

**CONSULTA 2019.3.4.1. IRPF (exención trabajos prestados en el extranjero – retenciones): Trabajador adscrito a una empresa domiciliada en territorio foral que presta sus servicios principalmente en el ámbito internacional:**

**- La aplicación de la exención en el IRPF relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero dependerá del cumplimiento de todos los requisitos que se analizan en la respuesta.**

**- Por aplicación de lo establecido en el artículo 7.Uno del Concerto, las retenciones deberán ingresarse por la empresa a la administración que corresponda según el lugar de prestación de los servicios del trabajador teniendo en cuenta que los servicios prestados en el extranjero se entenderán prestados en el centro de trabajo de adscripción del mismo y que si los trabajos o servicios se desarrollan tanto en territorio común como en territorio vasco se considerará que se han prestado en el territorio donde se ubica el centro de trabajo.**

### HECHOS PLANTEADOS

El consultante se encuentra contratado, como viajante, por una empresa que tiene su sede central en territorio foral y que se dedica a la consultoría y desarrollo de proyectos de ingeniería y arquitectura. En su contrato de trabajo figura que prestará sus servicios como viajante para la realización de las funciones a las que se refiere la cláusula adicional quinta, según la cual el consultante adquiere la condición de responsable de desarrollo del mercado internacional, centrándose en las ventas de todos los servicios de la empresa en el extranjero.

Según indica, la finalidad de su contrato es la de organizar ventas de todos los servicios de

la empresa en el extranjero, dando prioridad a latinoamérica y como objetivo preferente Méjico. Añade que se trata de una representación comercial de la empresa con el objeto de su internacionalización.

Asimismo, indica ser apoderado de las filiales que la empresa española tiene en América Latina.

El consultante viaja gran parte del tiempo fuera de España y de manera temporal hace base en Méjico, donde posee un permiso de residencia temporal para permanecer en ese país y ejercer como apoderado de la filial mejicana. Añade que no reside fiscalmente en Méjico y que no percibe remuneración alguna de las filiales de América Latina.

### CUESTION PLANTEADA

Cómo debe ser tratado desde el punto de vista fiscal: si se trata o no de un trabajador desplazado, cuáles son sus obligaciones y derechos sobre la modalidad de trabajador desplazado, cuál es su alcance temporal y cuáles son las retenciones a practicar.

### CONTESTACIÓN

Con carácter previo, indicar que, para establecer la tributación de las rentas obtenidas por el consultante, lo primero que hay que determinar es la residencia fiscal del mismo.

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

*“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el periodo de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contratadas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.”*

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Si, de acuerdo con los criterios anteriores, el consultante resultase ser residente fiscal en España, pero al mismo tiempo, de conformidad con la legislación interna de México, también fuera considerado residente en ese país, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resolvería de acuerdo con el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992 (BOE de 27 de octubre de 1994).

Señalado lo anterior, dadas las cuestiones que plantea acerca de la condición de trabajador desplazado, a continuación, se analiza la posibilidad de que le resulte de aplicación la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

Un primer requisito para poder aplicar la exención establecida en el artículo 7 p) de la

LIRPF es que el consultante tenga la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el período impositivo correspondiente, para lo que se deberá estar a lo indicado anteriormente.

El artículo 7 p) de la LIRPF establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60% euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto,

cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos, en sustitución de esta exención”.

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

“1. Estarán exentos de Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración

*los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.*

*Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.*

*3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, excesos en sustitución de esta exención".*

Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Asimismo, la aplicación de la mencionada exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben realizarse efectivamente en el extranjero. El cumplimiento de este requisito exige, no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España.

2. Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Como es doctrina reiterada de este Centro Directivo, la aplicación de la exención requiere que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado desde España sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente en el extranjero.

Es decir, la norma se refiere básicamente a los supuestos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, el cumplimiento de este requisito debe analizarse de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del número 12 del artículo 7 p) que dice: " ... cuando la entidad destinataria de los servicios esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

En este mismo sentido, el artículo 6.1 .1º del RIRPF, establece, como se ha visto:

*"1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria".*

Dada la entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día

28), la remisión al apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conduce al apartado 5 del artículo 18 de la citada Ley 27/2014 (en adelante LIS), el cual establece lo siguiente:

*“5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.*

*Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias”.*

En consecuencia, en este tipo de supuestos, debe analizarse si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado. Cuestión que debe analizarse a la luz de los preceptos anteriormente citados, y teniendo en cuenta que estamos en presencia de una operación vinculada, tal y como establece el artículo 18 de la LIS.

A este respecto, debe señalarse que, con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución

de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado.

El análisis dependerá de los hechos y circunstancias que concurran en cada caso en concreto. Pero sí que debe señalarse que éste será más complejo cuando la actividad afecte a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo.

En determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella, y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista.

Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma, y por tanto en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo. Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y por tanto asociados a la estructura jurídica de la matriz, no puede entenderse que estamos en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la LIS.

No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos

tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Ahora bien, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención.

En el escrito de consulta no se detallan los servicios intragrupo que el consultante, en su caso, prestaría, manifestando que la finalidad de su contrato es la de organizar ventas de todos los servicios de la empresa española en el extranjero (según su contrato, adquiere la condición de responsable de desarrollo del mercado internacional). En consecuencia, no puede determinarse si en este supuesto se cumple o no el requisito mencionado, debiendo valorarse de conformidad con lo señalado en párrafos anteriores.

No obstante, indicar que, en relación con los desplazamientos al extranjero con fines comerciales, este Centro Directivo ha señalado que *“no cabe considerar que los trabajos realizados redundan en beneficio de una empresa o entidad no residente, no siendo además un supuesto de prestación de servicios transnacional en el sentido anteriormente indicado”* (consulta V1557-09, de 29 de junio de 2009).

Por tanto, a falta de más datos, si se trata de servicios, exclusivamente, de naturaleza comercial dirigidos a lograr acuerdos comerciales, el destinatario o beneficiario de los trabajos prestados por el trabajador desplazado será la propia empresa empleadora del consultante, entidad residente en España.

Por último, la existencia o no de una prestación de servicios intragrupo es una cuestión de hecho cuya valoración corresponderá a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

3. En el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos debe aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, territorio que no debe tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, con independencia de que la retribución percibida por el contribuyente tribute efectivamente o no en el extranjero.

En cuanto al análisis de este requisito, debe verificarse que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. En particular, este requisito se entenderá cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Si los trabajos se realizan en varios países, como sucede en el presente caso, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el trabajador, de tal forma que la exención será aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

En relación con la cuestión planteada sobre las retenciones a practicar debe tenerse en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 mayo, establece, en su artículo 7, lo siguiente:

*“Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.*

*Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:*

*a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.*

*En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*

*Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*

*(...)”.*

De acuerdo con este artículo la Administración competente para ingresar las retenciones por rendimientos del trabajo se determina en función del lugar donde efectivamente se prestan los servicios de la persona trabajadora.

En el caso de que los servicios se presten en territorio común y vasco o no sea posible determinar el lugar donde se prestan los servicios, el criterio aplicable es considerar que se prestan en el lugar donde se ubique el centro de trabajo al que se adscriba la persona trabajadora.

En cuanto a los trabajos o servicios se presten en el extranjero, el Concierto establece que los mismos se entenderán prestados en el centro de trabajo de adscripción del trabajador.

El consultante no explicita el lugar físico en el que presta los servicios que constituyen el objeto de su contrato laboral. Únicamente indica que viaja gran parte del tiempo al extranjero, pero no señala el lugar donde desarrolla su trabajo cuando no se encuentra en el extranjero. Tampoco señala expresamente cual es el centro de trabajo al que está adscrito, aunque parece que, por lo que indica el contrato de trabajo aportado, el centro de trabajo se ubicaría en territorio foral.

En consecuencia, por aplicación de lo establecido en el artículo 7. Uno del Concierto, las retenciones deberán ingresarse por la empresa a la administración que corresponda según el lugar de prestación de los servicios del trabajador teniendo en cuenta que los servicios prestados en el extranjero se entenderán prestados en el centro de trabajo de adscripción del mismo y que sí los trabajos o servicios se desarrollan tanto en territorio común como en territorio vasco se considerará que se han prestado en el territorio donde se ubica el centro de trabajo.

**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**

El consultante es una persona física que manifiesta que está empadronado en territorio foral y que ha trabajado en territorio común de abril a diciembre de 2018.

Asimismo, señala que en enero de 2018 hizo un pequeño trabajo puntual en territorio foral por el que tuvo que hacer una factura y que pagó el IVA a través del modelo 309.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

El consultante quiere saber si tiene que presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2018 ante la Administración del Estado o ante la Hacienda Foral correspondiente.

Asimismo, plantea qué ocurriría si tiene que presentar el modelo 309 de IVA a la hacienda estatal.

**CONTESTACIÓN**

**1. IRPF**

El artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), establece, en relación a la normativa aplicable y la exacción del IRPF, lo siguiente:

*“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción 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 territorio 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 establece:

*“Uno. A electos 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 lecha, 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 de 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.

(...)"

Por tanto, de acuerdo con el apartado Uno del citado artículo 43 del Concerto, en el caso de personas físicas residentes en territorio español, para determinar si las mismas tienen su residencia habitual en el País Vasco se seguirán sucesivamente las reglas previstas en dicho apartado, es decir:

- Criterio de permanencia: la permanencia en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- Criterio del principal centro de intereses: de no ser posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, cuando el contribuyente tenga en el País Vasco su principal fuente de intereses, considerando que esta circunstancia se produce si es en el País Vasco donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas).
- Criterio de la última residencia declarada: en defecto de los criterios anteriores, se considerará que un contribuyente es

residente en el País Vasco cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En consecuencia, en el caso planteado, el consultante deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio en el que permanezca un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computan las ausencias temporales. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

Sólo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia, deberá acudir al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, éste deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF.

Se ha de tener en cuenta que la determinación de dicha residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, cabe señalar que el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

## 2. IVA

El apartado Uno del artículo 27 del Concierto establece las siguientes reglas en relación con la exacción del IVA:

*“Artículo 27 Exacción del Impuesto*

*Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:*

*Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.*

*Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.*

*Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco”.*

En consecuencia, si de los hechos descritos por el consultante deducimos que el volumen de operaciones que ha realizado en el año anterior no ha excedido del límite establecido en este precepto, el mismo deberá cumplimentar las obligaciones derivadas de este impuesto ante la hacienda que corresponda según dónde esté situado su domicilio fiscal.

**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<sup>a</sup> 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.