

R

Referencias



DOCUMENTOS DE INTERÉS

- **ACUERDOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN 2022**

1. [Acta 1/2022, de 17 de noviembre de 2022](#)
2. [Acta 2/2022, de 27 de diciembre de 2022](#)

- **PROGRAMA DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA PROMOVIDO POR EL GOBIERNO VASCO Y LAS DIPUTACIONES FORALES.**

1. [Implantación del programa en el curso 2022-2023. 1er. informe](#)
2. [Información divulgativa del Programa de Educación Tributaria en la web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco](#)

- **TICKETBAI: PROYECTO COMÚN DE LAS TRES HACIENDAS FORALES Y DEL GOBIERNO VASCO, PARA LA IMPLANTACIÓN GENERALIZADA DE SISTEMAS DE CONTROL DE LA FACTURACIÓN DE QUIENES REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

- [Información divulgativa de TicketBAI](#)

- **INFORME ANUAL INTEGRADO DE LA HACIENDA VASCA 2020**

- [IAI 2020](#)

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2022.1.3.1 – IVA: Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTEs) a la propia UTE de la que son partícipes. Criterio respecto a los servicios accesorios prestados en el marco de un contrato de ejecución de obra (operación principal).
- CONSULTA 2022.3.4.2. – IRPF: Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las contraprestaciones satisfechas en concepto de determinados complementos laborales, abonados con retroactividad al corresponder a varios ejercicios. Imputación temporal. Tratamiento como renta irregular. Retenciones e ingresos a cuenta. Tratamiento en el supuesto de perceptores no residentes.
- CONSULTA 2022.5.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario del complemento económico en la pensión percibido por quienes optan por demorar su jubilación. Tratamiento de la modalidad de pago único a tanto alzado por jubilación demorada. Se concluye que el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2022.1.3.1 – IVA: Aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo en las operaciones facturadas por los socios de una Unión Temporal de Empresas (UTES) a la propia UTE de la que son partícipes. Criterio respecto a los servicios accesorios prestados en el marco de un contrato de ejecución de obra (operación principal).

HECHOS PLANTEADOS:

Buenos días, estoy realizando una consulta sobre si una operación está afectada o no por el supuesto de inversión del sujeto pasivo, conforme al artículo 84.uno.2º de la ley 37/1992, del IVA. En este caso concreto, se trata de una Unión Temporal de Empresas donde los socios facturan mensualmente a la UTE sus gastos generales de empresa, siendo éstos un porcentaje de la obra ejecutada por la UTE en el mes.

Mi pregunta es si estos gastos generales de empresa deben facturarse por los socios a la UTE con el IVA general (21%), o por el contrario están dentro de los supuestos de aplicación de la inversión del sujeto pasivo, conforme al artículo 84.uno.2º de la ley 37/1992, del IVA.

Las siguientes sociedades participan en la consultante:

- CMSL con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- CCYCSA con domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.
- COMSASA con domicilio fiscal en Barcelona.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si los gastos generales deben facturarse por los socios a la UTE con el IVA general (21%) o con ISP.

CONTESTACIÓN:

1.- El artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), dispone:

“Artículo 84. Sujetos pasivos

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.”

Por tanto, se aplicará la denominada regla de inversión del sujeto pasivo cuando se reúnan los siguientes requisitos:

A) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

B) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

Se consideran ejecuciones de obra aquellas que tengan por objeto la obtención de un resultado o de un bien nuevo y distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización.

Se incluye también la cesión de personal necesario para la realización de las citadas ejecuciones de obra.

C) Deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales. También se aplicará la inversión del sujeto pasivo cuando los contratos se celebren entre el contratista principal y otros subcontratistas.

La expresión “directamente formalizados” debe considerarse equivalente a “directamente con-

certados", cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

D) Las citadas operaciones deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Por "urbanización de terrenos" ha de entenderse el proceso que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, locales o edificaciones de carácter industrial.

El concepto de "edificación" viene delimitado en el artículo 6 de la Ley del IVA. Se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

- Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
- Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
- Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
- Los puertos, aeropuertos y mercados.
- Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
- Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
- Las instalaciones fijas de transporte por cable.

No tendrán la consideración de edificaciones:

- Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
- Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca, aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
- Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.
- Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

En cuanto al concepto de "rehabilitación" de edificaciones, el artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley del IVA señala lo siguiente:

Son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

- 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de se-

guridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- Las de refuerzo o adecuación de la cimentación, así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisoluble y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.
- Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

Conviene señalar que la regla de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos. En el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que

atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

En cuanto a los contratos llamados "mixtos", en los que a cambio de un precio único el contratista o subcontratista se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato o subcontrato, hay que tener en cuenta la siguiente doctrina administrativa.

Cumplidos los restantes requisitos legales, cuando un contrato o subcontrato particular en el que pueda fraccionarse la ejecución material de la construcción o rehabilitación de una edificación o la urbanización de un terreno incluya, por precio único, además de ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, otras prestaciones de servicios o entregas de bienes, dentro de lo que puede calificarse un contrato mixto, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo a todas las operaciones que traigan causa de dicho contrato o subcontrato, salvo que la parte correspondiente a la ejecución de obra fuera notablemente irrelevante respecto de las otras prestaciones de servicios o entregas de bienes.

A título de ejemplo, un contrato que tenga por objeto la ejecución de todo o parte de una obra en el marco de una urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones y en el que se incluya el arrendamiento de una maquinaria para su ejecución, dará lugar a la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación, salvo que, como se ha señalado, la parte correspondiente a la ejecución de obra fuera notablemente irrelevante.

De esta forma, pero en sentido inverso, deberá evitarse el desglose artificial de operaciones que deben ser tratadas como una única operación, conforme al criterio señalado a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo para no alterar la funcionalidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando todos los elementos que integren la operación de que se trate resulten necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

Adicionalmente, deben tenerse en consideración los diferentes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las distintas prestaciones que pueden componer

las denominadas operaciones complejas. Así, entre otras, en su Sentencia de 25 de febrero de 1999 (asunto C-349/96) se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente. En el indicado asunto, se señala lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de 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 trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio 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 (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46)”.

Asimismo, en su Sentencia de 18 de enero de 2018 (asunto C-463/16) el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluyó:

“36. A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación única, como la controvertida en el litigio principal, compuesta de dos elementos diferenciados, uno principal y el otro accesorio, que, si se prestaran de forma separada, estarían sujetos a tipos de IVA diferentes, debe quedar sujeta únicamente al tipo de IVA aplicable a esta prestación única determinado en función del elemento principal, y ello aunque pueda identificarse el precio de cada elemento que compone el precio total pagado por un consumidor para poder disfrutar de la mencionada prestación.”

Por lo tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio res-

pecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesoria y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

2.- De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, podemos indicar que la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo a la operación, objeto de consulta, exige, en primer lugar, que la UTE, actuando como empresaria o profesional, lleve a cabo ejecuciones de obras en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, ya sea como promotora de tales obras, ya sea como contratista o subcontratista. La inversión del sujeto pasivo se aplicará, a su vez, a las ejecuciones de obra derivadas de los contratos celebrados entre el contratista principal y otros subcontratistas, consecuencia de un contrato principal cuyo objeto sea la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. A estos efectos, resultará indiferente que el contratista o, en su caso, subcontratista que ejecute las obras a favor de una UTE sea a su vez socio partícipe de la misma, siendo de aplicación la inversión del sujeto pasivo en las operaciones realizadas por los socios, empresarios o profesionales, a la UTE en la que participen si concurren el resto de requisitos a que se refiere el artículo 84.Uno.2º. f) de la Ley del IVA.

Concretamente, en cuanto a los gastos generales a facturar a la UTE por sus socios, en el marco de un contrato de ejecución de obra, cuyo objeto es la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, y en relación con la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º. f), debemos determinar, primeramente, si nos encontramos ante una operación única, en la que una de las operaciones es la principal y otra la accesoria, de modo que la accesoria tenga el mismo tratamiento que la principal o si, por el contrario, se trata de operaciones diferentes que tengan que tributar separadamente.

El artículo 101 de La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que regula el valor estimado de los contratos, dispone:

“1. A todos los efectos previstos en esta Ley, el valor estimado de los contratos será determinado como sigue:

a) En el caso de los contratos de obras, suministros y servicios, el órgano de contratación tomará el importe total, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, pagadero según sus estimaciones.

b) En el caso de los contratos de concesión de obras y de concesión de servicios, el órgano de contratación tomará el importe neto de la cifra de negocios, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido, que según sus estimaciones, generará la empresa concesionaria durante la ejecución del mismo como contraprestación por las obras y los servicios objeto del contrato, así como de los suministros relacionados con estas obras y servicios.

2. En el cálculo del valor estimado deberán tenerse en cuenta, como mínimo, además de los costes derivados de la aplicación de las normativas laborales vigentes, otros costes que se deriven de la ejecución material de los servicios, los gastos generales de estructura y el beneficio industrial. (...)”

En consecuencia con lo expuesto, podemos concluir que los servicios que los socios de la UTE prestan a ésta en el marco de un contrato de ejecución de obra y facturan en concepto de gastos generales, se considerarán accesorios a las propias ejecuciones de obra (operación principal) y deberán seguir el mismo régimen de tributación que la operación principal. En ese sentido, se deberá aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo a la facturación de dichos gastos generales cuando las ejecuciones de obra de las que dependan cumplan todos los requisitos establecidos en el artículo 84.Uno.2º. f) de la Ley del IVA.

CONSULTA 2022.3.4.2. – IRPF: Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las contraprestaciones satisfechas en concepto de determinados complementos laborales, abonados con retroactividad al corresponder a varios ejercicios. Imputación temporal. tratamiento como renta irregular. Retenciones e ingresos a cuenta. Tratamiento en el supuesto de perceptores no residentes.

HECHOS PLANTEADOS:

Debido a las distintas demandas planteadas reclamando la celebración de todas las convocatorias de Desarrollo Profesional que no se han llevado a cabo desde 2012, el consultante, a lo largo de todo el año 2021, realizó un proceso de negociación y alcanzó un acuerdo en orden a la celebración de una convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional, con efectos administrativos y económicos desde el 1 de enero de 2019. Dicho acuerdo, que fue aprobado por el Consejo de Gobierno en reunión de 10 de mayo de 2022, supondrá el abono de los importes correspondientes a los años 2019, 2020 y 2021, así como el abono del complemento de carrera profesional en el año 2022.

CUESTIÓN PLANTEADA:

- 1) La tributación de dicha contraprestación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en particular, si las cantidades que se abonen deben imputarse fiscalmente a cada ejercicio o, en su caso, se han de imputar como rendimientos irregulares en el ejercicio en que se realice el abono.
- 2) Cómo se debe confeccionar el modelo 190 del año 2022.
- 3) El tratamiento fiscal que recibe el personal no residente en la Comunidad Autónoma Vasca (territorio común y no residentes).

CONTESTACIÓN:

- 1) Según los datos aportados, la entidad consultante debe abonar determinados complementos laborales (devengados desde el 1 de enero de 2019), a un colectivo muy amplio de trabajadores, residentes tanto en territorio español como en el extranjero.

En lo que respecta a la primera cuestión planteada, relativa a la tributación del cobro de los complementos objeto de consulta por parte de los contribuyentes sujetos a las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, (con residencia habitual en el País Vasco), en el artículo 15, respectivamente, de dichas Normas Forales se prevé 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.

A lo que en el artículo 16.a) de mismas Normas Forales se añade que se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los sueldos y salarios.

La entidad consultante deberá abonar determinados complementos de carrera profesional a sus trabajadores, con motivo de la convocatoria extraordinaria de Desarrollo profesional recientemente acordada, con efectos administrativos y económicos desde 1 de enero de 2019, es decir, con una retroactividad de 3 años, lo que supondrá el abono, en el ejercicio 2022 (según parece) de los importes correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y unos determinados meses de 2022 (los que medien entre el 1 de enero de 2022 y la resolución de la convocatoria extraordinaria). Estos complementos forman parte de las retribuciones a las que tienen derecho los empleados de la entidad consultante por los servicios que le prestan, o que le han prestado (de sus sueldos y salarios), de modo que el cobro de los mismos dará lugar a la obtención de un rendimiento del trabajo para ellos.

Adicionalmente, en el artículo 57 de dichas Normas Forales, relativo a la imputación temporal, se regula que, 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 la 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; b) Reglas especiales: cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando concurran las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. La autoliquidación a que se ha hecho referencia se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato plazo siguiente de autoliquidación por el IRPF.

La aplicación de la normativa expuesta al supuesto planteado, una vez se lleve a cabo la convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional, lleva a una conclusión genérica sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo, conclusión que viene determinada por la exigibilidad, circunstancia que se entiende producida en el momento en que la persona perceptora puede reclamar su pago, de acuerdo con las normas o pactos existentes.

Así, si la exigibilidad del pago se corresponde con el período impositivo en que se ha desarrollado el trabajo que se retribuye, o generado el derecho a la percepción de las prestaciones objeto de consulta, la imputación corresponderá a ese período. Por el contrario, si la exigibilidad del pago se corresponde con un período impositivo posterior a aquel en el que se ha desarrollado el trabajo que retribuye o se ha generado el derecho a su percepción en el caso de las prestaciones, la imputación temporal procederá realizarla a aquel período impositivo posterior.

En cuanto al tiempo o plazo de pago de las prestaciones objeto de consulta, cabe entender que la exigibilidad del pago de las indicadas prestaciones nace el día en el que la o el trabajador puede reclamar el pago de cada una de las prestaciones de acuerdo con las normas o pactos que existan en cada caso.

En el supuesto planteado, el Consejo de Gobierno mencionado por el Ente público consultante ha aprobado en reunión de 10 de mayo de 2022 el acuerdo de convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional, que tiene efectos administrativos y económicos desde el 1 de enero de

2019, es decir, con una retroactividad de 3 años, lo que supondrá el abono de los importes correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y determinados meses de 2022, en el año 2022.

Por lo tanto, siendo esto así, parece que será en 2022 cuando resulten exigibles las cantidades en cuestión, pues será a raíz de la convocatoria en cuestión cuando surja el derecho al cobro de las cantidades a las que se refiere la consulta, y no antes. Por lo tanto, no nos encontramos ante la regla especial de imputación del apartado 2.b) del artículo 57 de las Normas Forales del IRPF, sino ante la regla general de imputación del apartado 1.c) del referido artículo 57. A estos efectos, será necesario atender a la convocatoria en cuestión, una vez aprobada y publicada, para ver el momento en que habrá que entender que dichas cantidades resultan exigibles para sus perceptores.

Respecto a la posibilidad de que exista un período de generación por las cantidades abonadas en el año 2022 derivadas del cumplimiento del Acuerdo firmado, resulta de aplicación el artículo 19 de las Normas Forales del IRPF, en cuyo número 2 se determina que, no obstante, en los supuestos que se relacionan en dicho apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores del mismo Capítulo. Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100. Este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. La cuantía de los rendimientos sobre los que se aplicará el conjunto de porcentajes de integración inferiores al 100 por 100 a los que se refiere este apartado no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por 100. Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de

300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

A lo que en el artículo 16 de los Reglamentos Forales del IRPF se añade que la cuantía máxima de 300.000 euros sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los que se refiere el artículo 19 de las Normas Forales del Impuesto, se computará de manera independiente a cada uno de los siguientes tipos de rendimientos: a) El conjunto de los rendimientos a los que se alude en la letra a) del apartado 2 del artículo 19 de las Normas Forales del Impuesto. b) El conjunto de los rendimientos a los que se alude en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 19 de dichas Normas Forales.

Así, el hecho de que las cantidades correspondientes a los ejercicios 2019, 2020, 2021 y determinados meses del 2022, deban imputarse en el período en las que resulten exigibles (2022), no quiere decir que esta renta (la derivada de la convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional) no tenga período de generación, a los efectos de lo establecido en el arriba mencionado artículo 19.2 de las Normas Forales del IRPF. En este sentido, en la medida en que se estén percibiendo unos rendimientos que abarquen un período superior a 2 años y cuya imputación temporal, según parece, corresponderá a un único período impositivo, esto es, al 2022 (en el que serán exigibles), esta acumulación comporta una singularidad de estos rendimientos que los desvincula de su obtención periódica anual, permitiendo la aplicación de la integración en un porcentaje inferior al 100 por 100.

En el supuesto planteado, las cantidades correspondientes a los años 2019, 2020, 2021 y determinados meses de 2022, según proceda en cada caso atendiendo al momento desde el cual tengan derecho a percibir el complemento en cuestión, se van a abonar íntegramente, según parece desprenderse del escrito de consulta, en el ejercicio 2022, por lo que en los casos en los que el período de generación sea mayor que 2 (en ningún caso será superior a 5 años), se aplicará un porcentaje de integración del 60 por 100.

Respecto de los complementos correspondientes a 2022, habrá que diferenciar dos situaciones, o dos clases de rentas. Una renta percibida,

entendemos, en forma de capital, por la parte correspondiente a los meses de 2022 anteriores a la resolución de la convocatoria extraordinaria (así como a los ejercicios 2019, 2020 y/o 2021, según proceda en cada caso); y otra relativa a las mensualidades posteriores de 2022 (ordinarias), que se entenderá cobrada en forma de renta.

La renta en forma de capital sobre la cual se aplicarán los porcentajes de integración, de resultar aplicables, comprenderá, no sólo las cantidades correspondientes a 2019, 2020 y/o 2021, según lo que en cada caso proceda, sino también el importe correspondiente a los meses de 2022 anteriores a la resolución de la convocatoria extraordinaria, los cuales computarán de cara a establecer el período de generación de la renta.

La renta relativa a las mensualidades de 2022 posteriores a la resolución de la convocatoria, que se abonen ya en las nóminas correspondientes, deberá integrarse, en todo caso, al 100 por 100 en la base imponible del IRPF.

Procede señalar a este respecto, que:

- No se entra en el análisis de las reglas previstas para los casos de fraccionamiento, puesto que según la información facilitada parece que el pago se realizará en un único período impositivo (2022). En cualquier caso, procede señalar que si no fuera así, y el pago de las cantidades correspondientes a todos o algunos de los perceptores se fraccionase en dos o más períodos impositivos, la aplicación de las reglas previstas para estos casos (de fraccionamientos) en el supuesto objeto de consulta, parece que supondría la imposibilidad de aplicar un porcentaje de integración inferior al 100 por 100, dado el período de generación de tres años.

- Tampoco se analiza la tributación para el caso de que las cantidades en cuestión se pudieran percibir en forma de renta, puesto que de los hechos descritos parece desprenderse que no se va a dar ninguna de estas dos situaciones.

- El porcentaje de integración del 60 por 100 sólo operará para aquellas personas que tengan derecho a las cantidades correspondientes a la totalidad, o al menos a más de dos años, de los períodos señalados (2019, 2020 y 2021 y la parte correspondiente de 2022), ya que, de lo contrario, no se podrá entender que se están percibiendo rendimientos con un período de generación superior a dos años (sería sólo de uno,

o dos años).

Con lo que, en definitiva, los empleados para los que esta renta reconocida tenga un período de generación superior a dos años (todos aquellos a los que la convocatoria extraordinaria de desarrollo profesional les reconozca el derecho al cobro de diferencias salariales devengadas durante más de dos años), podrán aplicar sobre ella el porcentaje de integración del 60 por 100 regulado en el artículo 19.2 a) de las Normas Forales del IRPF (hasta un máximo de 300.000 euros anuales).

En cuanto a las retenciones, procede señalar lo previsto en el artículo 7 del Concierto Económico, según el que: "Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. (...)".

En los Territorios Históricos, este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 de las Normas Forales del IRPF, y en los artículos 75 en Araba/Álava, 79 en Bizkaia, 81 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, de modo que las personas y entidades que están obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta aplicarán lo previsto en el Título donde se inserta el artículo citado cuando las mismas deban ser ingresadas en la Diputación Foral correspondiente. Y deberán ser ingresadas en la Diputación Foral que corresponda las retenciones o ingresos a cuenta practicadas por los siguientes rendimientos: a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el Territorio Histórico. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y en un Territorio Histórico

o en varios Territorios Históricos, o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en un determinado territorio Histórico cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora. Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en Bizkaia cuando el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora este ubicado en dicho territorio.

El Concierto Económico recoge una regla general en materia de retenciones sobre los rendimientos del trabajo, según la cual cada Administración es competente para exigir, de forma exclusiva y conforme a su normativa propia, las retenciones correspondientes a las rentas derivadas de los trabajos o de los servicios que se presten en su territorio, al margen del lugar donde resida el contribuyente, y de aquél en el que radique el domicilio fiscal del pagador.

De manera que, una vez fijado el sitio donde presta sus servicios el empleado (o donde los ha prestado), a efectos de retenciones, resulta irrelevante, tanto el territorio en el que el mismo tenga su residencia habitual, como aquél en el que radique el domicilio fiscal del pagador.

Con lo que, en definitiva, las retenciones correspondientes a los rendimientos derivados de trabajos o de servicios prestados en cada Territorio Histórico deberán ser practicadas de acuerdo con lo establecido en la normativa del IRPF del respectivo Territorio Histórico, y tendrán que ser ingresadas en esta Diputación Foral correspondiente, con independencia de la Administración ante la que deban tributar los contribuyentes que perciban dichos rendimientos y del territorio en el que tenga su domicilio fiscal la entidad pagadora.

Así, deberá atenderse a lo estipulado en los artículos 107 en Araba/Álava, 107 en Bizkaia y 106 en Gipuzkoa de las Normas Forales del IRPF, donde se regula que las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a este Impuesto, estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondien-

te al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa deba satisfacerse una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este Impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en la Diputación Foral correspondiente, de acuerdo con lo previsto en el artículo. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Esta norma se encuentra desarrollada, entre otros, en los artículos 77 en Araba/Álava, 81 en Bizkaia y 93 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, por lo que estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del trabajo.

En lo que hace referencia al nacimiento de la obligación de retener (momento en el que ha de practicarse la retención), en los artículos 81 en Araba/Álava, 85 en Bizkaia y 97 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF se recoge que, con carácter general, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

Las retenciones, así practicadas en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas de que se trate, deben ser imputadas al mismo ejercicio que estas últimas (que los rendimientos de los que provienen), tal y como expresamente se prevé en los artículos 82 en Araba/Álava, 86 en Bizkaia y 98 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, con independencia del momento en que se hayan practicado.

De donde se deduce que la obligación de retener nace en el momento en el que el pagador satisface efectivamente los rendimientos de que se trate y los porcentajes de retención a tener en cuenta son los vigentes en el ejercicio al que resulten imputables las rentas sujetas a retención (según los datos aportados, parece que en 2022).

Por otro lado, en lo que afecta al porcentaje de retención, en los artículos 83 en Araba/Álava, 87 en Bizkaia y 99 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF se dice que la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra de las rentas del trabajo que se satisfagan o abonen el porcentaje que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los artículos 19 o 20 en Araba/Álava, 19 o 20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa de las Normas Forales del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.

Mientras que en los artículos 84 en Araba/Álava, 88 en Bizkaia y 100 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, se recoge la tabla de porcentajes de retención y las reglas para su aplicación, determinándose las reglas generales para la aplicación de la tabla. El volumen de retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla se determinará en función de la percepción íntegra, teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural. La percepción íntegra anual también incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. Si entre las retribuciones anteriores se incluyese alguna a la que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 19 o 20 en Araba/Álava, 19 o 20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa de la Norma Foral del Impuesto, para el cálculo del porcentaje de retención se computará como rendimiento el resultante de aplicar el porcentaje de integración que corresponda de los señalados en los citados artículos. El porcentaje de retención así determinado se aplicará a la totalidad de las retribuciones que se abonen o satisfagan. Si entre las retribuciones anteriores se incluyese alguna a la que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 19 o 20 en Araba/Álava, 19 o 20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa de la Norma Foral del Impuesto, el porcentaje de retención calculado se aplicará sobre el rendimiento resultante de aplicar el porcentaje que corresponde de los señalados en los citados artículos 19 o 20 en Araba/Álava, 19 o

20 en Bizkaia, 19, 19 bis o 20 en Gipuzkoa. Cuando durante el año se produzcan variaciones en la cuantía de las retribuciones, se calculará un nuevo porcentaje teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje se aplicará, exclusivamente, a partir de la fecha en que se produzcan las referidas variaciones.

De todo lo anterior se deduce que las personas jurídicas que satisfacen rentas sujetas a retención, están obligadas a retener la cuantía correspondiente, y a efectuar su ingreso en la Hacienda Foral, cuando así proceda, salvo que resulte de aplicación alguno de los supuestos de exoneración previstos reglamentariamente, incluso aun cuando tengan que abonar dichas rentas en virtud de resolución judicial, tal y como expresamente se indica en el apartado 4 de los artículos 107 en Araba/Álava, 107 en Bizkaia, 106 en Gipuzkoa de las Normas Forales del IRPF (en cuyo caso, deben practicar las oportunas retenciones sobre la cantidad íntegra que estén obligadas a pagar y han de ingresar su importe ante la Hacienda Foral, cuando así corresponda).

En los casos, como el planteado, en los que se producen variaciones durante el año en la cuantía de las retribuciones a abonar a cada trabajador, se debe calcular un nuevo porcentaje de retención, teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje de retención se aplica, única y exclusivamente, a las retribuciones que se satisfagan a partir de la fecha en la que se produzcan las referidas variaciones.

No obstante, todo lo anterior, cuando entre las retribuciones del trabajo se incluyen retribuciones sobre las que resultan aplicables los porcentajes de integración establecidos en el artículo 19 de las Normas Forales del IRPF (del 60 o del 50 por 100), para calcular el porcentaje de retención aplicable, solo se debe computar como cuantía íntegra percibida, la resultante de aplicar dichos porcentajes de integración (teniendo en cuenta, en su caso, el máximo de 300.000 euros anuales).

El porcentaje de retención así calculado se aplica sobre la totalidad de las retribuciones que se abonen o satisfagan. Sin embargo, si entre las citadas retribuciones se incluye alguna a la que resulte de aplicación un porcentaje de integración inferior al 100 por 100, el tipo de retención calculado se aplica sobre el rendimiento resultante de aplicar el porcentaje de integración que proce-

da (60 o 50 por 100).

De manera que, en definitiva, de cara a la práctica de la retención que corresponda, la entidad compareciente deberá computar como rendimiento íntegro derivado del pago de los complementos por los que pregunta, el resultante de aplicar sobre los mismos el porcentaje de integración que proceda según lo dispuesto en el artículo 19 de las Normas Forales del IRPF, y únicamente tendrá que practicar retención sobre dicho rendimiento íntegro (sobre el resultado de aplicar el porcentaje de integración que corresponda sobre los complementos en cuestión).

2) En lo que afecta a la manera en la que la consultante deberá cumplimentar el Modelo 190 de declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, en los artículos 115 Araba/Álava, 115 en Bizkaia, 114 en Gipuzkoa de las Normas Forales del IRPF se prevé que el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. Se dispone de los modelos de declaración correspondientes.

Este precepto se encuentra desarrollado en los artículos 104 Araba/Álava, 106 en Bizkaia, 120 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, según el que:

Araba/Álava

“2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en los primeros 25 días naturales del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: (...) d) Renta obtenida, con indicación de la identificación,

descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las rentas exentas y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20, apartado 4 del artículo 25, apartado 3 del artículo 30, apartado 3 del artículo 39 ó disposición adicional vigesimoprimera de la Norma Foral del Impuesto. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo, se realizarán en los modelos que establezca el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, quien, asimismo, podrá determinar cuáles de los datos previstos en el apartado 2 anterior deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten. (...)"

Bizkaia

"(...) 2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el plazo comprendido entre el día 1 y el 31 del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. Asimismo, este plazo de presentación será el aplicable en los supuestos que la relación se presente telemáticamente o en soporte directamente legible por ordenador. No obstante, el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo,

de actividades económicas y de premios, independientemente de su forma de presentación, se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero. En estos resúmenes, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: (...) d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20 ó apartado 3 del artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos, forma y lugar que para cada clase de rentas establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten.

Gipuzkoa

"(...) 2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: (...) d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no someti-

das a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las rentas exentas y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción, y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo, se realizarán en los modelos que establezca la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar cuáles de los datos previstos en el apartado 2 anterior deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten (...)"

De forma que, además de la obligación de declarar e ingresar las retenciones practicadas, los retenedores también están obligados a presentar un resumen anual de las retenciones practicadas durante el año anterior, conforme a lo indicado, respectivamente, en artículos 104 Araba/Álava, 106 en Bizkaia, 120 en Gipuzkoa de los Reglamentos Forales del IRPF, en el que deben hacer constar, entre otros datos, el importe de las rentas abonadas, con especificación de los porcentajes de integración aplicables sobre ellas.

Concretamente, en lo que afecta a los rendimientos del trabajo, los retenedores deben presentar el Modelo 190 (aprobado en Araba/Álava por la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, en Bizkaia por la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, y en Gipuzkoa por la Orden Foral 553/2017, de 26 de diciembre).

Adicionalmente, el retenedor tiene que expedir a favor del retenido certificación acreditativa de las retenciones practicadas y de los restantes

datos a él referidos que haya consignado en el Modelo 190, mediante el Modelo 10-T (aprobado en Araba/Álava por la Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, en Bizkaia por la Orden Foral 448/2000, de 4 de febrero, y en Gipuzkoa por la Orden Foral 251/2011, de 10 de marzo), en los que se habilitan casillas específicas para consignar las cantidades no integradas y los rendimientos a integrar.

Los rendimientos del trabajo por los que se pregunta resultan imputables al ejercicio en el que resulten exigibles, es decir, presumiblemente a 2022.

De manera que las retenciones a practicar por la consultante sobre los complementos que abone en este ejercicio 2022 serán las correspondientes al mismo, y los modelos y certificaciones a cumplimentar por ella deberán hacer referencia, igualmente, a dicho ejercicio 2022, sin que tenga que cumplimentar, en este caso, las casillas específicas habilitadas para los atrasos, ya que los complementos en cuestión, que según los datos aportados serán abonados a lo largo de 2022, resultarán imputables a este mismo período impositivo.

Por último, el artículo 12 del Concierto Económico regula que: "A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado".

De forma que las retenciones soportadas tienen validez a efectos de las declaraciones del IRPF que, en su caso, tengan que presentar los contribuyentes en otros territorios, en los que residan.

3) En lo que hace referencia a la tributación de los complementos abonados a los contribuyentes con residencia habitual en territorio común, solo cabe indicar que los Servicios de las Haciendas Forales únicamente tiene competencia para pronunciarse, respectivamente, sobre la forma en la que deben tributar las personas físicas con residencia habitual en los Territorios Históricos en el ejercicio de devengo de la renta en cuestión (en 2022, al ser éste el ejercicio al que ha de imputarse el cobro de los complementos por los que se pregunta).

Además, en lo que afecta a las retenciones que debe practicar la entidad consultante, también conviene reiterar que las mismas se regirán por lo establecido en la normativa foral, y tendrán que ser ingresadas ante la Hacienda Foral correspondiente, en la medida en que correspondan a rendimientos derivados de trabajos o de servicios prestados en el respectivo Territorio Histórico, con independencia de cuáles sean las Administraciones ante las que estén obligados a tributar los perceptores de dichos rendimientos.

Por otro lado, la entidad consultante afirma que, entre los perceptores de los complementos por los que pregunta, también existen personas físicas no residentes (con residencia fiscal en el extranjero), que, como tales, no estarán sujetas al IRPF, sino, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

La determinación de si, en el presente caso, estamos ante alguna de las situaciones en las que los Servicios de las Haciendas Forales tienen competencia para pronunciarse mediante consulta vinculante acerca del citado IRNR, debe ser concretada atendiendo a lo establecido en el artículo 22 del Concierto Económico, en el que se señala que: "Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios: (...) c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo: a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco. (...)".

Además, en el artículo 23 del mismo Concierto Económico se estipula que: "(...) Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo. (...)".

A todos estos efectos, en el artículo 1 de las Normas Forales del IRNR se determina que el IRNR es un tributo de carácter directo que grava la

renta obtenida en el territorio Histórico, en los términos previstos en la respectiva Norma Foral, por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que actúen en el mismo sin mediación de establecimiento permanente y que lo dispuesto en la Norma Foral será de aplicación: a) A las personas físicas o entidades no residentes en territorio español que, sin mediación de establecimiento permanente, obtengan rentas en el Territorio Histórico, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de las Normas Forales.

Adicionalmente, en el artículo 4 de las Normas Forales del IRNR se precisa 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".

Por ello, los empleados de la consultante que no ostenten la condición de residentes en territorio español, no quedarán sujetos en los Territorios Históricos al IRPF, sino, en su caso, al IRNR, por las rentas que se entiendan obtenidas en cada Territorio Histórico, conforme a lo previsto en el Concierto Económico, en las Normas Forales del IRNR y en los Convenios de Doble Imposición que resulten aplicables.

En relación con este último punto, debe tenerse en cuenta que España tiene convenio en vigor para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal con distintos países. No obstante, en la medida en que en el escrito presentado no se identifican los territorios en los que residen los trabajadores no residentes por los que se pregunta, no cabe analizar ninguno de dichos convenios en concreto, sino únicamente el Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basan todos ellos (sin perjuicio de que deba atenderse al Convenio en concreto que resulte específicamente aplicable en cada caso).

Así, en lo que aquí interesa, en el artículo 19 del citado Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a las funciones públicas, se prevé que: "1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y 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) es nacional de ese Estado, o (ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios. (...) 3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones, y otras remuneraciones similares, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio realizado por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales".

De donde se deduce que, con carácter general, las remuneraciones pagadas por un Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales (referencia ésta que, en distintos convenios, se extiende a otras personas jurídicas de derecho público -como, por ejemplo, en el suscrito con la República Francesa-) a una persona física por razón de los servicios que preste esta última, solo pueden quedar sometidos a imposición en el Estado del pagador, salvo que dichas remuneraciones sean abonadas como consecuencia de servicios prestados en el marco de una actividad o de un negocio realizado por la entidad en cuestión (por el pagador).

En lo que hace referencia a esta última salvedad, regulada en el apartado 3 del artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE, en los comentarios a este precepto se señala que: "6. Los apartados 1 y 2 del artículo no son aplicables si los servicios se prestan en relación con una actividad económica realizada por el Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, que paga los sueldos, los salarios, las pensiones u otras retribuciones análogas. En tales casos, serán aplicables las reglas generales: el artículo 15, a los sueldos y salarios; el artículo 16, a los honorarios de consejeros y otras retribuciones análogas; el artículo 17, a los artistas y deportistas y el artículo 18, a las pensiones. Los Estados contratantes que, por razones particulares, no deseen incluir el apartado 3 en sus convenios bilaterales son libres de hacerlo, con lo que los apartados 1 y 2 serán también aplicables a los servicios prestados en relación con una actividad económica. Dadas las funciones específicas ejercidas por determinados organismos o entidades públicos, como los ferrocarriles del Estado, los servicios postales, teatros nacionales, etc., los Estados contratantes que deseen mantener el apartado 3 pueden acordar, en sus convenios bilaterales, la aplicación de las dis-

posiciones de los apartados 1 y 2 a los sueldos, los salarios y a las pensiones y otras retribuciones análogas, pagados por dichos organismos o entidades, aun cuando pueda considerarse que los mismos realizan actividades económicas".

Consecuentemente, la clave para que resulte de aplicación lo dispuesto en el número 3 del artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE a las remuneraciones abonadas por un Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales (o, en general, por cualquiera de las entidades de derecho público citadas en el convenio que resulte aplicable en cada caso), y, en consecuencia, para que las mismas deban regirse, en lo que aquí interesa, por lo establecido en el artículo 15 del mismo texto (relativo a las rentas del trabajo dependiente), radica en que las citadas remuneraciones sean abonadas por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial desarrollada por el pagador (o, como expresamente señala el artículo 19.3 del Modelo de Convenio de la OCDE, por razón de servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio).

A estos efectos, en los Comentarios al artículo 3 del Modelo de Convenio de la OCDE, correspondiente a las definiciones generales, se recoge que: "El término "empresa". 4. La cuestión de si una actividad se realiza en el marco de una empresa o constituye en sí misma una empresa se ha interpretado siempre conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes. Por consiguiente, no se ha intentado definir exhaustivamente el término "empresa" en este artículo (...). El término "actividad económica". 10.2. El Convenio no contiene una definición exhaustiva del término "actividad económica" que, por lo general, y en virtud del apartado 2, tendrá el significado dado en la legislación interna del Estado que aplica el Convenio. (...)".

Consecuentemente, ha de entenderse por actividad o negocio toda actividad empresarial que no reúna las características propias de la función pública y que sea susceptible de ser desarrollada por el sector privado, lo que, normalmente, se traduce en la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para el mercado, actuando en el ámbito del derecho privado y mediante la exigencia de contraprestaciones de naturale-

za no tributaria.

La entidad compareciente no parece cumplir estos requisitos, con lo que no sería aplicable el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a las rentas del trabajo dependiente distintas, en lo que aquí interesa, de las reguladas en el artículo 19 del mismo texto, se preceptúa que: "1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras retribuciones análogas obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena serán gravables exclusivamente en ese Estado, salvo si el empleo se ejerce en el otro Estado contratante. De ser así, las retribuciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las retribuciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo por cuenta ajena ejercido en el otro Estado contratante serán gravables exclusivamente en el Estado mencionado en primer lugar cuando: a) el perceptor permanezca en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado, y b) el pagador, o aquel por cuenta de quien se paguen las retribuciones, sea un empleador no residente del otro Estado, y c) las retribuciones no corran a cargo de un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado. (...)".

De donde se deduce, en definitiva, que las remuneraciones abonadas por la entidad consultante a sus trabajadores como consecuencia de los servicios prestados por estos últimos en territorio español pueden quedar sometidas a gravamen en origen, conforme al artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Estas reglas resultan aplicables a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares derivados de los servicios prestados por las personas físicas de que se trate, con independencia del momento en el que sean abonados, o adquiridos de manera definitiva por ellas.

Adicionalmente, por si fuera el caso, también procede tener en cuenta que el régimen especial establecido en el apartado 12 del Protocolo anexo al Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude

fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, para los trabajadores fronterizos, no resulta aplicable a las remuneraciones encuadradas en el artículo 19 de dicho Convenio (como ocurre en el supuesto planteado), sino únicamente a las reguladas en el artículo 15 del mismo.

Con lo que, en definitiva, independientemente de que exista convenio en vigor con los Estados de residencia de los trabajadores por los que se pregunta, o no, en lo que respecta a los Territorios Históricos, en el supuesto objeto de consulta, deberá atenderse a lo previsto en el artículo 13 de las Normas Forales del IRNR, de forma que se consideran rentas obtenidas o producidas en el Territorio Histórico sin mediación de establecimiento permanente, los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en el territorio Histórico. A estos efectos se entenderá prestado el trabajo en el Territorio Histórico cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración del Territorio Histórico o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en el Territorio Histórico o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional. Este criterio 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.

Consecuentemente, los complementos por los que se pregunta quedarán sujetos al IRNR en el territorio Histórico que corresponda, en la medida en que los mismos deriven de trabajos realizados o de servicios prestados en dicho Territorio Histórico.

A estos efectos, en el artículo 24 de las Normas Forales del IRNR, relativo a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se establece que: "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. (...) 6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales: 1. Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir: a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en 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, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España. (...)" Añadiéndose que lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en las Normas Forales General Tributaria.

De manera que, según lo establecido en el apartado 1 de este artículo 24 de las Normas Forales del IRNR, con carácter general, la base imponible del IRNR correspondiente a los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente viene dada por el importe íntegro de los mismos, 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 (LIRPF), sin que resulten aplicables las reducciones establecidas en ella (ni siquiera las relativas a los rendimientos irregulares).

No obstante, según lo indicado en el apartado 6 del mismo artículo 24 de las Normas Forales del IRNR, los contribuyentes con residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, pueden deducir los gastos regulados en la citada LIRPF, para calcular la base imponible del IRNR, siempre que acrediten que dichos gastos se encuentran relacionados

directamente con los rendimientos que obtienen en España, y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad que realizan aquí.

La LIRPF regula los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo en su artículo 19.

En lo que afecta al tipo de gravamen, en el artículo 25 de las Normas Forales del IRNR se determina que: "1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, (...)"

Sobre la cuota íntegra así calculada se pueden aplicar las deducciones previstas en el artículo 26 de las Normas Forales del IRNR, en virtud del cual: "De la cuota sólo se deducirán: a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 68 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. b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente".

En cuanto al modo de declarar estos rendimientos, en el artículo 15 de las Normas Forales del IRNR se prevé que las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, como es el caso, se gravan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible realizar compensación alguna entre ellas. Así, a este respecto, el artículo 27 de las Normas Forales del IRNR, regula que: "1. El Impuesto se devengará: a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior. (...)"

Además, en materia de presentación de autoliquidaciones, en el artículo 28 de las Normas Forales del IRNR se estipula que los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar autoliquidación, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente

por el IRNR en la forma, lugar y plazos que establezcan y podrán también efectuar la autoliquidación e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 9 de las Normas Forales del IRNR. Por otra parte, se recoge también que no se exigirá a los contribuyentes por el IRNR la presentación de la autoliquidación correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31 de las Normas Forales del IRNR, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en los artículos 24 y 25 de esta Norma Foral.

A estos últimos efectos, en lo que se refiere a la obligación de la consultante de practicar retención sobre las rentas que abone a no residentes, en el artículo 30 de las Normas Forales del IRNR se indica que las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán, exclusivamente, por la Diputación Foral que corresponda cuando se entiendan obtenidas las correspondientes rentas en el Territorio Histórico, conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de las Normas Forales del IRNR.

Mientras que en el artículo 31 de las Normas Forales del IRNR se estipula que estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas al Impuesto, que satisfagan o abonen las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en la Norma Foral respectiva para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por el IRNR sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los apartados 2 y 6 del artículo 24, en el artículo 26 y en el apartado 7 del artículo 33 de las Normas Forales del IRNR. Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso

en la Hacienda Foral correspondiente, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar autoliquidación y efectuar el ingreso en la Hacienda Foral correspondiente en el lugar, forma y plazos que se establezcan de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o autoliquidación negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados.

De conformidad con lo indicado en este artículo 31.2 de las Normas Forales del IRNR, la entidad consultante deberá practicar retención sobre los importes íntegros que abone, al tipo que proceda de los establecidos en el artículo 25.1 a) de las Normas Forales del IRNR (del 24 o del 19 por 100).

Estas retenciones deben ser ingresadas respectivamente en el Territorio Histórico cuando correspondan a rentas obtenidas en dicho Territorio Histórico, conforme a lo previsto en los artículos 22 y 23 del Concierto Económico, y en los artículos 13 y 30 de las Normas Forales del IRNR, mediante la presentación del Modelo 216. A su vez, el resumen anual de retenciones al que se refiere el artículo 31.5 de las Normas Forales del IRNR debe ser presentado mediante el Modelo 296, aprobados en Araba/Álava por las Ordenes Forales 448/2016, de 1 de agosto, y 773/2021, de 20 de diciembre, en Bizkaia por la Orden Foral 2156/2016, de 7 de diciembre, y en Gipuzkoa por la Orden Foral 21/2001, de 23 de enero.

Con carácter general, los contribuyentes del IRNR no tienen obligación de presentar autoliquidación de dicho Impuesto (Modelo 210) por las rentas que hayan quedado sujetas a retención o a ingreso a cuenta, en los términos establecidos en el artículo 28 de las Normas Forales del IRNR, antes mencionado, si bien pueden hacerlo voluntariamente.

Todo ello, además, sin perjuicio de la posibilidad que tienen determinados contribuyentes con residencia en otros Estado miembro de la Unión Eu-

ropea, o del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, de tributar en calidad de contribuyentes del IRPF (regulada en los artículos 1.3 y 40 de las Normas Forales del IRNR y en el artículo 21.Uno del Concierto Económico).

CONSULTA 2022.5.3.2. – IRPF: Tratamiento tributario del complemento económico en la pensión percibido por quienes optan por demorar su jubilación. Tratamiento de la modalidad de pago único a tanto alzado por jubilación demorada. Se concluye que el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

HECHOS PLANTEADOS:

Desde este año 2022, para las personas que demoren su jubilación, la seguridad social ha generado un nuevo complemento que ha denominado, jubilación demorada.

Si accedes a la jubilación demorada, tienes derecho a un complemento 'económico de cuantía variable según los años de demora y que puede percibirse como un porcentaje adicional mensual (complemento de demora) o como una cantidad a tanto alzado (cantidad que se percibe como pago único) Mes gustaría conocer el tratamiento fiscal que tiene en' caso de recibir la cantidad como un pago único.

¿Podría considerarlo rendimiento irregular? En caso de que así sea, para conocer el periodo transcurrido entre el pago y el cobro, tomaríamos en cuenta la fecha que me correspondía la jubilación ordinaria, con la fecha que realmente me he jubilado (fecha demorada)?

CUESTIÓN PLANTEADA :

Tributación del importe percibido en pago único en concepto de jubilación demorada.

CONTESTACIÓN:

La Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2022 entre otras medidas, ofrece mejores beneficios a las personas que opten por demorar su jubilación.

Concretamente, modifica diversos preceptos de

la Ley General de la Seguridad Social, entre ellos los apartados 2, 3 y 4 del artículo 210, y se añade al mismo un nuevo apartado 5, que quedan redactados como sigue:

«2. Cuando se acceda a la pensión de jubilación a una edad superior a la que resulte de aplicar en cada caso lo establecido en el artículo 205.1. a), siempre que al cumplir esta edad se hubiera reunido el período mínimo de cotización establecido en el artículo 205.1.b), se reconocerá al interesado por cada año completo cotizado que transcurra desde que reunió los requisitos para acceder a esta pensión, un complemento económico que se abonará de alguna de las siguientes maneras, a elección del interesado:

a) Un porcentaje adicional del 4 por ciento por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante de la pensión.

El porcentaje adicional obtenido según lo establecido en el párrafo anterior se sumará al que con carácter general corresponda al interesado de acuerdo con el apartado 1, aplicándose el porcentaje resultante a la respectiva base reguladora a efectos de determinar la cuantía de la pensión, que no podrá ser superior en ningún caso al límite establecido en el artículo 57.

En el supuesto de que la cuantía de la pensión reconocida alcance el indicado límite sin aplicar el porcentaje adicional o aplicándolo solo parcialmente, el interesado tendrá derecho, además, a percibir anualmente una cantidad cuyo importe se obtendrá aplicando al importe de dicho límite vigente en cada momento el porcentaje adicional no utilizado para determinar la cuantía de la pensión, redondeado a la unidad más próxima por exceso. La citada cantidad se devengará por meses vencidos y se abonará en catorce pagas, sin que la suma de su importe y el de la pensión o pensiones que tuviera reconocidas el interesado, en cómputo anual, pueda superar la cuantía del tope máximo de la base de cotización vigente en cada momento, también en cómputo anual.

b) Una cantidad a tanto alzado por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante de la pensión, cuya cuantía vendrá determinada en función de los años de cotización acreditados en la primera de las fechas indicadas,

c) Una combinación de las soluciones anteriores en los términos que se determine reglamentariamente.

La elección se llevará a cabo por una sola vez en el momento en que se adquiere el derecho a percibir el complemento económico, no pudiendo ser modificada con posterioridad. De no ejercitarse esta facultad, se aplicará el complemento contemplado en la letra a).

La percepción de este complemento es incompatible con el acceso al envejecimiento activo, regulado en el artículo 214.

El beneficio establecido en este apartado no será de aplicación en los supuestos de jubilación parcial, ni en el de jubilación flexible a que se refiere el párrafo segundo del artículo 213. 1, ni en los supuestos de acceso a la jubilación desde una situación asimilada al alta.

En términos generales, cabe señalar que la jubilación voluntaria demorada es la posibilidad reconocida a las personas trabajadoras (por cuenta propia o ajena) de que, una vez cumplida la edad ordinaria de jubilación prolonguen su vida laboral, por lo que podrán acceder a una serie de beneficios en su futura pensión de jubilación.

Antes de la reforma de las pensiones con efectos de 01/01/2022, el futuro prestacióncita recibía un porcentaje adicional por cada año transcurrido desde la edad ordinaria de jubilación hasta la jubilación efectiva en función de los años cotizados que oscilaba entre un 2 % y un 4%.

Desde el 1 de enero de 2022, se sustituye el porcentaje adicional en función de los años de cotización acreditados por un complemento económico. De esta forma, cuando se acceda a la pensión de jubilación a una edad superior a la establecida en cada momento por la normativa de la Seguridad Social y siempre que al cumplir esta edad se hubiera reunido el período mínimo de cotización exigido, se reconocerá al interesado por cada año completo cotizado que transcurra desde que reunió los requisitos para acceder a esta pensión, un complemento económico que se abonará de alguna de las siguientes maneras, a elección del interesado.

Se ofrecen tres tipos de incentivos:

a) Un porcentaje adicional del 4 por ciento por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante

te de la pensión.

b) Una cantidad a tanto alzado por cada año completo cotizado.

c) Una combinación de las soluciones anteriores en los términos que se determinen reglamentariamente.

La elección se llevará a cabo por una sola vez en el momento en que se adquiere el derecho a percibir el complemento económico, no pudiendo ser modificada con posterioridad. De no ejercitarse esta facultad, se aplicará el porcentaje adicional del 4 por ciento.

El artículo 18 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala que son rendimientos del trabajo "las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral".

Por otro lado, el artículo 19 de la mencionada norma foral relativo al rendimiento íntegro del trabajo establece lo siguiente:

1. El rendimiento íntegro del trabajo estará constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo.

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Asimismo, se podrá aplicar un porcentaje de integración del 40 por 100 a la totalidad o a una parte de las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, en los términos que se aprueben reglamentariamente.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía de los rendimientos sobre los que se aplicará el conjunto de porcentajes de integración inferiores al 100 por 100 a los que se refiere este apartado no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por 100.

Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

A su vez, el artículo 14 del Decreto Foral 33/2014, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF desarrolla la norma foral en lo relativo a los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, los rendimientos percibidos de forma fraccionada y la determinación del período de generación.

1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el artículo 19.2.a) de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo".

(...)

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

Examinada la normativa expuesta, cabe concluir que, a efectos fiscales, el complemento económico percibido por el pensionista en un único pago, y que sustituye al porcentaje adicional a la pensión, tendría la calificación de rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por lo tanto se integraría en la base imponible del impuesto en un porcentaje del 50 por 100.

La presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, cir-