

CONSULTA 2019.3.4.2. IVA: Administración competente para la exacción del IRPF y el IVA en el caso de una persona física empadronada en territorio foral que realiza operaciones (por importe inferior a 10 millones de euros) en ambos territorios, común y foral.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante, natural de localidad de territorio foral y residente en territorio común desde 2005, prevé trasladarse a territorio foral durante 2018 y transmitir en este mismo ejercicio la oficina de farmacia de la que es titular.

Dicha transmisión incluirá el fondo de comercio, las instalaciones y las existencias.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por el periodo impositivo 2018.

2.- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión proyectada.

3.- En el caso de que tuviera que presentar su declaración del IRPF conforme a la normativa estatal, tratamiento fiscal de dicha operación en el IRPF.

CONTESTACIÓN

1.- El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

“Artículo 6. Normativa aplicable y ex acción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del

territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del Concierto Económico establece:

“Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos

efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

(...).

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a), o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

(...)"

Conforme a lo dispuesto anteriormente, el Concierto atribuye la competencia para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la administración estatal o foral en función de la residencia habitual del contribuyente, estando ésta determinada prioritariamente por la permanencia en territorio común o foral un mayor número de días del período impositivo.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

a) Criterio de permanencia.

b) Criterio del principal centro de intereses.

c) Criterio de la última residencia declarada.

Estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio

de Permanencia. Solo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resurta posible fijar la residencia del contribuyente, éste debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada.

Concretamente, en lo que respecta al criterio principal de permanencia en un territorio u otro, procede señalar que dicha permanencia debe ser calculada sin descontar las ausencias temporales.

Por otra parte, tal como señala expresamente el apartado siete del artículo 43, resultarán ineficaces aquellos cambios de residencia cuyo objeto principal sea lograr una menor tributación efectiva.

Finalmente, a este respecto debe tenerse en cuenta que la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del Concierto, es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado y cuya exacción corresponderá a la hacienda estatal o a las Diputaciones Forales en función de la aplicación de los puntos de conexión contenidos en los artículos 27 a 29 del propio Concierto. En un marco de competencias exclusivas y excluyentes estos puntos de conexión determinan, igualmente, la competencia de las administraciones para contestar las consultas en materia de IVA planteadas por los contribuyentes.

Primero.- El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la

transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.

Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) que dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015.

“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.*
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra e) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.*
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.*

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle

la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

La nueva redacción del número 111, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, "clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma".

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la sentencia Zita Modes que "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias".

Por lo que respecta a una "universalidad total de bienes" existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «universalidad parcial de bienes" se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por el empresario o profesional sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

Segundo.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión incluyendo el fondo de comercio, instalaciones, existencias y licencia para el ejercicio, y los demás bienes y derechos relativos a la actividad, con excepción del local donde se desarrolla la actividad que será cedido o arrendado por su titular al adquirente.

En este sentido, el criterio para la consideración de que los elementos que van a transmitirse son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, debe ser revisado a la vista de la referida sentencia "Christel Schriever" planteada en relación con la transmisión de los elementos afectos a un comercio minorista en el que no se producía la transmisión del local comercial donde se desarrollaba la actividad pero que iba a ser simultáneamente arrendado por el transmitente al adquirente por tiempo indefinido.

En primer lugar, el Tribunal determina que en cada caso concreto habrá que analizar si el inmueble en cuestión es necesario para el desarrollo de una actividad económica, conjuntamente con el resto de los elementos transmitidos, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características propias del inmueble.

Por otra parte, una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, el Tribunal matiza que ésta puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

Por tanto, en virtud de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada, en nada perjudica la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1^a antes transcrito que la actividad realizada por la consultante consistente en oficina de farmacia desarrolle en un local que va a ser arrendado o transmitido por su titular al adquirente.

Tercero.- En consecuencia, de todo lo anterior, en el supuesto objeto de consulta puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1 9 de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

Por tanto, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El consultante solicita información sobre el tratamiento fiscal de la transmisión de la oficina de farmacia en el supuesto de que deba tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la administración del Estado, siendo de aplicación la normativa estatal del impuesto.

De acuerdo con lo establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el análisis de la tributación de la transmisión de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la transmisión supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) -en adelante LIRPF.

Los rendimientos de actividades económicas obtenidos por la venta de las existencias se integrarán en la base imponible general del Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, según el cual *"para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las*

ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”.

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial generada será la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.

A estos efectos, el artículo 35.3 establece que, en las transmisiones a título oneroso, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

El artículo 37.1.n) de la LIRPF establece, dentro de las reglas especiales de valoración, que:

“n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor”.

Por su parte el artículo 40 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), señala que:

“1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación”.

Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el importe real por el que se efectúe la enajenación, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso se tomaría éste, y el valor contable del elemento del inmovilizado material o intangible transmitido. En cuanto al inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio puesto de manifiesto en la transmisión onerosa, considerando como tal al conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga, que son transmitidos junto con el resto de elementos que conforman el negocio de farmacia, en la medida en que no se correspondan con activos identificables, la ganancia patrimonial correspondiente a su transmisión vendrá dada, no existiendo pasivos asumidos por la transmisión, por la diferencia entre el precio de venta del negocio de farmacia y la suma de los valores de mercado identificables de los activos individuales transmitidos (existencias, local, mobiliario y enseres, etcétera).

La ganancia o pérdida patrimonial así obtenida se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.