que el establecimiento permanente realice «una proporción mayor del volumen de sus operaciones» (art. 2.1.d NFG IRNR). Como el EP realiza todas sus operaciones en el País Vasco, Guipúzcoa tendría la competencia normativa si en ella se realiza un porcentaje superior a un tercio. No obstante, llama la atención que no se prevea una solución para el caso de que exista un empate a dos o a tres. Aunque es difícil que este supuesto se dé en la realidad, no podemos dejar de señalar que no exista una solución.

Finalmente está el caso de un establecimiento permanente domiciliado en algunas de las Diputaciones Forales, con un VO > 7 M €, y que no realiza más del 75% de sus operaciones en el resto del territorio. Aquí no parecería lógico atribuir la competencia normativa a la Diputación de domiciliación, si el EP realiza todas sus operaciones de manera exclusiva en el territorio de una de las otras dos. Por eso la norma foral guipuzcoana se atribuye la competencia —EP domiciliado en Álava o Vizcaya que desarrolla todas sus operaciones en Guipúzcoa—, lo cual es coherente con la LCEPV, si bien es difícil que este caso se dé en la práctica.

Una vez esclarecidas las competencias normativas, la distribución del impuesto es mucho más sencilla, porque se hace en los términos que ya hemos explicado. Los EP que tengan un VO > 7 M €, con independencia de donde estén domiciliados, reparten la recaudación del impuesto entre los cinco territorios implicados en función de dicho volumen. El artículo 2.3 de la NFG IRNR señala lo anterior, si bien no sería estrictamente necesario que lo dijera porque se deriva de la propia LCEPV, sin necesitar de precisión alguna.

B) Concepto de establecimiento permanente

Como el Concierto y el Convenio asignan competencias distinguiendo entre no residentes con y sin establecimiento permanente, lo lógico es que el concepto de EP sea uniforme en todo el territorio español. Para eso es preciso que exista un único concepto de

¹² Y lo mismo sucedería en el supuesto contrario, esto es, un EP domiciliado en Álava o Vizcaya, con VO > 7 M €, que realiza todas sus operaciones en Guipúzcoa. La competencia normativa no sería ni de Álava ni de Vizcaya, sino de Guipúzcoa. *Vid.* el artículo 2.1.c) de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del IRNR (NFG IRNR, BOG de 30.4.1999).

EP en el Derecho interno, sin perjuicio de que el mismo deba ajustarse al concepto que prevea el convenio para evitar la doble imposición que sea aplicable. Y ello porque los derechos de imposición que tiene España como Estado de la fuente van a depender en gran medida, sobre todo cuando se trata de beneficios de actividades económicas, de que el no residente tenga o no EP en España según el CDI (art. 7 MOCDE).

Desde el punto de vista de la distribución del poder territorial, no hay que olvidar que el concepto de establecimiento permanente tiene una importante función, porque establece un régimen de reparto de competencias diferente —nótese que el IRNR con EP es un tributo de normativa autónoma y el IRNR sin EP de régimen común—. Pero el hecho de que el concepto de EP tenga una función diferente en el Concierto y el Convenio con respecto a la que tiene en la LIRNR y los CDI no justifica que su significado y alcance pueda ser diferente, pues podrían generarse disfunciones relevantes, como sería el caso en que el no residente tiene EP conforme a las disposiciones del CDI, pero no a los efectos de la LCEPV y la LCECFN¹³.

Lo lógico es que la LCEPV y la LCECFN se remitan al concepto de EP de la LIRNR y de los CDI. Ello es así en el caso de Navarra, en la medida en que el Convenio no lo define. No es así, en cambio, en el caso del Concierto Económico, toda vez que el artículo 21.2 LCEPV prevé una definición de establecimiento permanente. Sucede también que dicha definición no es idéntica a la que prevé la LIRNR. Ante esta situación, y con el fin de garantizar la coherencia y uniformidad del sistema, hay que entender que el concepto de establecimiento permanente aplicable en el marco del Concierto y el Convenio es de forma exclusiva el de la LIRNR y los CDI. De ser así, sobre esta materia los territorios forales no tendrían competencia alguna, salvo para reproducir en su normativa el concepto de la LIRNR. Una prueba de ello es que las tres normas forales reproducen el concepto de EP de la LIRNR y no el del Concierto Económico¹⁴.

C) Determinación de la base imponible

El artículo 18.1 LIRNR señala que «la base imponible del [EP] se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del [IS]». Esta remisión al régimen general de la LIS parece hacer inaplicables a los EP sometidos a la normativa estatal los regímenes especiales del IS, a pesar de que sus requisitos se cumplan. Destaca especialmente la teórica inaplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (arts. 108-114 LIS). Esta interpretación, que es la que se deriva del tenor literal de la LIRNR, podría ser considerada contraria al principio de no discriminación europeo y de los CDI (art. 24.3 MOCDE). En consecuen-

¹³ W.A.A., *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, p. 27.

¹⁴ Vid. los artículos 12.1 de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, del Territorio Histórico de Álava, del Consejo de Diputados, del IRNR (NFA IRNR, BOTHA de 3.5.1999), 12.1 NFG IRNR y 12.1 de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Territorio Histórico de Bizkaia, del IRNR (NFV IRNR, BOB de 30.4.1999).

cia, es preciso realizar una interpretación del artículo 18.1 LIRNR conforme a dicha normativa y admitir la posibilidad de que los EP se acojan a los regímenes especiales del IS.

Así lo ha admitido la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación de 2.4.2009, V0682-09, en la que señaló lo siguiente: «los regímenes especiales previstos [en la LIS], son de aplicación a las personas o entidades no residentes en territorio español, en la medida que en el propio régimen especial esté prevista su aplicación y cumplan las condiciones señaladas en los mismos. [Los incentivos fiscales] se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros. Por otra parte, el apartado 3 de dicho artículo señala que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. [...] Por lo tanto, la cifra de negocios de referencia debe ser la de la entidad en su conjunto y, en su caso, la del conjunto de sociedades del grupo, y no solo la del establecimiento permanente. Esta afirmación es compatible con el principio de no discriminación del Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo». Como se puede apreciar, la DGT admite la posibilidad de aplicar el régimen, si bien, con buen criterio, deja bien claro que la cifra de negocios de referencia debe ser la de la entidad en su conjunto y, en su caso, la del conjunto de sociedades del grupo, y no solo la del EP. Como señala la propia contestación, esta interpretación no contradice la cláusula de no discriminación del CDI, que en este caso es el suscrito con Bélgica, porque los propios Comentarios al MOCDE señalan que «cuando el impuesto sobre el beneficio de sociedades residentes en un Estado se calcule con arreglo a una escala de gravamen progresiva, esta escala en principio deberá aplicarse a los establecimientos permanentes situados en este Estado. Si el Estado donde se halla el establecimiento permanente toma en cuenta los resultados del conjunto de la sociedad a la que pertenece dicho establecimiento para aplicar la escala progresiva, no parece que esta regla vaya en contra del principio de igualdad de trato».

Este problema de la normativa estatal también se podría plantear en la foral ya que, por ejemplo, el artículo 17.1 NFG IRNR es idéntico al artículo 18.1 LIRNR. Entendemos que la misma conclusión alcanzada respecto a la legislación estatal es aplicable a la normativa foral vasca. No obstante, hay que destacar que la normativa vasca ha resuelto este problema pues, continuando con el caso de Guipúzcoa, el artículo 17 reconoce en otros apartados la posibilidad de que los EP se acojan a los regímenes especiales forales. Así, por ejemplo, el artículo 17.1.d) NFG IRNR dice que «será de aplicación el régimen de pequeñas y medianas empresas siempre que la entidad no residente de la que forme parte el [EP] tenga [tal] consideración»¹⁵.

¹⁵ En igual sentido se pronuncian los artículos 17.1.d) NFA IRNR y 17.1.d) NFV IRNR.

III. NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A) Normativa aplicable, competencias de gestión y distribución de la recaudación

El IRNR de los no residentes sin EP, cuando los territorios forales tienen competencia, es un tributo concertado de régimen común (arts. 21.1 LCEPV y 28.1 LCECFN)¹⁶. Por lo tanto, dichos territorios no tienen competencias normativas relevantes, sino solamente gestoras y de recaudación, que afectan tanto al contribuyente no residente que obtiene la renta como a los obligados a realizar retenciones (arts. 23.2 LCEPV y 30.2 LCECFN).

Los artículos 22.2 LCEPV y 29.1 LCECFN establecen una serie de puntos de conexión para determinar cuándo la renta se ha producido en territorio foral. Estos criterios son muy similares a los que utiliza el artículo 13 LIRNR para establecer la fuente española de la renta. No vamos a analizar aquí de forma pormenorizada esos puntos de conexión, si bien conviene señalar que responden, como en la LIRNR, a cualquiera de los siguientes criterios: el lugar de situación del bien o de ejercicio del derecho, la residencia o domicilio del pagador, el lugar de emisión y el lugar de utilización o realización¹⁷.

Con carácter general, cuando se atribuye a una de las cinco Administraciones (Estado, Álava, Guipúzcoa, Vizcaya o Navarra) el derecho a gravar la renta, las competencias gestoras y recaudatorias se atribuyen de forma completa. El contribuyente, en caso de tener obligación, presentará la autoliquidación ante dicha Administración. Lo mismo sucede con quien resulte obligado a practicar retención (arts. 23.2 LCEPV y 30.2 LCECFN). Como veremos ahora, esta regla se excepciona, en algunos casos, cuando se trata de rentas que pudieran entenderse obtenidas simultáneamente en varios territorios.

B) El punto de conexión previsto para las rentas que se entienden obtenidas simultáneamente en territorio común y foral: un ejemplo a través de la tributación de los artistas y deportistas

Cuando se trata de rentas obtenidas simultáneamente en varios territorios, la LCEPV y la LCECFN establecen una serie de reglas que, en algunos casos, supone atribuir competencias gestoras y recaudatorias sobre una misma renta a varias Administraciones¹⁸. Como veremos, estas reglas se basan en el criterio del domicilio del pagador, lo que tiene, entre otras, las siguientes consecuencias. La primera es que en ocasiones se atribuye en exclusiva dichas competencias a una Administración en la que no se ha producido la renta, o solo

¹⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*, Civitas, Madrid, 1995, p. 103.

¹⁷ Sobre ello *vid.* VV.AA., *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pp. 30-35.

¹⁸ Este criterio especial se aplica siempre que se trata de dividendos, intereses, cánones, otros rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores. Además se aplica al resto de rentas que se puedan entender obtenidas de forma simultánea en varios territorios.

parcialmente, según los artículos 22.2 LCEPV y 29.1 LCECFN. Y la segunda es que, cuando el pagador no reside en España o no es un EP situado en España, los territorios forales pierden completamente las competencias gestoras y recaudatorias a favor del Estado. Los criterios son los siguientes.

Si el pagador es una persona física, se atribuye el derecho de imposición al territorio donde tenga su residencia habitual¹⁹. Si el pagador es un contribuyente del IS/IRNR con EP, que tributa en un único territorio —con carácter general los que, en el año anterior, su VO < 7 M €—, la competencia se atribuye en exclusiva al territorio donde tribute, que normalmente será el de su domicilio, conforme a las reglas explicadas en el epígrafe II.A. Finalmente, si el pagador es un contribuyente del IS/IRNR con EP que tributa conjuntamente en varios territorios —para lo cual es un requisito previo que su VO > 7 M €—, las competencias gestoras y recaudatorias se reparten entre todos los territorios implicados, en función del volumen de operaciones, tal y como se hace en el IS y el IRNR de los no residentes con EP.

Respecto a esta tercera regla, donde las competencias se comparten, hay que hacer varias aclaraciones. La primera es que para verificar si el pagador tiene que tributar o no conjuntamente se toman siempre los datos del ejercicio anterior al ejercicio en el que se efectúa el pago al no residente. Asimismo, el porcentaje que corresponde a cada territorio en función del volumen de operaciones es también el del ejercicio anterior, y no el del ejercicio corriente. En segundo lugar, el pagador tiene que ingresar la retención a cada una de las Administraciones que tuvieran competencia, conforme a los criterios expuestos. Eso supone que la retención que soporta el no residente se ingresaría, en la proporción correspondiente, hasta en cinco Administraciones distintas.

Finalmente, y en tercer lugar, el fraccionamiento de la competencia entre Administraciones no afecta al contribuyente no residente cuando tuviera que presentar autoliquidación. Los artículos 23.4 LCEPV y 29.3 LCECFN atribuyen la competencia para gestionar la autoliquidación a una única Administración. Sin embargo, se ha regulado esta cuestión de una manera impracticable y con desconocimiento de lo que establece la LIRNR.

Los preceptos citados atribuyen la competencia a la Administración del domicilio del representante del no residente. Ello resulta ilógico, porque con carácter general los no residentes sin EP no tienen obligación de nombrar representante. Ante esta situación, hay que hacer una interpretación correctiva de la norma, como ha apuntado con acierto la doctrina, entendiéndose que, en defecto de representante, la competencia es de la Administración donde el pagador tenga su domicilio²⁰. En consecuencia, el no residente sin EP presentará su autoliquidación a una sola Administración, si bien la retención la ingresará el pagador a todas las Administraciones que resulten competentes. Como parece lógico, la LCEPV y la LCECFN

¹⁹ Este primer criterio no se aplica cuando se trata de dividendos, intereses, cánones, otros rendimientos de capital mobiliario y determinadas ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores. En estos casos se aplican directamente los criterios que se explican a continuación.

²⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, p. 239.

establecen la obligación de realizar las compensaciones correspondientes entre todas las Administraciones implicadas, particular que debe de ser complejo en la práctica, si bien en esta cuestión el contribuyente queda al margen. A continuación veremos un ejemplo sobre los desajustes que puede generar la norma expuesta.

Ejemplo: Una empresa domiciliada en Madrid dedicada a la organización y promoción de conciertos contrata con Dustin Fever, Ltd., entidad residente en Canadá, la realización de tres conciertos de un conocido cantante canadiense en agosto de 2013 en las ciudades de Donostia, Madrid y Barcelona. La cantidad bruta acordada con dicha entidad que retribuye estrictamente la actuación de los tres conciertos en su conjunto asciende a 1.200.000 €. La empresa española realiza el pago a la entidad canadiense aplicando una retención de 297.000 € (24,75 %) que ingresa en la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La entidad no residente no presenta autoliquidación porque el artículo 17 del CDI con Canadá autoriza a España como Estado donde se ha realizado la actuación a gravar la renta.

El artículo 17 MOCDE atribuye al Estado donde el artista o deportista no residente desarrolla su actuación el derecho a gravar las rentas que retribuyen la misma, tenga o no tenga EP y con independencia de que la retribución la perciba el propio artista o deportista o una entidad distinta, y ello también al margen de que se obtenga en el marco de una relación de dependencia o el ejercicio de una actividad económica. Se trata de un precepto bien controvertido, destacando, entre otros aspectos, la problemática de determinar cuáles son las rentas que retribuyen la actuación y las que retribuyen conceptos distintos, que no quedarían cubiertas por el artículo 17²¹. Otro aspecto que ha suscitado discusión se refiere a dónde se entiende producida la renta cuando se retribuye de forma global las actuaciones desarrolladas en varios Estados. Existe un documento de la OCDE proponiendo una serie de soluciones al respecto para que se trasladen a los Comentarios al MOCDE, particular que no ha sucedido todavía²².

Este último problema también puede plantearse en el ámbito interno con los territorios forales. Las rentas referidas son de fuente española según el artículo 13.1.b.3.º) LIRNR. Por su parte, los artículos 22.2.d) LCPEV y 29.1.e) LCECFN atribuyen competencia a los territorios forales respecto a las «rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en [territorio navarro o vasco], de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacio-

²¹ Sobre ello *vid.* BÁEZ MORENO, A., «Contract splitting and article 17 of the OECD Model. Is source taxation of artistes and sportsmen a new kind of «Tax on Dummies»?», en prensa, y RAVENTÓS CALVO, S., «Las rentas de artistas y deportistas en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo. Errores de concepto», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 364, 2013.

²² OCDE, *Discussion draft on the application of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD Model*, 23 de abril de 2010 (<http://www.oecd.org/> → Topics → Tax → Tax treaties → Latest Documents).

nada con dicha actuación, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista».

En el ejemplo *a priori* parece claro que Guipúzcoa tiene algún derecho de imposición porque uno de los conciertos tuvo lugar en Donostia. Sin embargo, lo que no queda claro es si estamos o no ante una renta que se obtiene de forma simultánea en ambos territorios. Si la respuesta fuera negativa, habría que determinar qué parte de la renta se atribuiría a Guipúzcoa, dado que la retribución se realiza de forma global y no por cada concierto. Una posibilidad sería simplemente dividir entre tres, dado que se trató de tres conciertos, lo que supondría que el retenedor debería haber ingresado a la Hacienda guipuzcoana 99.000 €, esto es, un tercio de la retención de 297.000 €. La cantidad restante correspondería al Estado, por haber tenido lugar los otros dos conciertos en Madrid y Barcelona. Esta opción, sin embargo, es discutible, porque aunque la retribución es global, el valor económico de cada concierto no tiene por qué ser igual, especialmente desde la perspectiva del pagador, si tenemos en cuenta el aforo y el público que potencialmente puede atraer cada uno de ellos en función de la localidad donde tiene lugar el evento. Además, en el montante global pueden estar incluidas retribuciones por otras actividades que no son la actuación, pero que al estar vinculadas con la misma entran dentro del artículo 17 MOCDE (un pago porque uno de los conciertos se retransmite, que no es el de Donostia, por realizar una entrevista sobre el concierto, que tiene lugar en Madrid, etc.).

A la vista de lo anterior, consideramos que en este caso, a los efectos de la LCEPV y la LCECFN, la renta debe entenderse obtenida en territorio foral (Guipúzcoa) y común (Madrid y Barcelona). Aplicando los criterios de las «rentas simultáneas» podemos llegar a soluciones muy diferentes.

Si el volumen de operaciones de la empresa pagadora fue en 2012 inferior a 7 M €, la totalidad de la renta se atribuiría al Estado como consecuencia de que está domiciliada en Madrid. En cambio, si en 2012 su VO fue superior a 7 M €, la renta se habría generado en todos los territorios donde la empresa hubiera realizado sus operaciones, aplicando el porcentaje de su VO de 2012. Nótese que se toman los datos de 2012 para repartir una renta obtenida en 2013, particular que pone de relieve una cierta falta de coherencia de la normativa, pues utiliza parámetros previstos para tributos periódicos, como lo son el IS y el IRNR con EP, en el ámbito de un impuesto instantáneo como es el IRNR de los no residentes sin EP. Imaginemos que los datos de 2012 fueron los siguientes: Estado (65%), Álava (5%), Guipúzcoa (10%), Vizcaya (5%), Navarra (15%).

Dada la redacción de los artículos 23.4 LCEPV y 29.3 LCECFN parece que la única respuesta posible es atribuir la cuota del IRNR (297.000 €) a los cinco territorios del modo siguiente: Estado (193.050 €), Álava (14.850 €), Guipúzcoa (29.700 €), Vizcaya (14.850 €) y Navarra (44.550 €). El resultado causa perplejidad, pues se termina atribuyendo parte de la renta a territorios en los que es palmario que la renta no se ha generado, dado que el artista no desarrolló allí actuación alguna (Álava, Vizcaya y Navarra). Las normas citadas tampoco dejan espacio para atribuir a Guipúzcoa, adicionalmente, la suma de las cantidades imputadas a los otros dos territorios vascos —se trataría de dar a Guipúzcoa en total el 20%—.

Este ejemplo demuestra los problemas que plantea la regla establecida para distribuir las rentas obtenidas de forma simultánea, porque acaba haciendo prevalecer el criterio del pagador sobre los criterios (si fueran distintos) que la LIRNR, la LCEPV y la LCECFN utilizan para determinar la fuente española y foral de la renta. No obstante, no se nos escapa que proponer una solución alternativa es complejo. Además, la regla del pagador tiene su propia coherencia interna. En efecto, la renta obtenida por el no residente constituye un gasto al fin y al cabo para el pagador, por lo que puede ser razonable que la misma tribute en todos los territorios donde tributa el pagador que se deduce el gasto.

Con todo, al menos desde un punto de vista teórico, sería más coherente el sistema si para las rentas obtenidas de forma simultánea, que son españolas y forales por criterios diferentes al del pagador, se estableciera una regla diferente que guardara relación con el criterio utilizado para considerar la renta de fuente española y foral. Configurar este criterio puede ser difícil y, a la postre, puede generar más problemas que los que pretende solucionar. Buena prueba de ello es el caso que hemos utilizado como ejemplo y las discusiones que sobre esta materia hay en la OCDE en el marco del artículo 17 MOCDE. Por eso quizás, desde una perspectiva estrictamente interna, siendo pragmáticos, lo mejor sea dejar las cosas como están, pues, con todos los defectos, la regla no plantea problemas relevantes de aplicación en la práctica, dado que la renta se atribuye a un único territorio o se distribuye entre todos ellos a partir de un dato cierto como es el volumen de operaciones del pagador en cada territorio en el ejercicio anterior al que realiza el pago. Además, cuando la renta se atribuye a varios territorios, es cierto que la retención se ingresará en varias Administraciones, pero el contribuyente no residente, si tiene que presentar autoliquidación, no sufrirá toda esta complejidad porque la presentará a una única Administración, que será la del domicilio de su representante en España o la del domicilio de su pagador.

C) Los dividendos pagados por entidades de tenencia de valores extranjeros de normativa foral

Los dividendos son otro de los supuestos en los que se origina la problemática estudiada en el epígrafe anterior. Sin embargo, aquí nos referiremos a una cuestión muy concreta que tiene que ver con el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) previsto en los artículos 116 a 119 de la LIS.

Uno de los aspectos que hacen especialmente atractivo este régimen para situar en España una entidad *holding* es el hecho de que no tributan en el IRNR los dividendos que la ETVE española pague a no residentes sin establecimiento permanente, siempre y cuando no residan en un territorio calificado como paraíso fiscal²³. En efecto, con carácter general, los

²³ Sobre este régimen *vid.* ALMUDÍ CID, J.M., «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (2)*, 5.ª ed., CEF, Madrid, 2012, pp. 18.13 y ss.

dividendos de fuente española, que son los pagados por entidades residentes en España (art. 13.1.f.1.º LIRNR), tributan al 19% (21% en 2012 y 2013), y, si bien los CDI limitan en muchos casos de forma significativa el gravamen que se puede exigir al no residente, son pocos los convenios que atribuyen de forma exclusiva la potestad de gravamen al Estado de residencia del perceptor, lo que supone que queden exentos en España. En cambio, cuando los dividendos son pagados por una ETVE, la normativa española renuncia unilateralmente a someter a imposición esos dividendos, exista o no un CDI con el país donde reside el no residente sin EP que los obtiene.

Al tratarse de una cuestión que afecta a la tributación de los no residentes en España, lo lógico hubiera sido que estuviera regulada en la LIRNR. Sin embargo, ello no es así, pues este supuesto está regulado en la LIS, conjuntamente con el resto de aspectos de este régimen especial, en su artículo 118.1.c): «Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español, el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español». Resulta llamativo, además de que se regula en la LIS y no en la LIRNR, que se configure como un supuesto de no sujeción —no se considera el dividendo generado en España— cuando técnicamente es claro que se trata de un supuesto de exención, habida cuenta de que el dividendo es de fuente española porque la ETVE reside en España.

Pues bien, en el País Vasco y Navarra, al aprobar su normativa sobre IS, han previsto también un régimen especial como el de la ETVE que regula la LIS. Y al regularlo también han establecido de forma expresa la «exención» recogida en el artículo 118.1.c) LIS. Un ejemplo es el artículo 54.2.c) de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del IS (NFG IS, BOG de 10.7.1996).

La duda que aquí se plantea es si los territorios forales tienen o no competencia para regular este aspecto. O dicho de otra manera, ¿podrían los territorios forales eliminar la exención de los dividendos percibidos por los partícipes no residentes sin EP en una ETVE? En nuestra opinión, aunque se trata de una cuestión que se regula en el ámbito del Estado en la LIS, materialmente afecta a la tributación en España de los no residentes sin EP. Como consecuencia de ello, podría sostenerse que los territorios forales no tienen competencia normativa en este ámbito, ya que el IRNR de los no residentes sin EP es un impuesto concertado de normativa común. Si esto es así, creemos que formalmente la exención no podrían regularla los territorios forales, sino que tendría que hacerlo el Estado. Así, el Estado tendría que establecer la exención para las ETVE de normativa común y también para las ETVE de normativa foral. Y, al contrario, los territorios forales no podrían decidir sobre la eliminación de esta exención, salvo que se tratara de la propia eliminación del régimen de las ETVE forales, pues es claro que si el régimen se elimina la exención del IRNR dejaría de tener sentido porque se referiría a un régimen del IS foral que no existe. Con todo, no se nos escapa que se trata de una cuestión que hasta la fecha no ha planteado controversias, si bien es cierto que podría hacerlo en el futuro si se produjeran movimientos normativos dirigidos a cambiar el régimen de las ETVE de Derecho común y/o foral.

D) Rendimientos del trabajo dependiente y trabajadores fronterizos: la cláusula del convenio de 1995 entre España y Francia

1. Aspectos generales

Para que los rendimientos del trabajo sean de fuente española el artículo 13.1.c.1.º) LIRNR precisa que «deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español». Conjuntamente con este criterio la LIRNR establece otros, pues en el concepto de rendimientos del trabajo se incluyen otros supuestos, además de los denominados «rendimientos del trabajo por naturaleza», que son los que se derivan cuando en la relación existente entre el pagador y el perceptor concurren las notas de dependencia y ajenidad propias del contrato de trabajo o de las relaciones estatutarias²⁴. Aquí solamente nos referiremos a los rendimientos del trabajo por naturaleza, pues el artículo 15 MOCDE no se aplica a cualquier rendimiento del trabajo, sino solo a los que derivan del trabajo dependiente prestado en el sector privado²⁵. Este precepto, al igual que la LIRNR, requiere que la actividad dependiente retribuida se haya realizado en el territorio. Los artículos 22.2.c) LCEPV y 29.1.d) LCECFN utilizan el mismo criterio al atribuir competencia cuando el trabajo dependiente se ha desarrollado en territorio vasco o navarro.

Desde la perspectiva interna, en este ámbito puede producirse la misma problemática analizada en el epígrafe III.B acerca de los puntos de conexión aplicables a las rentas obtenidas de forma simultánea en varios territorios. Ello sucede cuando el trabajo se desarrolla en varios territorios y no se retribuye de forma específica el realizado en cada uno de ellos. Como la LCEPV y la LCECFN no prevén ningún criterio específico para estos casos, se aplica la regla general, que puede llevar a que el derecho de imposición se atribuya a una Administración en la que el trabajador no ha realizado actividad alguna. Además, cuando el sujeto que retribuye el trabajo es un no residente en España sin EP, la LCEPV y la LCECFN no atribuyen competencia ni al País Vasco y ni a Navarra, a pesar de que el trabajo se haya realizado parcialmente en su territorio. En estos casos, como vimos en el epígrafe III.B, hay que concluir que la competencia exclusiva para gravar la renta es del Estado.

Ejemplo: Una entidad domiciliada en Vitoria contrata en 2014 durante tres meses a un ingeniero residente en Alemania. Durante este período presta sus servicios en las plantas de producción que la entidad tiene en Álava, Guipúzcoa, Navarra y Huesca. Si la entidad tenía en 2013 un VO < 7 M €, el gravamen se atribuye en exclusiva a Álava, a pesar de que el ingeniero no ha realizado allí su actividad ningún día. Si la entidad tenía en 2013 un VO > 7 M €, la tributación de la renta del trabajador se repartiría entre todos los territorios en fun-

²⁴ Vid. VEGA BORREGO, F.A., «Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (1)*, 5.º ed., CEF, Madrid, 2012, pp. 857-859.

²⁵ VEGA BORREGO, F.A., «Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (1)*, 5.º ed., CEF, Madrid, 2012, pp. 867-872.

ción del VO desarrollados en cada uno de ellos por la entidad pagadora. Si los datos de 2013 fueran los siguientes —Álava (25%), Guipúzcoa (20%), Vizcaya (10%), Navarra (20%) y Estado (15%)—, vemos cómo tendría competencia para sujetar a imposición un territorio como el vizcaíno en el que ingeniero no ha prestado su trabajo.

Ejemplo: Los mismos datos del ejemplo anterior, pero esta vez el ingeniero alemán no es retribuido por la empresa de Vitoria sino que viene a España en virtud de un contrato de prestación de servicios entre la empresa vitoriana y la empresa alemana para la que trabaja el ingeniero. Además, el período del desplazamiento dura siete meses y no solo tres. Como aquí la retribución del ingeniero no es pagada por un residente en España o un EP, los territorios forales no podrán gravar esta «renta de obtención simultánea», debiendo concluir que es el Estado el único competente sin tener obligación alguna de compensar a los territorios indicados.

Lógicamente estos problemas no se producirán cuando el convenio para evitar la doble imposición no permite a España gravar la renta. El artículo 15.2 MOCDE solo permite gravar los rendimientos obtenidos por el trabajador no residente cuando, además de haber desempeñado el trabajo en el territorio del país correspondiente, concurre alguna de las circunstancias siguientes: a) que el trabajador permanezca en el Estado de la actividad más de 183 días; b) que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad; o c) que su remuneración se soporte por un EP que su empleador tenga en el Estado de la actividad.

2. La cláusula de trabajadores fronterizos en el convenio con Francia

a) Análisis de la cláusula

El MOCDE no prevé reglas específicas para los trabajadores fronterizos, que son las personas que, viviendo en un determinado país, trabajan en el país vecino, de modo que cada día se desplazan del Estado donde residen al Estado donde trabajan²⁶. Estos trabajadores,

²⁶ HORTALÁ I VALLVÉ, J., *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, p. 522. No tienen esta consideración las personas que retornan a donde viven solo los fines de semana. *Vid.* las consultas de la DGT de 14 de mayo de 2009, V1089/2009, 22 de mayo de 2009, V1201/2009, 15 de marzo de 2010, V0496/2010 y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Asturias de 21 de marzo de 2012, recurso 1250/2010. En el ámbito de la normativa europea sobre Seguridad Social, según el artículo 1.f) del Reglamento 883/2004, de 29 de abril, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DOUE, n.º L 166, de 30.4.2004), el trabajador fronterizo se define como «toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana». Como puede verse, en este ámbito no es imprescindible el retorno diario. Sobre ello *vid.* DESDENTADO BONETE, A., «Trabajadores desplazados y trabajadores fronterizos en la Seguridad Social europea», *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, n.º 64, 2006.

en virtud del artículo 15.2 MOCDE, siempre podrían ser gravados en el Estado donde trabajan, porque, aunque sean residentes en el otro Estado, bien les retribuye un empresario residente del país donde trabajan, bien permanecen allí más de 183 días.

Algunos convenios contemplan cláusulas específicas para estos trabajadores, cuya finalidad es que los rendimientos del trabajo solo tributen en el Estado donde residen²⁷. Se trata, por lo tanto, de una excepción al artículo 15.2 MOCDE, que se aplica no a cualquier trabajador, sino solo a los que puedan acreditar su condición de trabajador fronterizo. Los CDI con Portugal (1993, art. 15.4, BOE de 7.11.1995) y Francia (1995, apartado 12 del Protocolo, BOE de 12.6.1997) prevén esta cláusula. Por el contrario, no sucede así en el convenio con Marruecos, cláusula que tendría mucho sentido para los residentes en España ceutíes y melillenses que trabajan en Marruecos y viceversa.

Aquí vamos a analizar la cláusula del convenio de 1995 con Francia, que es la que más problemas ha planteado en la práctica y más interés tiene, por razones geográficas evidentes, para los territorios forales. De hecho, esta cláusula explica la creación por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa de un Registro de trabajadores fronterizos (Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre, BOG de 16.12.1996) al que nos referiremos más adelante en el epígrafe siguiente. Existe un procedimiento similar en Navarra, como luego también veremos.

Esta cláusula atribuye al Estado de residencia el gravamen exclusivo del salario del trabajador fronterizo, impidiendo su gravamen en el Estado donde trabaja. Esta cláusula interesa a los territorios forales no solo desde la perspectiva del IRNR, sino también desde la perspectiva del IRPF. Un trabajador fronterizo residente en Guipúzcoa que trabaja en Biarritz no debería tributar por su salario en Francia en virtud de esta cláusula. En consecuencia, si ha soportado algún tipo de retención sobre el mismo, Guipúzcoa no debería permitir la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, pues se trata de un impuesto indebidamente pagado en Francia. Lo que procederá es que ese trabajador solicite la devolución del impuesto a la Administración francesa²⁸.

El tenor del CDI con Francia (1995, apartado 12 del Protocolo) es el siguiente: «12. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del art. 15, mientras no se convengan nuevas disposiciones entre los Estados contratantes, lo dispuesto en el apartado 4 del [CDI de 1973], 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 acorda-

²⁷ VILLAVERDE GÓMEZ, B. y DUARDO, A., «Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2011, epígrafe 4.5.

²⁸ *Vid.* las sentencias del TSJ del País Vasco, de 14.11.2007, recurso 1185/2006 y 13.4.2011, recurso 984/2008.

rán de modo especial, si fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones».

La aplicación de esta cláusula ha generado bastantes conflictos en la práctica. El más importante deriva de la remisión que hace el convenio de 1995 al de 1973. La cláusula del convenio de 1973, que reproduce el de 1995, parece atribuir la condición de trabajador fronterizo solo a las personas que lo acrediten a través de un documento creado por el acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961 (BOE de 21.3.1962). Este acuerdo se ocupa de remover algunos obstáculos, hoy superados por la pertenencia a la Unión Europea, sobre extranjería, paso de fronteras, permisos de trabajo y seguridad social que dificultaban el desplazamiento diario de trabajadores fronterizos españoles y franceses.

El acuerdo de 1961 no reconoce la condición de trabajador fronterizo a toda persona, sino solamente a las que residen y trabajan en las zonas que se consideran fronterizas. Según su artículo 2, se declaran como tales las «que tengan en principio una profundidad de diez kilómetros, de una y de otra parte de la frontera», distancia que fue ampliada más tarde a 20 kilómetros²⁹. Para facilitar la identificación de esas zonas, el Anexo del acuerdo recoge un listado de los municipios franceses y españoles que se consideran incluidos. Si se examina esta lista desde la perspectiva española se desprende que la mayoría de municipios están localizados en Guipúzcoa, si bien también se recogen algunos de Navarra, Huesca, Lérida, Barcelona y Gerona. En virtud del acuerdo solo tenían la condición de trabajador fronterizo los que vivían y trabajaban en alguno de los municipios del Anexo, es decir, el trabajador tenía que residir en un municipio francés de los listados y tenía que ir a trabajar todos los días a un municipio español de los del Acuerdo. En el momento en que apareciera como lugar de residencia o trabajo un municipio distinto, se perdía dicha consideración, y ello a pesar de que materialmente fuera un trabajador fronterizo.

Lo que hay que aclarar aquí es el alcance que tiene dicho acuerdo no tributario a la hora de interpretar el CDI con Francia. Existen dos posiciones. La primera es la de la DGT, que es muy restrictiva porque niega la aplicación de la cláusula cuando el trabajador no reside o trabaja en uno de los municipios del Anexo³⁰. Así, según la DGT, no es aplicable la cláusula a dos trabajadores franceses que trabajaban respectivamente en Vitoria y Gerona capital pues no son «municipios encuadrados dentro de la zona fronteriza española» al no incluir el Anexo a Álava y tampoco a Gerona capital. La Diputación Foral de Álava³¹ y la Comunidad Foral de Navarra mantienen la misma posición que la DGT.

La otra posición es la que da relevancia al hecho de que se trate realmente de un trabajador fronterizo, con independencia de que los municipios afectados estén o no incluidos

²⁹ Vid. los Canjes de notas de 3 de julio de 1964 (BOE de 15.9.1964) y de los días 21 de mayo y 1 de junio de 1965 (BOE de 29.6.1965).

³⁰ Vid. las consultas de 19.1.1999, V0001/1999, y 30.6.1999, V0041/1999.

³¹ En dos consultas de 26.12.1999 (<https://www.alava.net/> → Ciudadanía → Temas → Hacienda → Información Tributaria → Consultas tributarias).

en el Anexo. Al tratarse de una cuestión de hecho que debe ser probada por el trabajador o por el pagador que no practica retención en base a la cláusula del convenio, es cierto que en cuanto más alejado de la frontera estén los municipios de residencia y/o trabajo, se hace más difícil de probar o de creer que efectivamente se produce el retorno diario³². Pero es evidente también que en el momento actual, por obra de las libertades europeas de establecimiento y circulación de trabajadores y la mejora sustancial de las vías y medios de transporte con respecto a las que existían en 1961, es posible el retorno diario aunque los municipios de residencia y/o trabajo no sean los que se recogen en el Anexo.

Esta es la posición que ha adoptado el TSJ del País Vasco en varios pronunciamientos, entre los que destacan sus sentencias de 3.11.2004, recurso 1525/2003, y de 19.1.2005, recurso 2271/2003. Así, por ejemplo, la segunda sentencia, interpretando el Decreto Foral guipuzcoano que crea el Registro de trabajadores fronterizos, señala que esta norma «no exige como requisito adicional que la localidad en la que se presten los servicios retribuidos deba hallarse comprendida en un «zona fronteriza» en los términos en que se definen en el Acuerdo de 25 de enero de 1961 suscrito por España y Francia, lo que parece lógico de acuerdo con la realidad social de su tiempo que nada tiene que ver con la que imperaba en el año 1961, de forma que lo predominante a la hora de conferir la condición de fronterizo es el hecho de que regrese habitualmente todos los días a su lugar de residencia» (FJ 2). Es relevante también que esta es la posición de la Hacienda Foral de Vizcaya, y lo es porque Vizcaya no está incluida en el Anexo³³.

Esta interpretación es la que nos parece más acertada, dado que el acuerdo de 1961 no es un acuerdo en materia tributaria y lo que pretendía resolver eran obstáculos al margen de lo tributario, obstáculos que hoy han desaparecido debido a la libertad europea de circulación de trabajadores. En consecuencia, lo relevante es que se pueda acreditar el retorno diario con independencia de los municipios afectados. No obstante, ni se trata de una cuestión pacífica, ni está resuelta definitivamente. Ejemplo de ello es que en la Comunidad Foral de Navarra también existe un procedimiento o registro similar al guipuzcoano, y la norma que lo regula deja bien claro en su artículo 1 que solo se reconocerá dicha condición a las «las personas que tengan su residencia fiscal en Francia y su residencia habitual en alguno de los municipios de la zona fronteriza francesa comprendidos en [el Anexo del acuerdo de 1961], y que desarrollen su trabajo como trabajadores por cuenta ajena en alguno de los municipios de Navarra incluidos en dicha lista»³⁴.

Aunque desconocemos si en Francia se ha producido la misma problemática, se trata de una cuestión lo suficientemente importante como para que los Estados parte del conve-

³² Vid. la sentencia del TSJ de Asturias de 21.3.2012, recurso 1250/2010.

³³ Vid. las consultas 4332 (de 18.12.2006), 5660 (de 5.11.2010), 5704 (de 16.2.2011) y 5942 y 5958 (ambas de 16.11.2011) de la Hacienda Foral de Vizcaya (<http://www.bizkaia.net/> → Departamentos → Hacienda y Finanzas → Atención al contribuyente → Atención telemática → Información tributaria en la web).

³⁴ Orden Foral 59/2011, de 29 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y el modelo 047 para la solicitud de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo (BON de 3.5.2011).

nio la aclararan de forma definitiva, lo cual podría hacerse a través del procedimiento amistoso interpretativo del artículo 26.3 del CDI. Y ello porque resulta difícil de explicar a un no residente que las cinco Administraciones españolas con competencia sobre el IRNR no opinan lo mismo. En efecto, como hemos visto, el Estado (DGT), Álava y Navarra mantienen una posición y Guipúzcoa y Vizcaya otra totalmente contraria. No obstante, en el caso de la Administración tributaria alavesa, debería entenderse que deben seguir la misma posición que las otras dos Administraciones tributarias vascas, habida cuenta de que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se ha posicionado a favor de la interpretación que nos parece más acertada.

- b) El Registro guipuzcoano de trabajadores fronterizos y el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo en Navarra

Existe otra cuestión problemática de la cláusula para los trabajadores fronterizos del convenio con Francia que no es exclusiva de este CDI. Es común a cualquier cláusula de trabajador fronterizo, y se trata de cómo se acredita esta condición en la práctica, especialmente para que el pagador del salario no practique la retención que en principio correspondería. Medidas como el Registro guipuzcoano de trabajadores fronterizos y el procedimiento de reconocimiento navarro pretenden resolver esta cuestión desde la perspectiva española, esto es, cuando el trabajador reside en Francia y trabaja en España³⁵.

Si pretender analizar todos los aspectos de la regulación, destaca en ambas que para obtener la certificación acreditativa de trabajador fronterizo se exige probar la residencia fiscal en Francia y la residencia habitual en un municipio francés. También se exige un certificado del empleador de que el trabajo se realiza en España. Finalmente, el trabajador en su solicitud declara que suele regresar diariamente a su residencia desde su lugar de trabajo.

No obstante, ambos territorios regulan otras cuestiones de forma diferente. Una es el período de validez de la certificación, que en Guipúzcoa no precisa renovación, en tanto se sigan reuniendo los requisitos, y que en Navarra hay que renovar anualmente. Por otra parte, la norma navarra no precisa que el empleador certifique el salario pagado al trabajador, cuestión que sí hace la norma guipuzcoana, además de exigir que la Administración francesa certifique que los rendimientos del trabajo están sujetos a tributación en Francia. Finalmen-

³⁵ Hay que destacar que el Decreto Foral (art. 2) que regula el Registro guipuzcoano excluye del mismo a las siguientes rentas del trabajo: a) 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; b) retribuciones que perciban los funcionarios y empleados de las Administraciones Públicas territoriales o de personas jurídicas de derecho Público; y c) 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. La exclusión es lógica, dado que la cláusula para los trabajadores fronterizos del convenio con Francia solo afecta a los rendimientos de su artículo 15 (rendimientos del trabajo dependiente prestado en el sector privado). Los supuestos excluidos no se rigen por el artículo 15 del CDI con Francia, sino por los artículos 16 y 19. La norma navarra no contiene esta precisión, pero debe entenderse igualmente aplicable.

te, ninguna normativa dice si esa certificación exime de responsabilidad al pagador, ante la eventualidad de que en un procedimiento de comprobación posterior se evidencie que no se cumplían los requisitos de la cláusula por causas ajenas al pagador, que no conocía ni tenía por qué conocer.

En nuestra opinión, sería deseable que se estableciera un régimen uniforme en este ámbito, pues nos estamos refiriendo a la aplicación del mismo convenio —resulta difícil de explicar a un trabajador fronterizo francés que los requisitos son diferentes en función de que trabaje en Guipúzcoa o Navarra—. Consideramos que lo debería hacer el Estado, siendo su normativa aplicable en todos los territorios implicados, pues no debe olvidarse que en los territorios forales el IRNR de los no residentes sin EP es un tributo concertado que se «regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado» (arts. 21.1 LCEPV y 28.1 LCECFN).

Con todo, la existencia de varios registros o procedimientos no puede hacer perder de vista que su finalidad es meramente declarativa. El contribuyente no inscrito o sin la certificación no pierde el derecho a la aplicación de la cláusula si prueba su condición de trabajador fronterizo. Así lo ha entendido la sentencia del TSJ del País Vasco de 13.4.2011, recurso 984/2008. Otra cosa es que, en la práctica, quien no disponga de la certificación verá cómo su pagador le practicará la retención prevista en la LIRNR, lo que le obligará a presentar a la Administración española que sea competente el modelo 210 para solicitar la devolución, debiendo acreditar su condición de trabajador fronterizo en ese momento. Y deberá hacerlo porque el país de residencia, que en este caso es Francia, no debería permitirle la deducción del impuesto soportado en España, por no proceder conforme al régimen del convenio.

E) Gestión

En esta materia las competencias que tienen los territorios forales no son especialmente amplias en la medida en que el IRNR de los no residentes sin EP se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Quizás el aspecto más relevante para el no residente sin EP son los plazos para declarar el impuesto, bien entendido que no existe esa obligación cuando sobre la renta «se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta» (art. 28.3 LIRNR). En este sentido, cabe destacar que en la generalidad de los casos cuando el no residente presenta la autoliquidación de IRNR sin EP se debe a que la misma resulta a devolver. Ello puede deberse a diferentes motivos. Los más habituales son los dos siguientes. El primero es cuando el pagador ha practicado retención o ingreso a cuenta conforme a la normativa de la LIRNR sin tener en cuenta los límites que, en su caso, establezca el CDI que fuera aplicable. Aquí el no residente presentará la autoliquidación para solicitar la devolución de la diferencia entre el gravamen máximo que autoriza el CDI y la retención soportada. El segundo supuesto es cuando la LIRNR permite al no residente deducir determinados gastos. La devolución se producirá aquí porque la retención o el ingreso a cuenta se practica sobre el importe íntegro de

la renta (art. 31.2 LIRNR). El contribuyente no residente presentará la autoliquidación para deducirse dichos gastos, resultando una base imponible inferior a la que ha tenido en cuenta el retenedor para practicar la retención.

Respecto a las autoliquidaciones de los no residentes sin EP, cabe destacar que con efectos desde el 1 de enero de 2011 se produjeron cambios significativos en cuanto a los períodos de declaración en virtud de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 23.12.2010). Esta Orden modifica el plazo de declaración general de un mes para presentar la autoliquidación, computado desde la fecha del devengo, a los siguientes plazos: a) autoliquidaciones con resultado a ingresar: el plazo de presentación e ingreso será los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior; b) autoliquidaciones de cuota cero: el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas; y c) autoliquidaciones con resultado a devolver: podrán presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención.

Como se puede apreciar, cuando se trata de autoliquidaciones a devolver, se pospone significativamente la fecha en que puede solicitarse la autoliquidación conforme al régimen anterior, dado que no se podrá presentar dentro del mes siguiente al devengo de la renta. Habrá que esperar hasta el 1 de febrero del año siguiente, teniendo en cuenta que el plazo que tiene la Administración para devolver sin que se devenguen intereses de demora es de seis meses y se computa desde la fecha de presentación de la autoliquidación.

La normativa expuesta, aunque es estatal, hay que entender que reglamenta los aspectos formales del IRNR de los no residentes sin EP y, por lo tanto, es plenamente aplicable en los Territorios Históricos del País Vasco y en Navarra. Como consecuencia de ello, los territorios forales deben modificar sus normas de gestión del IRNR para adaptarlas a la Orden EHA/3316/2010, especialmente las que afectan a los plazos de autoliquidación. El no hacerlo puede llevar a equívocos al no residente, cuyas consecuencias adversas no debería sufrir. Un ejemplo es el caso del territorio histórico de Álava, en la medida en que, a la vista de la información que aparece en su página web en la fecha en que se escribe este trabajo, sigue constando en el modelo principal de no residentes sin EP (el modelo 210) los plazos de declaración anteriores a la Orden EHA/3316/2010³⁶ —no sucede lo anterior en el caso de Guipúzcoa y Vizcaya—. Aunque es cierto que la regulación anterior en materia de devoluciones es más favorable que la vigente, entendemos que en esta materia los territorios forales deben aplicar la misma normativa del Estado, lo que significa que no puede ser distinta, tanto si lo es para «empeorar» el régimen del contribuyente como para «mejorarlo».

³⁶ Vid. <https://www.alava.net/> → Ciudadanía → Temas → Hacienda → Modelos e impresos → Modelos tributarios → Modelo 210.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J.M., «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (2)*, 5.º ed., CEF, Madrid, 2012.
- BÁEZ MORENO, A., «Contract splitting and article 17 of the OECD Model. Is source taxation of artistes and sportsmen a new kind of «Tax on Dummies»?», en prensa.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*, Madrid, Civitas, 1995.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 123, 2004.
- DESDENTADO BONETE, A., «Trabajadores desplazados y trabajadores fronterizos en la Seguridad Social europea», *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, n.º 64, 2006.
- HORTALÁ I VALLVÉ, J., *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007.
- MERINO JARA, I., *La imposición directa en el País Vasco*, Edersa, Madrid, 2004.
- OCDE, Discussion draft on the application of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD Model, 23 de abril de 2010 (<http://www.oecd.org> → Topics → Tax → Tax treaties → Latest Documents).
- PÉREZ ARRAIZ, J., *El concierto económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*, Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea, Oñati, 1994.
- RAVENTÓS CALVO, S., «Las rentas de artistas y deportistas en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo. Errores de concepto», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 364, 2013.
- SERENA PUIG, J.M., «La localización territorial de los puntos de conexión del IS y del IVA en el Convenio Económico de Navarra y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos*, n.º 18, 2010.
- VEGA BORREGO, F.A., «Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.), *Fiscalidad internacional (1)*, 5.º ed., CEF, Madrid, 2012.
- VILLAVERDE GÓMEZ, B. y DUARDO SÁNCHEZ, A., «Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2011.
- VV.AA., *Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBV, Bilbao, 1997.
- VV.AA., *Comentarios a la Ley del IRNR*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003.