

CONSULTA 2020.9.3.1. – IVA. Tratamiento tributario en el IVA de una operación de permuta de parcelas entre administraciones públicas. En particular: i) determinar si la Administración transmitente actúa como empresario o profesional a efectos del IVA, ii) en caso afirmativo, si cabe aplicar la exención del art. 20.Uno.20 de la NFIVA a la transmisión de la parte de la parcela destinada a espacios libres y red viaria y iii) determinación de la base imponible

HECHOS PLANTEADOS

El Ayuntamiento consultante y el Departamento de Vivienda, Obras Públicas y Transportes del Gobierno Vasco han venido llevando a cabo actuaciones dirigidas a mejorar la calidad de vida y el bienestar social de los ciudadanos vascos, garantizando el acceso a una vivienda digna y potenciando la provisión de suelo público a precios no especulativos y la construcción de viviendas protegidas. Así, en el Convenio de Cooperación firmado el 22 de septiembre de 1998 entre ambas instituciones, se posibilitó por parte del Ayuntamiento consultante al referido Departamento de Vivienda la ejecución de una política de promoción de vivienda de protección oficial en la Unidad de Ejecución 7.1 (UE7.1) del municipio. El terreno situado en dicha Unidad de Ejecución le fue transferido al Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco con fecha 15 de diciembre de 1978 y 1 de junio de 1979 en virtud del Decreto 2488/78, de 25 de agosto de 1978, por el que se transfirieron al Consejo General Vasco las competencias sobre establecimientos, organización, explotación e inspección de ferrocarriles y tranvías, en determinados supuestos. Según datos conocidos por esta Dirección General, con el objeto de llevar a cabo la construcción de las viviendas de protección pública referidas, dicho Departamento inició ciertos trámites para su ejecución. No obstante, tras diversas modificaciones urbanísticas y acuerdos concertados entre ambas administraciones a lo largo del tiempo, finalmente firmaron el

2 de noviembre de 2009 un acuerdo de voluntades para llevar a cabo una permuta que consistía en la adquisición por la Comunidad Autónoma del País Vasco al Ayuntamiento consultante de las parcelas B y C de la Unidad de Ejecución 37-1 y 31-1, junto con el 100 por 100 de la edificabilidad urbanística, a cambio de su permuta por la parcela 2A de la UE 7.1. Con este nuevo acuerdo quedó sin efecto el Convenio de Cooperación de 1998 por el que se permitía al Departamento de Vivienda de la Comunidad Autónoma del País Vasco construir viviendas de protección oficial en la Unidad de Ejecución 7.1 del municipio, pero se le permite construir este tipo de viviendas en las nuevas parcelas adquiridas. Actualmente, en lo que se refiere a los datos de la parcela objeto de transmisión, ésta tiene una superficie de 4.449, 58 m² y una clasificación urbanística de suelo urbano. En cuanto a la calificación y distribución de su superficie por usos, la parcela 2A de la UE 7.1 se distribuye de la siguiente manera: "Equipamiento público" 310 m² (6,97%), "Espacios libres. Zonas verdes" 235,4 m² (5,29%), "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" 3.594 m² (80,78%) y "Red viaria" 309,79 m² (6,96%). En el PGOU en vigor aprobado por el municipio se dispone de un total de 4.600 m² urbanos de aparcamiento bajo rasante en la zona de espacios libres y zonas verdes. No obstante, la consultante afirma que esta construcción resulta actualmente inviable por cuestiones técnicas y además no ha otorgado ninguna autorización municipal expresa para ello.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber:

- 1) Si en la operación de permuta planteada, y en lo que se refiere a la parcela objeto de estudio, la Administración transmitente actúa como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) Si la respuesta anterior fuera afirmativa, si se puede aplicar la exención del artículo

- 20.Uno.20 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de la parte de la parcela destinada a espacios libres y red viaria.
- 3) Determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido teniendo en cuenta las respuestas a las dos cuestiones anteriores.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 4 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), donde se recoge que: "Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: (...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto. (...) Tres. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la

exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos".

Por su parte, el artículo 5 de la misma NFIVA señala que: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente. b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...) d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio. b).

Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Norma Foral se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. (...)".

Adicionalmente, el artículo 8 de la repetida NFIVA, relativo al concepto de entrega de bienes, establece que: "Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía. Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)".

De conformidad con los preceptos transcritos, se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro de su ámbito de aplicación, por quienes ostentan la condición de empresarios o profesionales y actúan en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales. A este respecto, tienen la consideración de empresarios o profesionales quienes realizan actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En este ámbito, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o de parte de cualesquiera de los bienes o derechos integrantes del patrimonio empresarial o profesional de los contribuyentes se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad económica, incluso aun cuando sean efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de la misma.

Estos preceptos son de aplicación general y, por lo tanto, afectan a todas las personas o entidades que ordenen un conjunto de medios personales y/o materiales, de forma independiente y bajo su responsabilidad, con objeto de desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización de entregas de bienes o de prestaciones de servicios a título oneroso, asumiendo el riesgo y ventura de los resultados que puedan obtenerse.

Sin embargo, a la hora de aplicar estas reglas a los entes públicos, hay que tener en cuenta, además, lo dispuesto por el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre,

relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de acuerdo con el cual los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones por ellas. No obstante, estas entidades deben ser consideradas como sujetos pasivos con relación a las actividades u operaciones que realicen, incluso como autoridades públicas, si el hecho de no otorgarles esta consideración (de sujetos pasivos del Impuesto), lleva a distorsiones graves de la competencia.

Este artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, se encuentra transpuesto a la normativa interna, básicamente, a través de lo indicado en los artículos 4, 5 y 7 de la NFIVA, en el último de los cuales se señala que: "No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas: a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local. b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social. c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales. d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad. No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. (...)."

En sentido contrario, cuando no se dan las circunstancias establecidas en este artículo 7.8º de

la NFIVA, procede considerar que las operaciones efectuadas por las entidades públicas se encuentran, en principio, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De modo que, para determinar si la transmisión de la finca objeto de consulta se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, o no, ha de analizarse si la misma debe entenderse realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por el transmitente, teniendo en cuenta, en especial, lo dispuesto en el artículo 4.2 b) de la NFIVA, arriba transcrita, según el cual se consideran efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o de parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los contribuyentes, incluso aun cuando sean efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de la actividad de que se trate.

En lo que hace referencia a las entregas de terrenos o de parcelas por parte de entidades públicas, esta Dirección General ha venido entendiendo que las mismas deben considerarse efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen previamente afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- b) Cuando las parcelas transmitidas sean terrenos urbanizados por dicha entidad.
- c) Cuando la propia transmisión por el ente público de los terrenos determine, por sí misma, el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

En este mismo sentido, el punto 2 del apartado Primero de la Instrucción 4/2012, de 29 de mar-

zo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: "2- Entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización efectuadas por Ayuntamientos. Las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que se entiendan realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. A estos efectos, con independencia de cuál sea el título de adquisición de los terrenos, las citadas entregas se consideran realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos: a) Cuando los terrenos transmitidos hayan estado previamente afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ayuntamiento. b) Cuando los terrenos hayan sido urbanizados por el Ayuntamiento. c) Cuando la propia transmisión efectuada por el Ayuntamiento determine, por sí misma, la realización de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad. Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de las cesiones obligatorias y gratuitas reguladas en la legislación sobre el régimen del suelo forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial. Por lo que su posterior transmisión debe considerarse efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial llevada a cabo por el Ayuntamiento transmitente, y se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción. Si no se trata de ninguno de los supuestos anteriores, las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos deberán tributar por el concepto "Transmisiones Patrimoniales Onerosas".

En consecuencia, si el terreno a transmitir se encuentra en alguna de las situaciones anteriores,

la entrega del mismo constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso contrario, la transmisión quedará no sujeta al referido Impuesto.

A este respecto, el artículo 111 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, regula que: "1. Los patrimonios públicos de suelo tienen las siguientes finalidades legales: a) Regular el mercado de suelo. b) Regular el mercado de la vivienda. c) Facilitar el desarrollo territorial y urbanístico mediante la consecución de suelo para actuaciones de iniciativa pública y, en particular, para la construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública. 2. Todos los ayuntamientos están legalmente obligados a constituir, mantener y gestionar patrimonios públicos de suelo. (...)".

De lo dispuesto en los artículos 111 y siguientes de la Ley 2/2006, de 30 de junio, del Suelo y Urbanismo, relativos a la intervención administrativa en el mercado del suelo, se desprende que el patrimonio público del suelo de las entidades públicas puede constituir un patrimonio empresarial, destinado a regular el mercado inmobiliario (de terrenos y viviendas) y a facilitar el desarrollo territorial y urbanístico.

Por su parte, el artículo 14 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda dispone que "1. En el seno de la Administración general de la Comunidad Autónoma, sin personalidad jurídica, se crea el Patrimonio Público de Suelo de la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la finalidad de regular el mercado del suelo y de la vivienda, así como de conseguir suelo para actuaciones de iniciativa pública, y, en particular, para la construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública. Su objeto es potenciar actuaciones de iniciativa pública relacionadas con la promoción, urbanización y construcción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública o alojamientos dotacionales, con el fomento de la vivienda de alquiler, con la regeneración y la renovación urbana y con la rehabilitación de la edificación y del patrimonio edificado residencial. (...)." Precisando por su parte el artículo 16 de la misma Ley

que: "(...) 2. Forman parte del Patrimonio Público de Suelo los siguientes bienes de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco: a) Los bienes de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco que sean destinados a él, así como los vinculados a las políticas públicas de vivienda protegida o de alojamientos dotacionales. b) Los inmuebles o derechos adquiridos, cualquiera que fuese su clasificación y calificación urbanística, para constituir, mantener o incrementar este patrimonio público de suelo. c) Los terrenos adquiridos por permuta con otros bienes del Patrimonio Público de Suelo. d) Los bienes adquiridos mediante el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto regulados en esta ley. e) Las viviendas protegidas y anejos, los alojamientos dotacionales y los locales protegidos de titularidad de la Administración general de la Comunidad Autónoma del País Vasco, e igualmente otras viviendas y demás anejos y locales sobre los que se ostente un título suficiente que permita su disposición, incluido el arrendamiento. f) Las adquiridas vía expropiación forzosa. (...)".

Por lo que, a estos efectos esta Dirección General de Hacienda entiende que las ventas de los terrenos afectos a dicho patrimonio se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que se trate de entregas de bienes efectuadas en el marco de una actividad dirigida a regular la disponibilidad de suelo y a intervenir en el mercado inmobiliario, recibiendo por ello una contraprestación no tributaria. Según los datos aportados, la finca en cuestión fue transferida al Gobierno Vasco en aplicación del Decreto 2488/78, de 25 de agosto de 1978, por el que se transfirieron al Consejo General Vasco las competencias sobre establecimiento, organización, explotación e inspección de ferrocarriles y tranvías, cuando no tengan ámbito nacional, discurren íntegramente por el territorio del País Vasco y no estén integradas en RENFE, en virtud de los acuerdos de fechas 15 de diciembre de 1978 y 1 de junio de 1979.

Con el objeto de cumplir con los compromisos asumidos por el Gobierno Vasco de mejorar la

calidad de vida y el bienestar social de los ciudadanos vascos, garantizando el acceso a una vivienda digna, este terreno (al igual que otros) se destinó a potenciar la provisión de suelo público a precios no especulativos y a incrementar la oferta de viviendas protegidas, actuando de forma coordinada entre las diferentes administraciones. De este modo, el Departamento de Vivienda, Obras públicas y Transportes del Gobierno Vasco y el Ayuntamiento consultante han venido llevando a cabo actuaciones para alcanzar los objetivos precitados, firmando distintos acuerdos de cooperación en este ámbito desde el año 1998.

En consecuencia, con todo lo anterior, esta Dirección General entiende que la entrega por parte de la Administración Pública de los terrenos objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que se trata de la transmisión a título oneroso de parcelas afectas a una actividad empresarial. Concretamente, en la medida en que, de acuerdo con la información facilitada, parece que nos encontramos ante terrenos adquiridos por la citada Administración Pública con destino a la promoción por su parte de viviendas de protección oficial que ahora transmite a título oneroso, exigiendo una contraprestación que no tiene naturaleza tributaria (concretamente, mediante una operación de permuta de bienes). Lo que, en definitiva, supone la realización de una entrega en el ámbito de una actividad de intervención activa por parte de la citada Administración en el mercado inmobiliario.

Asimismo, hay que tener en cuenta que, en el caso que nos ocupa, y a la vista de la información que se tiene respecto del terreno en cuestión, el Gobierno Vasco no se habría limitado a ostentar la mera titularidad del referido terreno, sino que parece que en su momento se habrían llevado a cabo determinadas actuaciones tendentes a intentar construir sobre el mismo las viviendas de protección oficial inicialmente previstas, aunque finalmente esto no haya sido posible.

En este sentido, podemos hacer referencia, en lo que respecta al ámbito inmobiliario, a la Senten-

cia del TJUE de 15 de septiembre de 2011 (asuntos acumulados 180/10 y C181/10), donde se concluye que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del titular de un inmueble no es constitutivo, por sí sólo, de una actividad económica, sino que, para ello, es necesario que el interesado lleve a cabo iniciativas que no formen parte de la gestión ordinaria de un patrimonio personal.

Particularmente, en la referida Sentencia de 15 de septiembre de 2011, el TJUE estableció que: "35. Si el tribunal nacional comprueba que el Estado miembro ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habrá que considerar que la entrega de un terreno edificable está sometida al IVA en virtud de la legislación nacional, independientemente del carácter permanente de la operación o de la cuestión de si la persona que ha realizado la entrega ejerce una actividad de fabricación, comercio o prestación de servicios, siempre y cuando esta operación no constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 36. A este respecto, de la jurisprudencia se deduce que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica (véase la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C155/94. Rec. p. I3013, apartado 32). 37. Procede precisar que el número y la magnitud de las ventas realizadas en el presente asunto no son determinantes por sí solas. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. El Tribunal de Justicia ha señalado que ventas importantes también pueden ser efectuadas por operadores que actúan con carácter privado (en este sentido, véase la sentencia Wellcome Trust, antes citada, apartado 37). 38. Asimismo, el hecho de que antes de la cesión el interesado hubiera parcelado el terreno con el fin de obtener un mejor precio global tampoco resulta determinante por sí solo, como tampoco el tiempo por el que se prolongaron las opera-

ciones o la magnitud de los ingresos que proporcionaron. En efecto, el conjunto de estas circunstancias podría inscribirse en el marco de la gestión del patrimonio personal del interesado. 39. Sin embargo, no sucede así cuando el interesado realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA. 40. Tales gestiones activas pueden consistir, en particular, en la realización en dichos terrenos de trabajos de viario y en el empleo de medios de comercialización habituales. 41. Dado que estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, no cabe considerar que, en tal supuesto, la entrega de un terreno edificable constituya el simple ejercicio del derecho de propiedad por su titular. 42. En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente constatara que la República de Polonia no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, habría que examinar si la operación convertida en el procedimiento principal está sujeta a impuesto con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. 43. Según el tenor de esta disposición el concepto de sujeto pasivo está vinculado al de actividad económica. En efecto, es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fini H, C32/03, Rec. p. I1599, apartado 19). 44. A este respecto procede recordar que el concepto de «actividad económica» se define en dicho artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. 45. Según jurisprudencia reiterada, la mera adquisición y la mera venta de otros valores negociables no pueden constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, puesto que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dicho bien. En efecto, tales operaciones

no pueden, en principio, constituir por sí mismas actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C77/01, Rec. p. I4295, apartado 58, y de 21 de octubre de 2004, BBL, C8/03, Rec. p. I10157, apartado 39). 46. Deben aplicarse los criterios enunciados en los apartados 37 a 41 de la presente sentencia".

Por tanto, esta Dirección General considera que, en el caso concreto que nos ocupa, y de forma adicional a las consideraciones previas realizadas relativas a los entes públicos y el patrimonio del suelo, el Gobierno Vasco habría llevado a cabo iniciativas que no forman parte de la gestión ordinaria de un patrimonio personal, aunque finalmente se modificase el destino del terreno, de forma que resultase imposible para el Gobierno Vasco la construcción de las VPOs proyectadas.

Precisamente, y a mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que la contraprestación de esta entrega son otros terrenos edificables ubicados en el mismo municipio cuyo destino y uso es la construcción de viviendas de protección oficial, para su venta y para su alquiler, actividad que realizará el propio Departamento de Vivienda, Obras públicas y Transportes del Gobierno Vasco.

2) En relación con la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, y una vez fijada la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación planteada, procede analizar su tributación en este Impuesto. Así, en lo que se refiere a la posible exención de la entrega de la finca objeto de estudio, el artículo 20 de la NFIVA preceptúa que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 20. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y de-

más normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa. La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables: a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas. (...) Dos. Las exenciones relativas a los números 20.^º y 22.^º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción. (...)".

De donde se deduce que están exentas las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables. A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares conforme a la legislación urbanística, así como todos aquéllos que sean aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada mediante la correspondiente licencia administrativa. Sin embargo, esta exención no se aplica, entre otras, a las transmisiones de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Con lo que, en resumen, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de terrenos edificables, así como las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización (salvo los destinados exclusivamente a parques públicos o a superficies viales de uso público).

Según los datos que se aportan en el escrito presentado, la parcela objeto de transmisión tiene una superficie de 4.449,58 m² y está clasificada como "suelo urbano", cuyo destino es "Equipamiento Público" (6,97%), "Espacios Libres. Zonas Verdes" (5,29%), "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" (80,78%) y "Red Viaria" (6,96%).

En este sentido, y de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, "1. Procederá la clasificación como suelo urbano de los terrenos ya transformados, que estén integrados o sean integrables en la trama urbana existente y asumida por el propio plan general que realice la clasificación: a) Por contar, como mínimo, con acceso rodado por vías pavimentadas y de uso público efectivo, abastecimiento de agua, evacuación de aguas pluviales y fecales y suministro de energía eléctrica en baja tensión; con dimensión, caudal, capacidad y tensión suficientes para proporcionar servicios adecuados tanto a la edificación existente como a la prevista por la ordenación urbanística. b) Cuando los terrenos, aun careciendo de algunos de los servicios citados en el párrafo anterior, tengan su ordenación consolidada, por ocupar la edificación, al menos, dos terceras partes de los espacios aptos para la misma según la ordenación urbanística que para ellos se proponga. 2. Los terrenos de la clase de suelo urbanizable adquieren la condición de suelo urbano desde que, habiendo sido urbanizados en ejecución de actuación integrada legitimada por la ordenación urbanística idónea a tal fin, se produzca la entrega a la Administración, previa su recepción por ésta, de las correspondientes obras de urbanización, sin perjuicio de lo previsto para las juntas de conservación en esta ley. 3. Los terrenos clasificados como suelo urbano conforme a lo dispuesto en el presente artículo deberán ser adscritos a las siguientes categorías:

a) Suelo urbano consolidado, integrado por los terrenos a que se refiere el apartado 1 del presente artículo, cuando estén urbanizados o tengan la condición de solares y no se encuentren comprendidos en el apartado siguiente. b) Suelo urbano no consolidado, que comprende los terrenos que la ordenación urbanística adscriba a esta clase de suelo por concurrir alguna de las siguientes circunstancias: 1. Carecer de urbanización consolidada por: a) No comprender la urbanización existente las dotaciones, servicios e infraestructuras precisos exigidos por la ordenación urbanística o carecer unos y otros de la proporción, las dimensiones o las características adecuadas exigidas por la misma para servir a la edificación que sobre ellos exista o se hubiera de construir. b) Precisar la urbanización existente de renovación, mejora o rehabilitación que deba ser realizada mediante la transformación urbanística derivada de la reordenación o renovación urbana, incluidas las dirigidas a establecimiento de dotaciones. 2. Atribuirle la ordenación una edificabilidad urbanística ponderada superior respecto a la previa existente".

Esta Dirección General ha venido entendiendo que los terrenos clasificados como suelo urbano no consolidado cuya urbanización no responde al planeamiento existente, y que, por lo tanto, han de ser reurbanizados, deben ser considerados como terrenos no urbanizados, a efectos de lo establecido en el artículo 20.Uno.20 de la NFIVA, salvo que se encuentren en curso de urbanización, al haber comenzado ya las obras de reurbanización. Sin embargo, no parece ser este el caso del terreno objeto de consulta.

En cualquier caso, de la redacción del artículo 20.Uno.20º de la NFIVA transrito, y en lo que a esta consulta interesa, se puede concluir que si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará en todo caso sujeta pero exenta del Impuesto.

En este sentido, y como se ha señalado más arriba, según los datos que se aportan en el escrito presentado la parcela objeto de transmisión está clasificada como "suelo urbano", cuyo des-

tino es "Equipamiento Público" (6,97%), "Espacios Libres. Zonas Verdes" (5,29%), "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" (80,78%), y "Red Vial" (6,96%).

Por lo tanto, la entrega de la parte del terreno destinada a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público (es decir, la parte destinada a "Espacios Libres. Zonas Verdes" -5,29%, "Espacios Libres. Áreas y paseos peatonales" -80,78%, y "Red Vial" -6,96%-), estará exenta del Impuesto.

En cambio, la entrega de la parte del terreno destinada a "Equipamiento Público" (6,97%), en concreto a la construcción de un edificio que deberá destinarse a uso de equipamiento público, según el PGOU municipal, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que tal uso no puede asimilarse al de jardines públicos o superficies viales de usos públicos.

Por último, y en cuanto al destino del terreno objeto de transmisión, hay que señalar que en el PGOU municipal se hace constar que "se podrá autorizar la realización de un aparcamiento autónomo no vinculado a otro uso en el subsuelo" en la zona delimitada como "Espacios Libres. Zonas verdes". En este sentido, en principio el destino del suelo para la construcción y explotación de un aparcamiento subterráneo impediría la aplicación de la exención. No obstante, la hipotética ejecución del aparcamiento al que se refiere el PGOU en esta zona requeriría para su consolidación autorización municipal expresa, autorización que, según la información aportada por el consultante, no se ha otorgado ni se va a otorgar en un futuro ya que existen razones técnicas que impiden su construcción (en concreto, la existencia de determinadas infraestructuras en dicho subsuelo que imposibilitarían su construcción).

A estos efectos, esta Dirección General considera que la aplicación o no de la exención del artículo 20.Uno.20 de la NFIVA debe realizarse según la calificación actual de la parcela incluida en la operación de permuta y sus posibilidades de ejecución, por lo que siendo así las cosas y confor-

me a los datos que se aportan, la transmisión de dicha parcela podrá gozar de la exención por la que se consulta, en los términos ya expuestos y por la parte señalada.

3) En cuanto a la tercera cuestión planteada, relativa a la determinación de la base imponible del Impuesto, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.dos de la NFIVA, según el cual: "Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados".

Por lo tanto, cuando en una operación se transmiten por precio único bienes de distinta naturaleza, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados, aplicando los tipos impositivos y, en su caso, las exenciones que correspondan a las distintas bases imponibles.

Por lo que, partiendo de las conclusiones alcanzadas anteriormente, para calcular la base imponible del Impuesto de la operación planteada (en lo que a la entrega de la parte del terreno no exenta se refiere), habrá que separar la parte que está exenta de la que no, y haciéndolo en función del valor de mercado de cada una de ellas. Esto es, habrá que estimar el valor de mercado de la parte del terreno que no resulta exento y distribuir el precio que se ha fijado en función de ese valor.

No obstante, en este caso, es probable que el valor de mercado de esa parte no exenta del terreno sea el mismo (en la proporción correspondiente) que el del resto del terreno, ya que los equipamientos públicos ubicados en la parcela en cuestión no parece que vayan a ser muy relevantes y, además, van a ser para uso público exclusivo. Con lo cual, en tales condiciones, y a efectos prácticos, esta Dirección General entiende que se podría hacer una distribución

proporcional por m², sin perjuicio de la posible comprobación administrativa posterior.

CONSULTA 2020.9.3.3. – IS. Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una microempresa residente en Rumanía.

HECHOS PLANTEADOS

La mercantil a la que represento está estudiando adquirir una participación mayoritaria en una sociedad rumana.

La entidad rumana dispone de medios materiales y personales y realiza una actividad empresarial.

En dicho país, el régimen de microempresas en el Impuesto sobre Sociedades aplica un tipo entre el 1% y el 3%, pero calculado sobre el volumen de operaciones (no sobre el resultado).

La duda que se plantea es en relación con la fiscalidad de los eventuales dividendos que repartirá a la consultante y particularmente con la limitación prevista en el artículo 33.3.b de la NFIS: dividendos distribuidos por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

CUESTIÓN PLANTEADA

Nos planteamos qué debemos hacer para verificar si se puede eliminar la doble imposición en un eventual reparto del dividendo a la sociedad guipuzcoana.

¿Quizás una estimación para determinar cuál es el % entre la cuota íntegra y la base imponible de la entidad rumana?

CONTESTACIÓN

La consultante está estudiando adquirir una participación mayoritaria en una sociedad rumana y, dada la especificidad en la tributación vigente en dicho país, quiere saber si se cumplirían los

requisitos para aplicar la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

En Rumania el régimen de microempresas en el Impuesto de Sociedades aplica un tipo entre el 1% y el 3% pero calculado sobre el volumen de operaciones, no sobre el resultado.

El artículo 33 de la Norma Foral 2/2014 que regula la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios establece lo siguiente:

"1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad que reparte el dividendo sea, al menos, del 5 por 100, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

Para el cómputo de este plazo, se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

b) Que la entidad participada esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos y para el caso de entidades participadas no residentes, se tendrán en cuenta

aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de aquélla.

Se considerará que la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto cuando sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refieren las letras a), b), c), d), e), f), g) y h) del apartado 2 del artículo 48 de esta norma foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la entidad que reparte el dividendo sea residente en territorio español, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresariales las excluidas en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de esta Norma Foral por generarse en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

A efectos de computar los ingresos a que se refiere esta letra, se incluirán también los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado, y también se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de esta Norma Foral.

En particular, a efectos de lo dispuesto en esta letra, solamente se tomarán en consideración como rendimientos procedentes de actividades empresariales que cumplen los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las rentas obtenidas en el extranjero procedentes de las siguientes actividades cuando cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas:

- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2. Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior de este artículo y se perciban dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, se integrarán en la base imponible del contribuyente al 50 por 100 de su importe, excepto que se trate de dividendos repartidos por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca o asociaciones, en cuyo caso, los dividendos no se integrarán en la base imponible.

3. No obstante, no procederá la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo en relación con:

a) Los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

b) Las distribuidas por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

c) Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral, repartidos con cargo a beneficios generados durante los ejercicios en los que la entidad que los reparte hubiera tenido tal carácter

d) Los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral.

4. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes cuyas rentas hayan sido objeto de integración en la base im-

ponible de este Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 48 de esta Norma Foral, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.

El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

5. Para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

6. Deberán ser puestos en conocimiento de la Administración tributaria junto con la declaración por este Impuesto, en la forma que se determine por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, cuantos datos con trascendencia tributaria resulten en relación con las rentas que, en base a lo dispuesto en los apartados precedentes, no se integren en la base imponible del contribuyente."

El artículo mencionado establece como requisito para la no integración en la base imponible del impuesto, entre otros, que la entidad que reparta los dividendos no haya tributado en el impuesto de sociedades o en un impuesto análogo a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

No se especifica el tipo de rentas por las que hay que tributar, sobre las que hay que aplicar el tipo de gravamen, puede ser el volumen de ventas, puede ser la diferencia entre ingresos y gastos, es decir, hay un amplio abanico de rentas que pueden ser gravadas.

Lo que si exige la normativa guipuzcoana, en todo caso, es que el tipo mínimo de tributación sea el 10 por 100, por lo que, dado que el régimen especial para las microempresas en Rumanía establece un tipo de tributación entre el 1 y

el 3%, en ningún caso sería de aplicación la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una microempresa residente en Rumanía, al no cumplirse el requisito de tributación mínima del 10 por 100.

CONSULTA 2020.9.3.4. – IS. Se consulta en relación con dos cuestiones:

- 1. Cumplimiento del requisito de tributación mínima del 10% establecido en el artículo 33.3.b de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos percibidos de una sociedad maltesa.**
- 2. Cumplimiento del requisito de que los dividendos procedan de la realización de actividades empresariales establecido en el artículo 33.1.c) de la NFIS por el que cabría la no integración en la base imponible de los dividendos distribuidos por una sociedad holding vasca.**

HECHOS PLANTEADOS

La mercantil a la que represento está estudiando adquirir dos tipos de participaciones:

1. Un porcentaje mayoritario en una sociedad maltesa.
2. Un porcentaje mayoritario en una sociedad holding vasca que aglutina diversas compañías participadas, todas ellas con residencia en territorios forales.

Sociedad maltesa

La sociedad maltesa, que cuenta con medios materiales y personales, realizará una actividad de comercio internacional (que nada tiene que ver con clientes en España o puesta a disposición de bienes o servicios en España).

Tal y como se detalla en la resolución de la Dirección General de Tributos V3438-15 (extremo que, a efectos de la presente consulta, consideraremos válido, sin perjuicio de que en un futuro pudiera modificarse la legislación), de acuerdo con la normativa tributaria maltesa, las filiales maltesas están sujetas a un impuesto sobre sociedades que grava la totalidad de los beneficios generados en el negocio de seguros en Malta a un tipo de gravamen del 35%.

Dicha normativa del Impuesto sobre Sociedades maltesa reconoce a los socios de entidades con residencia fiscal en Malta, el derecho a obtener la devolución de parte del Impuesto satisfecho por éstas en Malta bajo las siguientes condiciones:

- la devolución está condicionada al reparto de un dividendo,
- el dividendo debe derivar de beneficios que han estado sujetos a tributación en Malta (en caso de que la entidad pagadora del dividendo se hubiese beneficiado de una exención o deducción, el socio no tendrá derecho a devolución alguna o esta se reducirá proporcionalmente a la deducción aplicada),
- la devolución se hará en proporción a los beneficios grabados que son objeto de distribución, siendo el importe máximo de seis séptimos (85,7%) del impuesto soportado,
- la devolución no podrá en ningún caso exceder el importe del Impuesto sobre Sociedades satisfecho por los beneficios distribuidos, y
- la devolución se practicará únicamente al socio debidamente inscrito en un registro especial a estos efectos en Malta y en la proporción a su participación en la entidad que reparte el dividendo.

El importe de la devolución del impuesto soportado por la filial depende del origen y tributación soportada por los beneficios de los que provengan los dividendos que se distribuyen. Por ello, las entidades con residencia fiscal en Malta están sujetas a un sistema de contabilidad fiscal bajo el que están obligadas a asignar los beneficios obtenidos en distintas cuentas fiscales, en función del origen y tributación soportada sobre los mismos. Dicho sistema de contabilidad fiscal permite llevar un control del dividendo satisfecho y de las rentas sujetas a tributación en Malta, de forma que resulta sencillo identificar su origen.

Por tanto, el importe al que tiene derecho el socio de una filial maltesa se corresponde con

beneficios generados por dicha filial, que han estado sujetos a una tributación provisional en Malta al 35% y que sólo puede reclamar cuando se produce un reparto de dividendos por parte de dicha entidad.

Sociedad holding vasca

La compañía holding es la entidad dominante de varias filiales operativas. Dispone de medios materiales (ordenadores, mobiliario de oficina, etc.) pero sus únicos medios personales son el desempeño del administrador (cargo no retribuido estatutariamente) y recibe facturaciones de profesionales terceros (abogados, contables, financieros, etc.).

La sociedad holding participa como decimos con un porcentaje superior al 5% en otras compañías que realizan actividades empresariales (y cuentan a tal efecto con amplios medios materiales y personales).

A efectos de la presente consulta, partiremos de la premisa de que la sociedad holding no es en ningún caso patrimonial y que los dividendos recibidos de sus filiales quedan exentos.

En base a los antecedentes y las circunstancias del caso descritas, formulo la siguiente

CUESTIÓN PLANTEADA

Respecto de la sociedad maltesa:

Sobre la premisa de que, transcurrido el tiempo preciso, se cumpla con el requisito de antigüedad (y se mantenga el porcentaje de participación superior al 5%) y la actividad subyacente se considere actividad económica, en el caso de percibir un dividendo de dicha entidad maltesa, la consulta se concreta en dos puntos:

- 1) Si el hecho de que el gravamen nominal de la entidad maltesa sea del 35% implica que se evita la limitación establecida en el artículo 33.3.b ("las distribuidas por entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o en un impuesto de naturaleza

idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100").

- 2) Si los ingresos percibidos de la administración tributaria maltesa deben asimilarse en su tratamiento fiscal a los dividendos y por lo tanto, exentos en los términos citados.

Respecto de la holding vasca:

Se desea saber si, a su vez, los dividendos que este holding distribuya a la consultante están exentos en ZEN, S.L., particularmente, si puede entenderse que dichos dividendos son rentas que proceden de actividades empresariales.

CONTESTACIÓN

La consultante está estudiando adquirir una participación mayoritaria en una sociedad maltesa y, dada la especificidad en la tributación vigente en dicho país, quiere saber si se cumplirían los requisitos para aplicar la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con la normativa tributaria maltesa, las entidades residentes en dicho país están sujetas a un impuesto sobre sociedades que grava la totalidad de los beneficios generados por las mismas a un tipo de gravamen del 35 por 100.

Dicha normativa maltesa reconoce a los socios de entidades con residencia fiscal en Malta el derecho a obtener la devolución del Impuesto satisfecho por éstas en Malta bajo unas condiciones:

- la devolución está condicionada al reparto de un dividendo
- el dividendo debe derivar de beneficios que han estado sujetos a tributación en Malta (en caso de que la entidad pagadora del dividendo se hubiese beneficiado de una exención o deducción, el socio no tendrá derecho a devolución alguna o esta se reducirá proporcionalmente a la deducción aplicada).

- la devolución se hará en proporción a los beneficios grabados que son objeto de distribución, siendo el importe máximo de seis séptimos del impuesto soportado.

- la devolución no podrá en ningún caso exceder el importe del IS satisfecho por los beneficios distribuidos, y

- la devolución se practicará únicamente al socio debidamente inscrito en un registro especial a estos efectos en Malta y en la proporción a su participación en la entidad que reparte el dividendo.

El importe de la devolución del impuesto soportado por la filial depende del origen y tributación soportada por los beneficios de los que provengan los dividendos que se distribuyen. Por ello, las entidades con residencia fiscal en Malta están sujetas a un sistema de contabilidad fiscal bajo el que están obligadas a asignar los beneficios obtenidos en distintas cuentas fiscales, en función del origen y tributación soportada sobre los mismos. Dicho sistema de contabilidad fiscal permite llevar un control del dividendo satisfecho y de las rentas sujetas a tributación en Malta, de forma que resulta sencillo identificar su origen.

Por tanto, el importe al que tiene derecho el socio de una filial maltesa se corresponde con beneficios generados por dicha filial, que han estado sujetos a una tributación provisional en Malta y que sólo puede reclamar cuando se produce un reparto de dividendos por parte de dicha entidad.

Por otro lado, el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014 que regula la eliminación por doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios establece lo siguiente:

"1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad

que reparte el dividendo sea, al menos, del 5 por 100, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

Para el cómputo de este plazo, se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

b) Que la entidad participada esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos y para el caso de entidades participadas no residentes, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicativo de aquélla.

Se considerará que la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto cuando sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refieren las letras a), b), c), d), e), f), g) y h) del apartado 2 del artículo 48 de esta norma foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la entidad que reparte el dividendo sea residente en territorio español, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresariales las excluidas en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de esta Norma Foral por generarse en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio. A efectos de computar los ingresos a que se refiere esta letra, se incluirán también los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado, y también se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de esta Norma Foral.

En particular, a efectos de lo dispuesto en esta letra, solamente se tomarán en consideración como rendimientos procedentes de actividades empresariales que cumplen los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las rentas obtenidas en el extranjero procedentes de las siguientes actividades cuando cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas:

- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad

participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

2. Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior de este artículo y se perciban dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en territorio español, se integrarán en la base imponible del contribuyente al 50 por 100 de su importe, excepto que se trate de dividendos repartidos por mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca o asociaciones, en cuyo caso, los dividendos no se integrarán en la base imponible.

3. No obstante, no procederá la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo en relación con:

- a) Los dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

b) Las distribuidas por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

c) Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral, repartidos con cargo a beneficios generados durante los ejercicios en los que la entidad que los reparte hubiera tenido tal carácter.

d) Los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral.

4. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes cuyas rentas hayan sido objeto de integración en la base imponible de este Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 48 de esta Norma Foral, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.

El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

5. Para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

6. Deberán ser puestos en conocimiento de la Administración tributaria junto con la declaración por este Impuesto, en la forma que se determine por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, cuantos datos con trascendencia tributaria resulten en relación con las rentas que, en base a lo dispuesto en los apartados precedentes, no se integren en la base imponible del contribuyente."

La cuestión a dilucidar es la siguiente: si a los dividendos repartidos por la empresa maltesa a su socia guipuzcoana les sería de aplicación la no integración regulada en el artículo 33 de la Norma Foral 2/2014 del Impuesto de Sociedades. Concretamente, si se entiende cumplido el requisito de tributación mínima a un tipo de gravamen nominal no inferior al 10 por 100 establecido en la letra b) del apartado 3 del artículo 33.

El tipo del impuesto de sociedades maltés es, en principio, el 35 por 100, por lo que los beneficios obtenidos por una empresa residente en dicho país se gravarán, inicialmente, al tipo del 35 por 100. Pero si se dan una serie de circunstancias, entre ellas el reparto de dividendos a sus socios, el sistema de tributación permite que al final la tasa efectiva se reduzca en considerablemente.

Es decir, los socios de la entidad maltesa que perciban dividendos tienen derecho a obtener el reembolso de parte de lo tributado por la filial en Malta, hasta un máximo de 6/7s partes, por lo que el porcentaje real de lo tributado por la empresa maltesa puede descender del 35 % al 5 %.

En consecuencia, los dividendos repartidos por la entidad maltesa a su socia guipuzcoana, así como los ingresos percibidos de la Administración maltesa, en concepto de devolución del fiscal a los dividendos, podrán no integrarse en la base imponible del impuesto de sociedades siempre y cuando la devolución del impuesto pagado en Malta no reduzca el porcentaje de lo efectivamente tributado por la entidad maltesa a un tipo inferior al 10 por 100.

Es decir, si una vez realizada la devolución del impuesto pagado por la entidad maltesa a sus socios se minora el importe de lo efectivamente pagado en concepto de impuesto de sociedades a un tipo inferior al 10% por 100 del beneficio obtenido, los dividendos percibidos por los socios así como la parte de los impuestos devueltos deberán integrarse en la base imponible de la sociedad guipuzcoana.

La segunda cuestión planteada por la consultante se refiere a la no integración en la base

imponible de los dividendos distribuidos por una sociedad holding.

El artículo 33 mencionado, en su apartado 1.c) exige, como requisito para la no integración de los dividendos percibidos por una entidad, que los beneficios que se repartan o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo –la holding en nuestro caso–, correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refieren las letras a), b), c), d), e), f), g) y h) del apartado 2 del artículo 48 de esta norma foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

El apartado 2 del artículo 48 de la NF 2/2014 señala lo siguiente:

"(...)

2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español y el establecimiento permanente no situado en territorio español, cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta norma foral y en las restantes disposiciones relativas a este impuesto para la determinación de aquella.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales

existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

En el supuesto de no aplicarse lo establecido en los dos primeros párrafos de este apartado por no concurrir las circunstancias previstas en los mismos o por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estén afectos a una actividad económica.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

a) Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

d) Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i) siguiente.

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) siguiente, cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

c) Operaciones sobre bienes y servicios realizadas por personas o entidades vinculadas en el sentido del apartado 3 del artículo 42 de esta norma foral, en las que la entidad no residente o el establecimiento permanente no situado en territorio español añade un valor económico escaso o nulo.

d) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

e) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c), d) y e) anteriores que genere rentas.

h) Actividades seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades econó-

micas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i) siguiente, artículo 42 de esta norma foral, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de esta norma foral.

En los casos en los que la sociedad participada es un holding, para que pueda entenderse cumplido el requisito regulado en la letra c) del artículo 33.1 de la NFIS (referido a la realización de actividades empresariales por la entidad participada) es necesario que, al menos, el 85% de segundo y posterior nivel, cumpla las exigencias previstas en el artículo 33.1 de la NFIS, durante todos los ejercicios de tenencia de la participación."

De forma que, en estos supuestos, para que pueda entenderse cumplido el requisito establecido en la letra c) del artículo 33.1 de la NFIS, es necesario que las rentas empresariales a las que se refiere dicha letra representen, al menos, el 85% de los ingresos totales de la sociedad holding durante todos los ejercicios de tenencia de la participación, tomando en consideración, a estos efectos, la suma agregada de todos los ingresos obtenidos por la citada holding y por las compañías en las que participe, directa o indirectamente, en proporción al porcentaje de participación que ostente.

CONSULTA 2020.11.3. – IVA. Determinación de si los servicios prestados por una Sociedad Pública tienen la consideración de servicios de telecomunicaciones según lo señalado en el art.7.8º F) de la NFIVA, quedando por tanto sujetos a IVA y debiéndose repercutir dicho impuesto.

HECHOS PLANTEADOS

EJIE (SOCIEDAD INFORMÁTICA DEL GOBIERNO VASCO) es una Sociedad Pública sujeta a normativa foral alavesa que se constituyó para dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Organismos Autónomos, conforme a lo establecido en el Decreto 35/1997, de 18 de febrero, por el que se regula la planificación, organización, distribución de funciones y modalidades de gestión de la prestación de sistemas de información y telecomunicaciones.

Recientemente, ha suscrito dos adendas con Osakidetza.

ADENDA 19/42 AC: por el que se encarga al EJIE la renovación de la infraestructura WIFI.

ADENDA 19/43 AC: por el que se encarga al EJIE la prestación del servicio de navegación web convergente.

La consultante considera que los servicios que va a prestar en el marco de la ADENDA 19/43 AC responden al concepto de telecomunicaciones y en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del IVA no quedan amparados por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido establecida en dicho artículo.

Por lo que se refiere a la ADENDA 19/42 AC si bien entiende la consultante que no son servicios de telecomunicaciones considera que podrían ser accesorios a los de la ADENDA 19/43 AC y en tales circunstancias debieran seguir la misma tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido

que los de la ADENDA 19/42, esto es, quedaría sujetos al mismo.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si se consideran servicios de telecomunicaciones las adendas señaladas y por tanto, no resultarían amparados por la no sujeción del artículo 7.8º de la Norma de IVA, con lo que estaría sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN

El artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), establece que "*estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*".

El artículo 5 de Norma dispone, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma, se reputarán empresarios o profesionales:

a) *Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) *Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta

propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Administraciones Públicas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continua de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

Por otra parte, en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Norma, dispone que no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El citado artículo 7.8º de la Norma establece la no sujeción de:

"8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquier entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las

que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a') Telecomunicaciones.

(...)".

Por su parte, el artículo 69.Tres.3º de la Norma establece la definición a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de telecomunicaciones y que dispone lo siguiente:

"Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas."

Asimismo, hay que tener en consideración que el Rgto UE/282/2011 contiene una descripción detallada de lo que deben considerarse como servicios de telecomunicación (Rgto UE/282/2011 art.6 bis).

Según dicho Reglamento quedan incluidos dentro de los servicios de telecomunicaciones, entre otros, los siguientes:

- los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y commutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía);
- los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP);

- los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas;
- los servicios de radiobúsqueda;
- los servicios de audiotexto;
- los servicios de fax, telégrafo y télex;
- el acceso a internet, incluida la World Wide Web;
- las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Por el contrario, quedan excluidos de dicho concepto los siguientes servicios:

- los servicios prestados por vía electrónica;
- los servicios de radiodifusión y televisión.

Examinadas las Adendas a las que se refiere la consulta sólo se observan servicios que respondan a la consideración de telecomunicaciones, según lo expuesto, en la Adenda 19/43, en concreto, los que se refieren a navegación convergente y acceso a internet. En consecuencia, sólo estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de navegación convergente y acceso a internet, mientras que el resto de servicios de las Adendas estarían no sujetos a dicho tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Norma.

En relación con la accesoriaidad que se plantea, hay que tener en consideración lo siguiente.

El artículo 78.Uno, de la Norma, establece que la base imponible el Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de tercera personas.

El artículo 79.Dos, de la Norma, preceptúa lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

En determinadas ocasiones puede darse que una operación concreta esté integrada por una serie de prestaciones específicas y diversas.

En tales casos se trata de operaciones complejas, suscitándose la cuestión de si dichas operaciones han de fraccionarse para dar a cada una de ellas el tratamiento tributario que corresponda o si, por el contrario, han de tratarse como una operación única.

En relación con la consideración de las operaciones descritas como una única operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de interpretarse en base a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la

prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En el caso consultado, cabe apreciar que los servicios de la Adenda 19/43 relativos a consultoría técnica, equipamiento evolutivo de Osakidetza, servicios puntuales de conectividad y evolución infraestructura de conectividad en centros, aún sin ser servicios de telecomunicaciones, tienen el carácter accesorio a estos últimos (navegación convergente y acceso a internet), y en consecuencia, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido deben seguir el mismo tratamiento. Sin embargo, los de la Adenda 19/42 no tienen la consideración de telecomunicaciones y tampoco pueden ser considerados accesorios a los de la 19/43 al tener un objeto bastante diferenciado.

En consecuencia, los servicios que se prestan en virtud de la Adenda 19/43 estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que por los mismos la consultante deberá repercutir dicho tributo. Por el contrario, los servicios que se preste la consultante por la Adenda 19/42 no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONSULTA 2021.3.3.1. – IRPF. Consideración de rentas exentas a efectos del IRPF de la Prestación Pública por Cuidado de Menores afectados por Cáncer u otra enfermedad grave y de la prestación de Corresponsabilidad en el Cuidado del Lactante.

HECHOS PLANTEADOS

Tras las modificaciones incorporadas al Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, con la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/2019, de 1 de marzo de Medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, la Dirección General del Instituto Nacional de la Seguridad Social solicita información sobre el tratamiento tributario (exentas o no) en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Prestación Pública por Cuidado de Menores afectados por Cáncer u otra enfermedad grave, así como la nueva Prestación de Corresponsabilidad en el Cuidado del Lactante.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si las prestaciones descritas se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito presentado, resulta de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en cuyo artículo 9, apartado 12, se establece que: "Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 12. Estarán exentas las siguientes prestaciones: a) Las prestaciones familiares reguladas en los capítulos X y XV del Título II y en el capítulo I del Título VI del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y nietas o de hermanos y herma-

nas, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas. b) Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias. c) Las prestaciones reconocidas a las personas profesionales, no integradas en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al mencionado régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores. En estos supuestos, la cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades citadas, en las prestaciones de estas últimas. d) Las prestaciones reconocidas a las personas socias cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. e) Las retribuciones percibidas por las personas funcionarias del órgano o entidad donde presten sus servicios, correspondientes a la reducción de la jornada de trabajo por permiso por cuidado de hijo o hija menor afectados por cáncer u otra enfermedad grave a que se refiere la letra e) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real

Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto de prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave prevista en el capítulo X del título II del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. f) Las prestaciones públicas por maternidad y paternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. g) Las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos e hijas a cargo y orfandad".

La NFIRPF establece, por tanto, la exención a determinadas prestaciones familiares abonadas por distintos organismos y entidades. Respecto a las que se abonan por la Seguridad Social: a) La normativa tributaria establece la exención a aquellas prestaciones familiares reguladas en los capítulos X y XV del Título II y en el capítulo I del Título VI del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos o de hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo. En concreto esta redacción se introdujo por la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, con efectos 1 de enero de 2016. b) Asimismo, también están exentas las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los capítulos VI y VII del Título II del mismo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

En este sentido, algunas de las prestaciones familiares reguladas en el referido Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social se han modificado recientemente por distintas legislaciones.

En concreto, y en lo que a esta consulta interesa se ha modificado por el artículo 4.9 del Real Decreto-Ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en

el empleo y la ocupación, con entrada en vigor el 8 de marzo de 2019, el capítulo VII del Título II al que hace referencia el artículo 9.12.b) de la NFIRPF, introduciendo una nueva prestación, denominada de "Corresponsabilidad en el cuidado del lactante".

De forma que respecto de la corresponsabilidad en el cuidado del lactante el artículo 183 de la LGSS regula que: "A efectos de la prestación económica por ejercicio corresponsable del cuidado del lactante, se considera situación protegida la reducción de la jornada de trabajo en media hora que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo cuarto del artículo 37.4 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, lleven a cabo con la misma duración y régimen los dos progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, cuando ambos trabajen, para el cuidado del lactante desde que cumpla nueve meses hasta los doce meses de edad. La acreditación del ejercicio corresponsable del cuidado del lactante se realizará mediante certificación de la reducción de la jornada por las empresas en que trabajen sus progenitores, adoptantes, guardadores o acogedores. Reglamentariamente se determinarán los requisitos que deberá cumplir esta documentación".

Además el artículo 190 del mismo texto legal, dentro del Capítulo X del Título II al que se refiere la letra a) del artículo 9.12 de la NFIRPF, regula una prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave y concretamente que: "A efectos de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se considera situación protegida la reducción de la jornada de trabajo de al menos un 50 por ciento que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo tercero del artículo 37.6 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, lleven a cabo los progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, cuando ambos trabajen, para el cuidado directo, continuo y permanente del menor a su cargo afectado por cáncer (tumores malignos, melanomas y carcinomas) o por

cualquier otra enfermedad grave que requiera ingreso hospitalario de larga duración, durante el tiempo de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad. La acreditación de que el menor padece cáncer u otra enfermedad grave, así como de la necesidad de hospitalización y tratamiento, y de cuidado durante el mismo, en los términos indicados en el apartado anterior, se realizará mediante informe del servicio público de salud u órgano administrativo sanitario de la comunidad autónoma correspondiente. Reglamentariamente se determinarán las enfermedades consideradas graves, a efectos del reconocimiento de la prestación económica prevista en este capítulo".

Añade a continuación en su artículo 191 que: "1. Para el acceso al derecho a la prestación económica de cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se exigirán los mismos requisitos y en los mismos términos y condiciones que los establecidos para la prestación de maternidad regulada en la sección 1.^a del capítulo VI. 2. Cuando concurren en ambos progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, las circunstancias necesarias para tener la condición de beneficiarios de la prestación, el derecho a percibirla solo podrá ser reconocido a favor de uno de ellos. 3. Las previsiones contenidas en este capítulo no serán aplicables a los funcionarios públicos, que se regirán por lo establecido en el artículo 49.e) de la Ley 7/2007, de 12 de abril (RCL 2007, 768), del Estatuto Básico del Empleado Público, y en la normativa que lo desarrolle".

Y finaliza a este respecto señalando el importe de la prestación en el artículo 192: "1. La prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave consistirá en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora establecida para la prestación de incapacidad temporal derivada de contingencias profesionales, y en proporción a la reducción que experimente la jornada de trabajo. 2. Esta prestación se extinguirá cuando, previo informe del servicio público de salud u órgano administrativo sanitario de la comunidad

autónoma correspondiente, cese la necesidad del cuidado directo, continuo y permanente, del hijo o del menor sujeto a acogimiento o a guarda con fines de adopción del beneficiario, o cuando el menor cumpla los 18 años. 3. La gestión y el pago de la prestación económica corresponderá a la mutua colaboradora con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales".

En este caso, fue la disposición final vigésima primera de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, la que modificó varios preceptos del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio y, al mismo tiempo, añadió también un nuevo artículo 135 quáter en la referida Ley, todo ello con la finalidad de ampliar la acción protectora de la Seguridad Social, incorporando en el ordenamiento jurídico de la protección social una prestación económica destinada a los progenitores, adoptantes o acogedores que reducen su jornada de trabajo para el cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave. Tal y como se ha transcritto, el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, mantiene dicha prestación.

Por lo que las dos prestaciones objeto de consulta se encuentran exentas del IRPF, en la cuantía establecida por el Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social en cada momento de su vigencia, y siguiendo las condiciones y características fijados en dicha legislación.

CONSULTA 2021.3.3.2. – IRPF. Tratamiento tributario de becas de internacionalización concedidas por entidad pública. En particular, se consulta sobre el derecho a deducción por las cantidades abonadas por alquiler de vivienda habitual durante la residencia en el extranjero y sobre la posibilidad de solicitar rectificación de las declaraciones IRPF presentadas en la hacienda foral con anterioridad.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante obtuvo en 2016 una beca del Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructuras del Gobierno Vasco por un importe de 42.000 euros, de los cuales 25.200 euros corresponden a prácticas formativas en el extranjero en la Delegación del Gobierno Vasco en Chicago y 16.800 euros a otra fase de prácticas formativas en la denominada Empresa Local, en Miami. En diciembre de 2016 el consultante percibió un anticipo a cuenta para su estancia en EEUU durante el período 2017/2018. En mayo de 2017 recibió un escrito del Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructuras del Gobierno Vasco comunicándole la consideración de dichas cantidades recibidas como rendimiento de trabajo sujetas y no exentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto a la parte de la beca correspondiente a las prácticas formativas en el extranjero en la Delegación del Gobierno Vasco. Según dicho comunicado, la parte de la beca percibida por prácticas formativas en Empresa Local en Miami está exenta por tratarse de prácticas en empresas no residentes radicadas en un país extranjero con impuesto de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Bizkaia. El consultante, como consecuencia del desarrollo de dichas prácticas, ha permanecido fuera del País Vasco desde el 9 de enero de 2017 hasta el 16 de julio de 2019 (del 9/01/2017 al 30/11/2017 en Chicago y desde el 1/12/2017 al 16/07/2019 en Miami), abonando durante esos períodos un importe por alquiler de vivienda en dichas ciudades. El consultante ha presentado sus correspondientes declaraciones del IRPF correspondientes a dichos ejercicios, tributando de

acuerdo al escrito recibido del Gobierno Vasco en mayo de 2017. Con posterioridad a la recepción del escrito el Tribunal Supremo dictó varias sentencias estableciendo que la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días por parte de un estudiante que haya recibido una beca para estudiar en el extranjero, no puede considerarse ausencia esporádica a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) Si procede la rectificación de las declaraciones presentadas correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2017 y 2018 al considerar el consultante que ha permanecido fuera del territorio esos ejercicios y que las cantidades percibidas por la obtención de la BECA están exentas.
- 2) Si las cantidades abonadas por alquiler en vivienda habitual, correspondientes a su estancia en las ciudades de EEUU en las que ha residido tienen derecho a deducción en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

En cuanto a las obligaciones fiscales que el consultante debió atender ante la Hacienda Foral de Bizkaia como consecuencia de su traslado al extranjero, es necesario concretar, cuál era su residencia fiscal durante cada ejercicio, ya que es dicha residencia la que determinará su sujeción en Bizkaia, bien al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o bien al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Debe indicarse que la condición de residente, o de no residente, se determina de forma única para cada período impositivo completo (es decir, para cada año natural), sin que pueda fraccionarse el ejercicio por cambio de residencia, y sin que puedan simultanearse ambas condiciones a lo largo de un mismo período.

Asimismo, la repetida condición de residente o de no residente en territorio español se fija de forma independiente para cada miembro de la unidad familiar, en atención a sus propias circunstancias, sin perjuicio de la presunción familiar, que no parece resultar de aplicación al caso, pues ninguna mención realiza el consultante a la existencia de unidad familiar.

Así, con respecto a esta cuestión, debe atenderse a lo indicado en el artículo 6 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No residentes (NFIRNR), según el cual: "1. Las personas físicas se considerarán no residentes en territorio español cuando no se encuentren en ninguno de los siguientes supuestos: a) Que permanezcan 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 período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas 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. c) 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 su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. (...)".

De forma que las personas físicas se considerarán no residentes en territorio español cuando no se encuentren en ninguno de los siguientes supuestos: a) Que permanezcan 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 período de permanencia no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas 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. c) 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 su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Con lo que, sin perjuicio de la denominada presunción familiar, que admite prueba en contra, si una persona física no permanece en España más de 183 días en el año natural, ni tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, no será considerado residente fiscal en este país. Por el contrario, si se da alguna de esas circunstancias, sí será considerado residente fiscal en el mismo, sin perjuicio de lo que luego prevea el correspondiente convenio aplicable. De conformidad con todo lo anterior, en cada periodo impositivo, el consultante tendrá la consideración de no residente a efectos fiscales en territorio español, si no se encuentra en ninguno de los supuestos anteriormente expuestos. En cuyo caso, no se encontrará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Mientras que, de concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 6 de la NFIRNR en un determinado periodo impositivo, el consultante será considerado residente fiscal en territorio español.

En lo que afecta a los residentes en territorio español, la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Bizkaia viene determinada

por lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), cuyo artículo 2 establece que: "Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1. A título de contribuyente: a) A las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia. (...)".

Particularmente, de cara establecer si un contribuyente tiene su residencia habitual en Bizkaia, debe atenderse a lo previsto en el artículo 3 de esta misma NFIRPF, donde se recoge que: "1. Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1) Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. Cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en Bizkaia cuando radique en este territorio su vivienda habitual. 2) Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en Bizkaia más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas. 3) Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia decla-

rada a efectos de este Impuesto. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda. 2. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. 3. Cuando se presume que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario. (...)".

Por tanto, se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia aplicando sucesivamente las reglas señaladas en el artículo 3.1 de la NFIRPF: 1) Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco. En correspondencia con lo dispuesto en la NFIRNR, para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. Cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece

en Bizkaia cuando radique en este territorio su vivienda habitual. 2) Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. 3) Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto.

Estas reglas son de aplicación sucesiva (a diferencia de las más arriba señaladas para determinar la no residencia); así, la regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

Además, las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

Adicionalmente, el artículo 6 de la citada NFIRPF señala que: "1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, con independencia del lugar donde ésta se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. (...)".

Mientras que el artículo 5 de la referida NFIRPF indica que: "Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tra-

tados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español".

En relación con este punto, debe tenerse en cuenta que se encuentra en vigor el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (en adelante, el Convenio con Estados Unidos o el Convenio).

De conformidad con todo lo anterior, el consultante mantendrá la consideración de residente en Bizkaia (y, por tanto, quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este Territorio Histórico por la totalidad de las rentas que perciba, con independencia de dónde se produzcan y de cuál sea la residencia del pagador, a salvo de lo dispuesto en el Convenio con Estados Unidos), cuando se dé en él alguna de las circunstancias previstas en el artículo 6.1 de la NFIRNR y en los apartados 1 a 3 del artículo 3 de la NFIRPF, arriba transcritos.

Así, con carácter general, se entiende que una persona tiene su residencia habitual en Bizkaia y, en consecuencia, debe tributar aquí en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando, permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días durante los que esté en Bizkaia resulte superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.

A estos efectos, para determinar el período de permanencia en Bizkaia, se deben computar las ausencias temporales. En relación con la noción de ausencia esporádica contenida en el artículo 9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que en este aspecto regula la cuestión en términos similares a la foral), el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017

y 809/2017) ha fijado la siguiente interpretación: "1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España. 2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.".

Por tanto, si el consultante acredita una permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días en el año natural, por ejemplo, como en este caso para desarrollar su formación práctica, dicha ausencia no sería temporal y pasaría a ser contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante todo el año natural y considerarse no residente en Bizkaia. Siempre y cuando no se dé alguna de las otras circunstancias previstas en el artículo 6.1 de la NFIRNR y el artículo 3 de la NFIRPF.

En definitiva, el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.

Como ya se ha señalado, también se consideran residentes en Bizkaia las personas físicas que no cumplan el requisito de permanencia en territorio español durante al menos 183 días, pero

con respecto a las cuales se cumpla el requisito establecido en el apartado 2 (relativo a la localización en Bizkaia del núcleo principal o base de las actividades económicas o profesionales, o de los intereses económicos), o la presunción regulada en el apartado 3, ambos del artículo 3 de la NFIRPF. En lo que se refiere a esta última (presunción familiar), ha de señalarse que puede ser destruida mediante prueba en contrario.

En la medida en que no se produzcan estas circunstancias (de permanencia fuera del territorio español durante, al menos, 183 días del año natural, de localización en el extranjero del núcleo principal o de la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos y de acreditación de la residencia fiscal en otro país, mediante la que destruya la presunción familiar establecida en el artículo 3.3 de la NFIRPF, cuando corresponda -no parece el caso planteado-), el consultante continuará ostentando la consideración de residente en Bizkaia a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con lo que seguirá sometido a imposición en este Territorio Histórico por su renta mundial (a salvo de lo previsto en el Convenio con Estados Unidos), y quedará obligado a presentar las oportunas autoliquidaciones del referido Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los plazos legalmente establecidos (en buena lógica, siempre que supere los umbrales mínimos de ingresos exigidos para tener obligación de presentar dichas autoliquidaciones).

De hecho, pudiera ocurrir que, durante un mismo periodo impositivo, el consultante fuera considerado residente fiscal en Bizkaia (conforme a todo lo anterior), pero, además, de conformidad con la legislación interna de Estados Unidos, también debiera considerarse residente en ese país. En cuyo caso, habría que establecer a cuál de las dos Administraciones en conflicto correspondería gravarle como residente en su jurisdicción durante ese periodo impositivo (es decir, por su renta mundial, con independencia de dónde se produzca y de cuál sea la residencia del pagador), atendiendo, a tal efecto, a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio con Estados Unidos, que prevé que: "2. Cuando en virtud de

las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente. c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional. d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso.".

De modo que, aun cuando exista convenio para evitar la doble imposición, de cara a establecer la residencia fiscal de un contribuyente, debe atenderse a la normativa interna de cada país. Si una persona física resulta ser residente en los dos Estados, de conformidad con lo establecido en sus respectivas legislaciones internas, la situación se resuelve atendiendo a las reglas previstas al efecto en el convenio que resulte de aplicación, con el fin de establecer, ante un supuesto de doble residencia, en qué país debe tributar el contribuyente por todas las rentas que obtenga (es decir, a cuál corresponde gravarle como residente). En el supuesto planteado, en caso de doble residencia, resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 4.2 del Convenio con Estados Unidos, arriba transcrita.

En el presente caso, según los datos que se aporan, el consultante se trasladó a Estados Unidos durante más de 2 años; de modo que, al menos conforme a dicho criterio de permanencia, parece que habría perdido la residencia fiscal vizcaína en 2017 (sin embargo, pudiera ocurrir que hubiera mantenido su centro de intereses económicos en Bizkaia). Conforme a la informa-

ción suministrada y al criterio de permanencia no recuperaría la residencia hasta 2020, ya que en 2019 vuelve a Bizkaia cuando ya han transcurrido más de 183 días.

En todo caso, la existencia de otros criterios de atribución de residencia, fundamentalmente el de núcleo principal o base de las actividades económicas o profesionales, o de los intereses económicos, conllevan la necesidad de plantear todas las hipótesis, de residencia y de no residencia en Bizkaia.

Ejercicios en los que el consultante deba considerarse residente fiscal en Bizkaia.

En primer lugar, se va a proceder a exponer la tributación de la ayuda económica concedida al consultante en el/los período/s impositivo/s en el/los que, en su caso, el consultante sea considerado residente fiscalmente en España, y en concreto en Bizkaia, sin perjuicio de la tributación que corresponda en EEUU, por las rentas que el Convenio permite gravar en dicho Estado como se ha expresado anteriormente.

En los ejercicios en los que, conforme a todo lo anterior, el consultante deba considerarse residente a efectos fiscales en Bizkaia continuará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este Territorio Histórico por su renta mundial. Ello al menos sucederá en 2016, puesto que su traslado a EE. UU no es hasta el año 2017.

En definitiva, en los ejercicios en los que el consultante mantenga su residencia a efectos fiscales en Bizkaia quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en este Territorio Histórico por su renta mundial, con independencia de dónde se produzca dicha renta y del lugar en el que se encuentre establecido el pagador, de acuerdo con lo indicado en los artículos 5 y 6 de la NFIRPF, arriba transcritos. Lógicamente, las rentas derivadas de los trabajos que desarrolle en Bizkaia, o en el resto del territorio español, también estarán sujetas a gravamen.

Por su parte, el artículo 15 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF) relativo a los rendimientos del trabajo, determina que: "Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda. Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

De donde se deduce que, conforme a la normativa interna, reciben la consideración de rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades derivadas, directa o indirectamente, del trabajo personal del contribuyente, o de la relación laboral o estatutaria del mismo, salvo que tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Concretamente, en lo que aquí interesa, el artículo 18 de la NFIRPF señala que: "También se considerarán rendimientos del trabajo: (...) g) Las becas, cuando se deriven de una relación de las descritas en el artículo 15 de esta Norma Foral, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de la misma. (...)".

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el apartado 3.1.1 de la Instrucción 4/2020, de 16 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, relativo a las becas, en el que se aclara que: "Toda cantidad que se satisfaga para cursar estudios -ayudas, becas, etc.- que no se ajuste a los términos señalados en el artículo 9 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, cons-

tituirá para su perceptor un rendimiento sujeto (y no exento) al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta, bien como proveniente del trabajo personal o bien como derivado de una actividad profesional. a) Procede su calificación como rendimiento del trabajo en los siguientes casos: a.1. Por razón del origen o relación previa que determina la obtención de la beca: -las obtenidas por persona vinculada al concedente mediante relación laboral, o por un familiar de aquélla (de la persona empleada en cuya atención se concede la beca). -las obtenidas por personas ligadas a un ente público u órgano administrativo concedente por una relación funcional o bien por un familiar de aquéllas, de igual modo que en el caso anterior. a.2 Por razón del vínculo mismo que se establezca entre concedente y becario, que haga aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del segundo bajo las directrices del primero, cualquiera que sea éste. a.3 Por razón del vínculo mismo que se establezca entre el becario y un tercero designado por el concedente, que haga aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del primero bajo las directrices de cualquiera de los otros dos (del concedente o del tercero por él designado). b) Procede su calificación como rendimiento de la actividad profesional, por excepción, en los casos en los que las becas se otorguen para el desarrollo de estudios o investigaciones directamente vinculadas con una actividad profesional, configurándose como una ayuda a un trabajo que se puede insertar plenamente en el conjunto de los realizados en el ejercicio de la actividad profesional del becario".

De conformidad con los datos aportados, las becas sobre las que se consulta, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por razón del vínculo mismo que se establezca entre el becario y el concedente o entre el becario y un tercero designado por el concedente, que hace aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del primero bajo las directrices de cualquiera de los otros dos (del

concedente o del tercero por él designado). Con lo que en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el consultante tendría que incluir las rentas del trabajo personal derivadas de la beca obtenida (sin perjuicio de lo que luego se señalara respecto del artículo 9.17 de la NFIRPF particularmente).

No obstante, el consultante tendrá la posibilidad de acogerse, en su caso, a la exención sobre los rendimientos derivados de los trabajos que realice en el extranjero, regulada en el apartado 17 del artículo 9 de la NFIRPF, donde se prevé que: "Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 17. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1. 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 aquélla en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. 2. 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 60.100 euros anuales. La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención. A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 117

de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia el contribuyente deberá manifestar la opción por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se deseé aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que se practique liquidación provisional por parte de la Administración tributaria, si esta fuera anterior.".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, según el que: "1. A efectos de lo previsto en el número 17 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se cumplan 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 aquélla en la que preste sus servicios, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral 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 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. 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 al 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 la letra b) del número 3 de la letra A) del artículo 13 de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. 4) El contribuyente deberá optar por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se deseé aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada con posterioridad hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que la Administración tributaria practique liquidación provisional, si esta fuera anterior".

A lo que el apartado 2.2.9 de la Instrucción 4/2020, 16 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, añade que: "Para poder aplicar la exención se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos: 1) Que las rentas obtenidas tengan la consideración de rendimientos del trabajo. A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que, aun cuando las retribuciones de los administradores tienen la consideración de rendimientos del trabajo en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, éstos no pueden beneficiarse de la exención, en la medida en que no se trata de trabajadores que presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona o entidad (empleador o empresario). Esta conclusión es extensible a las personas físicas que tengan la condición de

administradores y de trabajadores de la entidad de que se trate cuyo vínculo con ésta no sea de carácter laboral. 2) Que deriven de un trabajo efectivamente realizado en el extranjero, por lo que se requiere tanto un desplazamiento del empleado fuera de territorio español como que el centro de trabajo al que se adscriba, al menos de forma temporal, esté ubicado en el extranjero. 3) Que los trabajos sean realizados para una empresa o entidad no residente, o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Es decir, que el destinatario o beneficiario de los servicios prestados por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Consecuentemente, sólo se podrá aplicar la exención si la actividad desarrollada por el contribuyente redonda en beneficio de la entidad o establecimiento no residente, en el sentido de que le produzca una ventaja o utilidad, o de que le proporcione un valor añadido. Por lo que cabe afirmar que la exención afecta básicamente a los supuestos de trabajadores que operan en el marco de prestaciones transnacionales de servicios. 4) Que en el territorio donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. A estos efectos: 1. No se exige que los rendimientos del trabajo hayan sido gravados de manera efectiva en el país o territorio en el que se desarrollen los trabajos, ya que la norma exige únicamente que en dicho territorio se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no que los ingresos en cuestión se encuentren sujetos en origen. 2. Tienen la consideración de paraíso fiscal los países y territorios recogidos en el Decreto Foral 188/2003, de 7 de octubre. Hasta el pasado 30 de julio de 2016, perdían esta consideración los países o territorios que firmaran con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se indicara que dejaban de tener dicha consideración, desde el momento en el que entraran

en vigor los citados convenios y acuerdos. No obstante, desde el 30 de julio de 2016, la disposición adicional vigésimo cuarta de la Norma Foral General Tributaria, específica que la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales puede ser actualizada atendiendo a los siguientes criterios: 1) a la existencia de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, de un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación; 2) a la existencia, o no, de un intercambio efectivo de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la referida disposición adicional vigésimo cuarta de la Norma Foral General Tributaria; y 3) a los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. De modo que, a partir de esa fecha, la actualización de la lista de paraísos fiscales no tiene carácter automático, sino que deberá ser realizada de forma expresa, atendiendo a los criterios anteriores. 3. Cuando no existe convenio, debe atenderse a lo previsto en la disposición adicional vigésimocuarta de la Norma Foral General Tributaria, donde se indica que: «(...) tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de ésta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen». 5) La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deben tomarse en consideración los días en los que el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el exterior. A estos efectos,

no pueden computarse como días de estancia en el exterior los invertidos en el desplazamiento, tanto de ida como de vuelta. Con lo que únicamente han de tenerse en cuenta los días durante los cuales el empleado se encuentre fuera de España para efectuar las prestaciones transnacionales de servicios citadas en el punto 3), y sólo estarán, en su caso, exentos los rendimientos devengados durante esos días (además de las remuneraciones específicamente percibidas por las tareas desempeñadas en el exterior). No obstante, la aplicación de este criterio no impide computar como días de estancia en el exterior, los de llegada y salida del país de que se trate, siempre que el contribuyente haya prestado sus servicios en ellos durante la jornada laboral (en concreto, por tratarse de viajes realizados fuera de dicha jornada). 6) La exención es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 13. A.3 b) del Reglamento del Impuesto, pero no con el régimen general de dietas."

En consecuencia, las y los contribuyentes pueden dejar exentos de gravamen en Bizkaia los rendimientos del trabajo imputables a los días en los que estén efectivamente desplazados al extranjero para prestar sus servicios, así como las retribuciones específicas que perciban como consecuencia de las labores que realicen en el exterior, con un máximo conjunto de 60.100 euros anuales, siempre y cuando cumplan las condiciones exigidas en la normativa arriba transcrita.

Resumidamente, siempre que: 1) sus desplazamientos al extranjero vengan motivados por la realización de trabajos allí en beneficio de empresas o entidades no residentes en España, o de establecimientos permanentes radicados en el exterior; y 2) que los territorios donde presten sus servicios no estén calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, y en ellos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como específicamente prevé el artículo 9.17 de la NFIRPF, este segundo requisito, de existencia

de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entiende cumplido cuando el país o territorio en el que se realizan los trabajos tiene convenio en vigor con España para evitar la doble imposición, que contenga cláusula de intercambio de información.

Por lo tanto, el compareciente podrá aplicar la exención objeto de consulta sobre los rendimientos derivados obtenidos en EE. UU., con el que España tiene convenio en vigor con cláusula de intercambio de información, siempre que deriven de trabajos realizados de manera efectiva, en el extranjero, en beneficio de empresas o entidades no residentes, o de establecimientos permanentes radicados en el exterior.

De modo que es necesario que exista tanto un desplazamiento de la persona trabajadora fuera del territorio español, como que su centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, en el extranjero. Requisito éste que se cumplirá en el supuesto planteado, en la medida en que el consultante prestará sus servicios en EE. UU.

No obstante, el desplazamiento a EE. UU. deberá estar motivado por la realización de trabajos en ese país en beneficio de empresas o entidades no residentes, o de establecimientos permanentes radicados en el extranjero. Con lo que parece, en lo que afecta al escrito presentado, que podría resultar aplicable a la fase desarrollada en la empresa local, pero no en una Delegación del Gobierno Vasco en el extranjero. No obstante, habría que estar a cada caso, pues al parecer en dichas Becas existe una pluralidad de destinos: "La fase 2 estará orientada a dar a conocer a los y las becarias los instrumentos públicos de apoyo a las empresas: programas y servicios disponibles en las entidades públicas y privadas de promoción de la internacionalización. Principalmente esta formación se impartirá en las oficinas de la Red exterior de SPRI, Oficinas Económicas y Comerciales Españolas en el extranjero y, eventualmente, en otros Organismos de Promoción de la Internacionalización y del desarrollo regional o sectorial donde se incorporarán los y las becarias para contribuir en los

servicios que se presten en dichas entidades y les sean encomendados, siempre bajo la supervisión de una persona tutora".

Particularmente, en lo que se refiere a esta exigencia, procede resaltar que la exención objeto de consulta solo puede ser aplicada cuando las actividades desarrolladas por las y los empleados que se desplazan al exterior redundan en beneficio de empresas o de entidades no residentes, o de establecimientos permanentes situados en el extranjero. Por lo que cabe afirmar que dicha exención afecta, fundamentalmente (aunque no de forma exclusiva), a los supuestos de desplazamientos de trabajadoras o trabajadores en el marco de prestaciones transnacionales de servicios, en los que una empresa residente traslada a sus empleadas o empleados al extranjero para realizar tareas en beneficio de otras no residentes (o de establecimientos permanentes situados en el exterior).

No obstante, de cara a la práctica de la exención, sí cabe aclarar que no es necesario que exista un desplazamiento del empleado o empleada por parte de una empresa residente, sino que dicha exención puede resultar igualmente aplicable en supuestos en el que un trabajador vizcaíno sea directamente contratado por una compañía no residente para prestar sus servicios en ella (siempre que se cumpla lo indicado en el párrafo anterior).

Con lo que, en definitiva, el consultante podrá aplicar la exención del artículo 9.17 de la NFIRPF sobre los rendimientos que perciba en EE. UU., hasta un máximo de 60.100 euros anuales, en la medida en que cumpla los requisitos desarrollados a lo largo de esta respuesta.

En el caso de que los rendimientos del trabajo obtenidos por él estén sujetos a gravamen tanto en Bizkaia como en Estados Unidos, podrá eliminarse la doble imposición, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 24 del Convenio con Estados Unidos, en el que se señala que: "1. En España la doble imposición se evitará, de acuerdo con las disposiciones aplicables contenidas en la legislación española, de la siguiente manera: a)

Cuando un residente de España obtenga rentas que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio, puedan someterse a imposición en los Estados Unidos en base a criterios distintos del de ciudadanía, España permitirá la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en los Estados Unidos. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en los Estados Unidos. (...)".

A este respecto, el artículo 92 de la NFIRPF estipula que: "Cuando entre la renta del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. b) El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen general o del ahorro, en función de la parte de la base liquidable, general o del ahorro en que se haya integrado dicha renta".

Cuando resulte aplicable la exención del artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, los términos de comparación del artículo 92.1 de dicha Norma Foral serán los siguientes: a) lo pagado en el extranjero sobre la totalidad de las rentas percibidas, es decir, sin restar la cuantía del impuesto correspondiente a la cantidad que resulte exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre); y b) el resultado de aplicar el tipo medio sobre la renta gravada en Bizkaia, siendo ésta la resultante de aplicar la exención del artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre.

Para determinar la eventual tributación también en EE. UU. deberá atenderse a su normativa interna. No obstante, sí cabe señalar que a las retribuciones a percibir les resultarían aplicables los artículos 16 y 21 del Convenio con Estados Uni-

dos, en función de la fase de la beca en que se encuentre, Empresa Local o Delegación del Gobierno Vasco. Y ambos en coordinación con el artículo 22 del Convenio, relativo a estudiantes y personas en prácticas, que regula la exención en destino de retribuciones como las que aquí se analizan.

Conforme al artículo 16 del Convenio: "1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) y 21 (funciones públicas), los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si: a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos que no excedan en conjunto de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses; b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no sea residente del otro Estado; y c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado. (...)".

Con lo que el incumplimiento de cualquiera de las letras del apartado 2 del artículo 16 del Convenio permitiría a EE. UU. someter a imposición las retribuciones del trabajo dependiente que el consultante podría obtener en la Empresa Local, y debe recordarse que el consultante permanece en EE. UU. desde el 9 de enero de 2017 hasta el 16 de julio de 2019.

En el caso de las retribuciones correspondientes al periodo en la Delegación del Gobierno Vasco el artículo 21 del Convenio establece que: "1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones,

pagadas por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. b) Sin embargo, dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado, y la persona física es un residente de ese Estado que: i) Posee la nacionalidad de ese Estado, o ii) No ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. 2. (...) 3. Las disposiciones del artículo 15 (servicios personales independientes), artículo 16 (servicios personales dependientes), artículo 18 (retribuciones de consejeros), artículo 19 (artistas y deportistas) y artículo 20 (pensiones, anualidades, pensiones alimenticias y ayudas por hijos) serán aplicables a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales".

Por tanto, dichas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado correspondiente al pagador. La excepción a este criterio general exige que: 1) Los servicios se prestan en el otro Estado. 2) Que la persona física sea un residente de este Estado donde se prestan los servicios que: i) posee la nacionalidad de ese Estado, o ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. No parece que en el supuesto aquí planteado se cumpla con la excepción, con lo que en principio conforme al Convenio únicamente las rentas a las que quepa aplicar el artículo 16 relativo a trabajos dependientes podría generar tributación conforme, en su caso, a la normativa interna en EE. UU.

Por otro lado, si el becario era residente en España de manera previa al momento de concesión de la beca (previsiblemente en el caso planteado), además resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 del Convenio Hispano-estadounidense, el cual establece: "Estudiantes y personas en prácticas. 1. a) Las personas físicas que sean residentes de un Estado contratante

al inicio de su visita al otro Estado contratante y que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante con el propósito principal de:i) Realizar estudios en una Universidad u otra institución de enseñanza reconocida de ese otro Estado contratante, o ii) Obtener la formación práctica necesaria para el ejercicio de una profesión o especialidad profesional, o iii) Realizar estudios o investigaciones como beneficiarias de una beca, bolsa o premio de una organización gubernamental, religiosa, benéfica, científica, literaria o de enseñanza, estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante respecto de las cuantías mencionadas en el subapartado b) de este apartado durante un período no superior a cinco años desde la fecha de su llegada a ese otro Estado contratante. b) Las cuantías a que se refiere el subapartado a) de este apartado son: i) Las cantidades recibidas del extranjero por conceptos distintos de la prestación de servicios para su manutención, educación, estudios, investigación o formación práctica. ii) La beca, bolsa o premio, y iii) Las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese otro Estado contratante cuya cuantía no exceda en total de 5.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, de cualquier período impositivo. 2. Las personas físicas residentes de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante que se encuentren temporalmente en ese otro Estado contratante en calidad de empleadas o contratadas por un residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, con el propósito principal de: a) Adquirir experiencia técnica, profesional o empresarial de una persona distinta de ese residente del Estado contratante mencionado en primer lugar, o b) Estudiar en una Universidad u otra institución de enseñanza reconocida en ese otro Estado contratante, estarán exentas de imposición en ese otro Estado contratante durante un período de doce meses consecutivos respecto de las rentas de servicios personales que no excedan en total de 8.000 dólares USA o su equivalente en pesetas. 3. Este artículo no será aplicable a las rentas de la investigación si dicha investigación no se realiza en interés público, sino principalmente para el beneficio privado de determinada persona o personas".

Además, a este respecto, la disposición 16 del Protocolo del Convenio establece lo siguiente: "16. En relación con el artículo 22. (Estudiantes y personas en prácticas). La cantidad de 5.000 dólares USA a que se refiere el apartado 1.b) iii), y la cantidad de 8.000 dólares USA a que se refiere el apartado 2.b) comprenden cualquier importe excluido o exento de imposición con arreglo a la legislación de ese otro Estado contratante".

Con lo que las rentas a las que proceda aplicar en el caso planteado el artículo 16 del Convenio (en relación con la fase desarrollada en la Empresa Local), que previsiblemente pudieran ser sometidas a tributación en EE. UU., podrían quedar, no obstante, exentas por aplicación del artículo 22 del Convenio.

En el caso planteado atendiendo al escrito de consulta resultaría, en su caso, de aplicación el artículo 22.1.a) ii) del Convenio; con lo que las cuantías exentas en EE. UU. serían: i) Las cantidades recibidas del extranjero por conceptos distintos de la prestación de servicios para su mantenimiento, educación, estudios, investigación o formación práctica. ii) La beca, bolsa o premio, y iii) Las rentas derivadas de servicios personales prestados en ese otro Estado contratante cuya cuantía no exceda en total de 5.000 dólares USA, o su equivalente en euros, respecto de cualquier período impositivo. La renta que excede de dicha cuantía, sí que puede ser objeto de imposición en EE. UU., con arreglo al Convenio y a la legislación de dicho Estado.

En resumen: 1) En los períodos en que el consultante sea residente en Bizkaia, tributará aquí por su renta mundial, sin perjuicio de lo dispuesto en el convenio aplicable. 2) En el caso planteado, en cuanto a la denominada Beca BEINT, y atendiendo al Convenio con EE. UU., Bizkaia podrá someter a imposición las fases desarrolladas tanto en la Delegación del Gobierno Vasco (atendiendo al artículo 21 del Convenio con EE. UU., que regula la competencia exclusiva, en principio, para el pagador) como la fase desarrollada en la empresa local (sin que previsiblemente en este último caso pueda gravarse en EE. UU., a pesar del artículo 16 del Convenio con EE. UU.,

por la exención establecida en el artículo 22 del Convenio con EE. UU.). 3) En cuanto a las rentas sometidas a imposición en Bizkaia, esta Dirección General de Hacienda entiende que los becarios pueden aplicar el artículo 9.17 de la NFIRPF en las mismas condiciones que otros empleados. No obstante, sí deberá examinarse si la beca se desarrolla en una entidad no residente o un Establecimiento permanente, ya que como se ha indicado la Delegación del Gobierno Vasco en el extranjero no cumpliría con este requisito.

Por otro lado, atendiendo a la fecha del viaje, el contribuyente, al menos conforme al criterio de la permanencia, mantendría la residencia fiscal en Bizkaia, al menos, durante el 2016. Y en cuanto a la percepción del denominado anticipo en 2016, debe traerse aquí el artículo 57 de la NFIRPF que regula la imputación temporal. En concreto, y en cuanto a los rendimientos del trabajo, establece que su imputación corresponde al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, y según lo señalado, en 2016 ya era exigible según la convocatoria un cierto importe. Concretamente el artículo 57 de la NFIRPF señala que: "1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. (...)".

Los artículos 17 y 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), regulan la cuestión en términos equivalentes y resultan aplicables al supuesto de que el contribuyente tuviera la consideración de no residente, tal y como establece la remisión del artículo 24.1 de la NFIRNR: "1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida

por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas 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, sin que sean de aplicación las reducciones". El artículo 27 de la NFIRNR que regula el devengo, establece que: "1. El Impuesto se devengará: a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior. (...)".

De modo que, en la medida en que exigibilidad y pago parecen coincidir, las conclusiones serán las misma que para el caso del IRPF. Con lo que en este punto ambos impuestos se encuentran alineados, y en definitiva la renta debe imputarse temporalmente al año 2016.

No obstante, con efectos 1 de enero de 2019, las Becas Beint resultan exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tal y como dispone el artículo 12.1 del RIRPF que dispone la exención de: "1. A efectos de lo previsto en el número 27.^º del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales al amparo de las normativas y de los programas o planes de ayudas que se relacionan a continuación, o de aquellos que los sustituyan: (...) x) Orden de 8 de noviembre de 2017, de la Consejera de Desarrollo Económico e Infraestructuras, por la que se regula el programa BEINT de becas de internacionalización, y Resolución de 8 de abril de 2019, del Director General de SPRI Agencia Vasca de Desarrollo Empresarial, por la que se procede a la aprobación, publicación y convocatoria de las bases reguladoras del programa de ayudas "Beint Becas de Internacionalización".

Por ello, desde el 1 de enero del 2019 resultan exentas las becas derivadas de la Orden de 8 de noviembre de 2017, de la Consejera de Desarrollo Económico e Infraestructuras, por la que se regula el programa BEINT de becas de internacionalización, y de la Resolución de 8 de abril de 2019, del Director General de SPRI Agencia

Vasca de Desarrollo Empresarial, por la que se procede a la aprobación, publicación y convocatoria de las bases reguladoras del programa de ayudas Beint Becas de Internacionalización, y las órdenes y resoluciones que las vayan, en su caso, sustituyendo. No obstante, dicha exención no puede resultar de aplicación a las órdenes y resoluciones precedentes.

En los periodos en que, atendiendo todo lo anterior, el consultante tenga la consideración de residente en Bizkaia, podrá aplicar el artículo 86 de la NFIRPF, que prevé la deducción de los pagos que satisfaga durante el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual, sin limitar la localización de esta.

La presente contestación únicamente se refiere a la fuente de renta señalada por el consultante, la beca, pero en los períodos en que resulte residente deberá tributar por su renta mundial (como ya se ha señalado) en Bizkaia, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente convenio.

Ejercicios en los que el consultante deba considerarse no residente fiscal en Bizkaia.

Si, como consecuencia de su estancia en el extranjero, el consultante pasa a ostentar la condición de no residente en territorio español, no quedará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante los ejercicios en los que se dé esta circunstancia (sino que lo estará, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y concretamente ante esta Administración por las rentas que obtenga en Bizkaia).

En cuyo caso, tendrá que atenderse a lo dispuesto en el artículo 1 de la NFIRNR, según el que: "1. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava: a) La renta obtenida en Bizkaia, en los términos previstos en esta Norma Foral, por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que actúen en el mismo sin mediación de establecimiento permanente. (...)".

Por tanto, en términos generales, sería de aplicación lo dispuesto por el artículo 13.2 de la misma

NFIRNR, el cual regula que: "2. Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio vizcaíno las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente: (...) d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio vizcaíno. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en territorio vizcaíno cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración vizcaína o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio vizcaíno o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. (...)".

De donde se deduce que, con carácter general, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los rendimientos del trabajo solo se consideran obtenidos en territorio vizcaíno (y, por lo tanto, solo se encuentran sujetos al mismo ante esta Administración) cuando derivan, directa o indirectamente, de servicios prestados en Bizkaia. De forma que, también como norma general, los rendimientos del trabajo que se abonan a contribuyentes no residentes en territorio español como consecuencia del desempeño de sus tareas en el extranjero, no se entienden obtenidos en Bizkaia, y, en consecuencia, no quedan sometidos a gravamen ni a retención en este Territorio Histórico, incluso aun cuando el pagador sea una persona o entidad residente en Bizkaia.

Dicha norma general prevé, no obstante, un supuesto particular, previsto para las retribuciones públicas. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en territorio vizcaíno cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración vizcaína.

Así las becas, como las obtenidas por el consultante, son rendimientos de trabajo sujetos al

IRNR en virtud del artículo 13.2.d. de la NFIRPF por tratarse de retribuciones públicas satisfechas por la Administración pública, salvo que se den conjuntamente las condiciones de que 1) el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y 2) que dichos rendimientos se sujeten a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero; en cuyo caso, los rendimientos no estarían sujetos al IRNR (para ello deberán probarse las dos condiciones con los medios de prueba oportunos).

Debe indicarse que el artículo 22 del Convenio con EE. UU., relativo a estudiantes, únicamente exige para su aplicación que la persona física sea residente de un Estado contratante al inicio de su visita al otro Estado contratante y que se encuentre temporalmente en ese otro Estado contratante con el propósito principal de estudio o formación. De modo que el artículo 13.2.d) de la NFIRPF permitiría someter en Bizkaia las rentas pagadas por la Administración vizcaína; en la medida en que dicho artículo 22 declara la exención en destino de las rentas objeto de consulta.

Por otro lado, esta Dirección General considera que la exención del artículo 7.p) de la LIRPF (equivalente en territorio común del artículo 9.17 de la NFIRPF) resulta aplicable, en las mismas condiciones que a los residentes, a los no residentes. En este sentido cabe recordar que el artículo 14 de la NFIRPF establece que: "1. Estarán exentas las siguientes rentas: a) Las rentas exentas a que se refiere el artículo 7 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, percibidas por personas físicas. (...)" .

Con lo que únicamente cabría aplicar la exención, si la beneficiaria o destinataria última de los trabajos que preste en Estados Unidos es una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero (es decir, si no prestará servicios desde Estados Unidos para empresas o entidades radicadas en España –cuyo beneficiario último sean dichas empresas o entidades–).

No obstante lo anterior, en este punto procede también tener en cuenta lo previsto en el artículo 4 de la NFIRNR, según el que: "Lo establecido en la presente Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios intencionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español".

En la medida en que resulte aplicable el Convenio con EE. UU., las prácticas encuadradas dentro del artículo 16 del Convenio, trabajos dependientes, no quedarían sujetas por el IRNR en Bizkaia, pues se trataría de trabajos desarrollados fuera de Bizkaia por un no residente.

Con respecto a las cantidades abonadas por los contribuyentes en concepto de alquiler, cabe señalar que la posibilidad de practicar la deducción por alquiler en vivienda habitual únicamente está prevista para los contribuyentes residentes en territorio español, sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, citada deducción por las cantidades que abonen en concepto de alquiler (sin perjuicio del régimen opcional regulado en el artículo 40 de la NFIRNR, para determinados contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea).

En este caso concreto debe señalarse que, si bien las normas de los tres territorios históricos se afirman su competencia sobre las rentas satisfechas por la administración pública del correspondiente territorio histórico, tal y como lo hace el artículo 13.2.d) de la NFIRNR, ninguna señala nada al respecto de las rentas satisfechas por las instituciones comunes, en definitiva, por la administración pública vasca.

Con lo que, a falta de mayor concreción por parte de las normas del Concierto y del Intraconcierto, en ese supuesto deberá atenderse a la sede del organismo pagador de la renta, o en su defecto de la persona jurídica (incardinada en la administración pública vasca) que satisface la renta, si fuera el caso que no lo hace directamente un órgano de la administración.

En el caso planteado ello implica atender al lugar desde el que se gestionan las correspondien-

tes becas, en principio atendiendo a la sede de la entidad u órgano convocante. Con lo que en definitiva se trata de aplicar el principio que subyace al hecho de que cada una de las normas del Impuesto (de cada territorio foral) reserve para sí lo satisfecho por su administración correspondiente (de modo que se aplica un principio territorial en función del pagador), y al hecho de que las instituciones comunes no resultan competentes para recaudar el correspondiente Impuesto, conforme al artículo 1 Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Atendiendo a lo anterior, esta Dirección General considera que resultará competente la Diputación Foral correspondiente, por razón del territorio, atendiendo a donde se encuentre la sede de la entidad convocante y gestora de las becas. Con lo que, en principio, esta Hacienda Foral de Bizkaia, no resultaría competente, dado que las becas en el año 2016 eran convocadas por el Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructuras del Gobierno Vasco, sito en Vitoria-Gasteiz (Álava).

La presente contestación únicamente se refiere a la fuente de renta señalada por el consultante, la beca, pero cualquier otro rendimiento obtenido en Bizkaia tributará conforme a la NFIRNR, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, del correspondiente convenio si el contribuyente hubiese pasado a ostentar la residencia fiscal en otro país.

Gestión.

En cuanto a los ejercicios en los que el consultante haya presentado declaración correspondiente al IRPF, con rentas que deberían haber estado sujetas al IRNR, podrá instar la rectificación de la autoliquidación correspondiente a dicho ejercicio según lo dispuesto en el artículo 118.2 de la NFGT, sin perjuicio de las obligaciones que le incumban en el IRNR, conforme a todo lo anterior.

