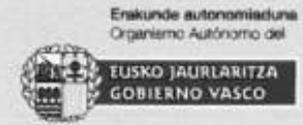


IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA



European Inklings (EU) XVIII

Concierto Económico y puntos de conexión

Directores

Isaac MERINO JARA

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA

Oñati, 2019



EUROPEAN INKLINGS (EU/)**Director**

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA (UPV/EHU)

Consejo Editorial

Ricardo ALONSO GARCÍA (Universidad Complutense de Madrid)
 Paz ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA (Universidad de Oviedo)
 Mikel ANTÓN ZARRAGOITIA (Secretaría General de Acción Exterior. Gobierno Vasco)
 Alessandro BERNARDI (Università degli studi di Ferrara)
 Javier DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ (Universidad Autónoma de Madrid)
 Marta IGLESIAS BARRIO (IVAP)
 Henri LABAYLE (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
 Isaac MERINO JARA (Tribunal Supremo)
 Santiago RIPOL CARULLA (Universidad Pompeu Fabra)
 Alejandro SAIZ ARNAIZ (Universidad Pompeu Fabra)
 José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE (UDIMA)
 Carlos M. VÁZQUEZ (Georgetown University)

Consejo Asesor

Gurutz JÁUREGUI BERECIARTU (UPV/EHU) (Presidente)
 Jokin ALBERDI BIDAGUREN (UPV/EHU)
 Joxerramon BENGOTXEA CABALLERO (UPV/EHU)
 Manuel CIENFUEGOS MATEO (Universidad Pompeu Fabra)
 Edorta COBREROS MENDAZONA (UPV/EHU)
 Tomás DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI (Universidad Autónoma de Madrid)
 Francisco Javier DONAIRE VILLA (Universidad Carlos III de Madrid)
 Juana GOIZUETA VÉRTIZ (UPV/EHU)
 Maribel GONZÁLEZ PASCUAL (Universidad Pompeu Fabra)
 Pablo GONZÁLEZ SAQUERO (Universidad Complutense de Madrid)
 Daniel INNERARITY (Ikerbasque, UPV/EHU)
 Eugenia LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ (Universidad de Navarra)
 Dunia MARINAS SUÁREZ (UPV/EHU)
 Carmen MARTÍNEZ CAPDEVILA (Universidad Autónoma de Madrid)
 Mariela MORALES-ANTONIAZZI (Max Planck Institut, Heidelberg)
 Maiténa POELEMANS (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
 Irune SUBERBIOLA GARBIZU (UPV/EHU)
 Daniel SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO (Universidad Complutense de Madrid)
 Aida TORRES PÉREZ (Universidad Pompeu Fabra)
 Maite ZELAIA GARAGARZA (UPV/EHU)

Secretaria

Ana M. SAN MIGUEL OSABA (PIC, UPV/EHU)

© Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi
 Euskadiko Autonomia Elkarteko Administrazioa

Edita: Instituto Vasco de Administración Pública
 Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea

ISBN: 978-84-7777-576-8
 Depósito Legal: SS - 565-2019

Índice

Relación de autores	5
Presentación del decimotercero número de los «European Inklings» (EU/ 18)	7
Prólogo (Jabier Larrañaga Garmendia)	9

ASPECTOS GENERALES

«Aproximación al concepto y funciones del estatuto del establecimiento permanente desde la perspectiva de la normativa estatal y del Concierto Económico» Fátima Pablos Mateos	15
«La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico» M.ª del Mar de la Peña Amorós	45
«El papel del volumen de operaciones como punto de conexión en el Concierto Económico» Irune Suberbiola Garbizu	76
«La residencia y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico: análisis del artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco» Belén García Carretero	100
«La problemática de los puntos de conexión del Concierto Económico a la hora de aplicar los convenios de doble imposición» Aitor Orena Domínguez	123
«La aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico a la luz del principio de cooperación y coordinación: regularización de operaciones vinculadas» Cristina Feijoo Rogel	139

«El procedimiento de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras del artículo 47ter del Concierto Económico del País Vasco» Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo	153
---	-----

IMPOSICIÓN DIRECTA

«Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico» María Teresa Mories Jiménez	181
«Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario» Francisco José Cañal García	211
«Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección» Javier Armentia Basterra	227
«Puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades: grupos fiscales» Iñaki Alonso Arce	249
«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico» María Cruz Barreiro Carril	273
«Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las instituciones de Derecho civil vasco» José Javier García Ross	293

IMPOSICIÓN INDIRECTA

«Los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Valor Añadido» Iñaki Rubio Pilarte	329
«Problemas y asimetrías del régimen de importaciones y exportaciones del IVA en el Concierto Económico» Antonio Vázquez Del Rey Villanueva	370
«Operaciones intracomunitarias en el Concierto Económico vasco: situación actual y propuestas para los cambios futuros» José Manuel Macarro Osuna	401
«La aplicación de los puntos de conexión del ITPyAJD en el ámbito del Concierto Económico: principales cuestiones conflictivas» Juan Calvo Vérguez	447
«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Concierto Económico» José Luis Burlada Echeveste	462
«Los puntos de conexión fijados en la Ley del Concierto vasco en materia de impuestos especiales» Manuel Lucas Durán	495
Anexo. Tabla de puntos de conexión Irune Suberbiola Garbizu	531

Relación de autores

ALONSO ARCE, Iñaki

Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia

ARMENTIA BASTERRA, Javier

Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

BARREIRO CARRIL, María Cruz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Vigo

BURLADA ECHEVESTE, José Luis

Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

CALVO VERGÉZ, Juan

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura

CAÑAL GARCÍA, Francisco José

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de Barcelona

DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar,

Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Murcia

FEIJOO ROGEL, Cristina

Doctoranda y Abogada economista en Cuatrecasas

GARCÍA CARRETERO, Belén

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario UCM. Jefa de Estudios de Investigación del Instituto de Estudios Fiscales

GARCÍA ROSS, José Javier

Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto. Secretario de la Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia

Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico

María Teresa MORIES JIMÉNEZ

«Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico» María Teresa Mories Jiménez	181
«Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario» Francisco José Cañal García	211
«Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección» Javier Armentia Basterra	227
«Puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades: grupos fiscales» Iñaki Alonso Arce	249
«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico» María Cruz Barreiro Carril	273
«Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las instituciones de Derecho civil vasco» José Javier García Ross	293

Sumario: 1. Introducción. 2. Nueva redacción del Art. 7 Concierto Económico tras la modificación introducida por la Ley 10/2017: ¿Problemas resueltos? 2.1. Regla general: «las retenciones e ingresos a cuenta corresponden a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando procedan de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco». 2.2. Precisiones a la regla general: «ubicación centro de trabajo de adscripción del trabajador». 2.2.1. Trabajos realizados en territorio común y vasco. 2.2.2. Teletrabajo, trabajos o servicios prestados en el extranjero, aguas internacionales o en el mar territorial. 2.3. Reglas especiales. 2.3.1. Pensiones y haberes pasivos: «residencia habitual del perceptor». 2.3.2. Administradores y miembros Consejo de Administración: «entidad pagadora domiciliada fiscalmente en el País Vasco» 2.4. Excepción de la regla general del lugar de realización del trabajo en el País Vasco. 2.4.1. Retenciones de funcionarios y empleados de la Administración del Estado que prestan sus servicios en el País Vasco: «competencia de la Administración del Estado» 2.4.2. Excepción de la excepción: «aplicación regla general de lugar de prestación del trabajo o servicio» para las retenciones de empleados de Organismos autónomos y de la Administración institucional del Estado. 3. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Mediante Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017¹, se aprueba la modificación de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se

¹ Como indica RUBÍ CASINELLO, J. («La modificación del Concierto Económico: Análisis de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre», en *Gaceta Tributaria del País Vasco Zergak*, 55/2018, págs. 119-144, en especial pág. 119) con estos acuerdos «se pusieron punto final a una de las épocas más conflictivas n las relaciones financieras entre ambas administraciones derivadas de distintos desencuentros en las liquida-

aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, al objeto de adaptarlo y recoger en su texto las principales novedades introducidas en el ordenamiento tributario en 2014.

Dicha reforma se materializa a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, cuya entrada en vigor se produce el 30 de diciembre de 2017, excepto para algunos artículos que no afectan al tema que vamos a tratar, sino a cuestiones de IVA e Impuesto de Sociedades². Como reza su exposición de motivos, se pretende dar con ello cumplimiento a lo que prevé la disposición adicional segunda del Concierto Económico, que establece que «en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adaptación del Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento», indicando expresamente que «la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros»

En dos ocasiones anteriores ya se había procedido a introducir algunas modificaciones en el Concierto Económico. En concreto, la Ley 28/2007, de 25 de octubre, adecuó esta norma a las novedades introducidas en el ordenamiento jurídico tributario del Estado en el periodo 2002-2007. Posteriormente, fue la Ley 7/2014, de 21 de abril, la que incorporó la concertación de varios tributos de titularidad estatal creados en el período 2011-2013 así como una serie de adaptaciones con el objeto de adecuarla a las reformas del sistema tributario operadas en el período 2008-2014 y modificaciones en aspectos institucionales del mismo.

Habiendo transcurrido ya tres años desde la última reforma, se hace necesario proceder a una tercera, para adecuar de nuevo el CV a los cambios introducidos en el ordenamiento tributario desde 2014. En esta última modificación aprobada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, entre otras múltiples cuestiones que se han visto afectadas

ciones del cupo provocadas por la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación autonómica de régimen común...». Fruto también de los acuerdos alcanzados en la reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico, dará lugar a la Ley 11/2017 de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021.

² Vid. Disp. Trans. Primera Ley 10/2017, que establece que: «Las modificaciones incorporadas en los artículos 14, 15, 19 y 29.6 del presente Concierto resultarán de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación, según el impuesto de que se trate, que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley que apruebe la modificación del Concierto adoptada por Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de fecha de 19 de julio de 2017.

Asimismo, lo dispuesto en el artículo 29.9 y 47 ter del presente Concierto Económico será de aplicación a las regularizaciones referidas exclusivamente a periodos impositivos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley que apruebe la modificación del Concierto adoptada por Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de fecha de 19 de julio de 2017.»

tadas por ella³, se ha acordado la modificación de preceptos reguladores de los puntos de conexión en diversos impuestos, afectando a algunos de los previstos para la distribución de las retenciones, y en concreto, sobre las que se aplican a los rendimientos de trabajo personal, intentando solucionar o aclarar algunas cuestiones que generaban numerosas situaciones conflictivas entre la Hacienda foral y la AEAT, a las que posteriormente haremos referencia. Hemos de indicar que, en materia de retenciones a cuenta en el IRPF, tan sólo en la reforma de 2014 se introdujeron modificaciones en relación con las retenciones aplicables en el Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Con estas modificaciones, se actualiza no solo la normativa referida a las retenciones sobre RTP, sino también la que regula las retenciones sobre ganancias patrimoniales y las que afectan a grupos fiscales.

Como ha quedado puesto de manifiesto en estas jornadas, el establecimiento de unos puntos de conexión precisos que permitan efectuar un adecuado reparto de las competencias entre el Estado y las instituciones competentes de los Territorios del País Vasco reviste una gran trascendencia para determinar quién tiene la capacidad de exacción, normativa e inspección de un determinado tributo. La tarea del legislador se centrará en seleccionar de entre los diversos puntos de conexión posibles (residencia habitual o domicilio del obligado tributario, lugar de realización de las operaciones, volumen de las operaciones, lugar donde radiquen los bienes, lugar donde deban inscribirse los documentos, residencia del causante, localización del riesgo...⁴), los que mejor se adapten a la naturaleza del tributo en cuestión.

Ahora bien, la complejidad de la realidad jurídica y económica de los contribuyentes, el papel fundamental que pueda jugar la «prueba» a la hora de determinar qué entidad es competente para exigir cada tributo, y la necesidad de obtener recursos que permitan hacer frente a diversas políticas de gasto de los distintos entes públicos, inevitable-

³ Como indica RUBÍ CASINELLO (cit. 2018, pág. 120), esta reforma de 2017 es más ambiciosa que las anteriores pues además de adaptar el Concierto Económico a las reformas producidas en el ordenamiento, ha aprovechado para «hacer desaparecer determinadas limitaciones que afectaban a las competencias de las administraciones forales y a incluir en el texto profundas novedades en materia de coordinación y colaboración que, con toda probabilidad, redundarán en una mejora en las relaciones entre ambas administraciones y en una mayor simplicidad y claridad a la hora de aplicación de las reglas contenidas en el mismo».

⁴ Vid. SARALEGUI MORALES, E., «Puntos de conexión del concierto económico: residencia habitual y domicilio fiscal», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK*, núm. 51/2016, págs. 103-132; URIBARRI LANCHARES, A., «El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK*, núm. 50/2015, págs. 91-103; BURLADA ECHEVESTE, J.L., «La residencia habitual y el domicilio fiscal en el Concierto Económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluwer, 2018; SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., «Tributación de no residentes y concierto económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluwer, 2018, de la misma autora puede consultarse también el trabajo «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca», capítulo 12, Documentos de trabajo IEF 3/2018, MANUEL LUCAS DURÁN y ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA (Directores) *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, págs. 191-207.

mente van a dar lugar a que surjan discrepancias entre la Hacienda foral y la estatal que deben ser resueltas por las instancias competentes, bien en el seno de la propia Administración (consultas vinculantes, instrucciones...), resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, de la Junta Arbitral, o la propia jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales⁵. En la medida en que la normativa reguladora del Concierto Económico determine de forma clara y precisa los citados puntos de conexión, estableciendo unos criterios que dejen poco margen a la existencia de dudas interpretativas, se habrá dado un gran paso en la reducción de conflictos y se garantizará una aplicación más segura de los impuestos que se vean afectados por dichas normas. Como a continuación veremos, la última reforma avanza, a nuestro juicio, en este sentido.

Para comprender mejor el alcance de la reforma a la que nos vamos a referir, conviene diferenciar en el ámbito de la aplicación de la normativa foral la referente a la obligación tributaria principal del IRPF y la aplicable a los pagos a cuenta por este Impuesto⁶. En este sentido y teniendo en cuenta que el IRPF es un tributo concertado de normativa autónoma, la normativa reguladora del impuesto (obligación principal) aprobada por las Juntas Generales se aplica a las personas físicas que tengan su residencia habitual⁷ en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, así como a las personas físicas de nacionalidad española que no tengan su residencia habitual en los territorios forales, pero que habiendo estado sometidos a la normativa foral, pasen a tener su residencia en el extranjero por reunir determinada condición⁸. En estos casos, corresponde su exacción a la Diputación Foral competente en cada supuesto, regulándose por las Normas Forales aprobadas a tal efecto en cada uno de los Territorios Históricos⁹.

⁵ Compartimos la opinión de SARALEGUI MORALES, E. (2016, cit., pág. 106)

⁶ En este sentido puede verse ARMENTIA BASTERRA, I. «Capítulo IV. Capacidad normativa y de aplicación de los tributos en cada uno de los impuestos», en Todo sobre el Concierto Vasco, Forum Fiscal n.º 241, abril 2018 (http://www.smarteca.es/my-reader/SMTDFF_00000000_20180401000002410000?fileName=conten%2FEX0000126178_20170209.HTML&location=pi-14&publicationDetailsItem=SystematicIndex)

⁷ En relación con el *contribuyente*, el punto de conexión para determinar la sujeción a este impuesto es la «residencia habitual de la persona física» teniendo en cuenta los criterios que se establecen en el art. 43 del Concierto Económico, que nos permiten entender que un contribuyente se considera residente a efectos fiscales en el País Vasco. Estos criterios se aplican sucesivamente, no de forma alternativa, y son: permanencia en territorio del País Vasco el mayor número de días del período impositivo, ubicación en el País Vasco de su principal centro de intereses económicos, o que sea el País Vasco el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF en la normativa foral. Basta que concorra uno de los tres criterios, concretamente el que proceda legalmente, de manera que es preciso haber agotado las posibilidades de aplicar un criterio antes de pasar al siguiente (Vid. Resolución de la Junta Arbitral R-14/2018, de 14 de septiembre de 2018, FD 2).

⁸ Por su condición de miembros de misiones diplomáticas, miembros de oficinas consulares españolas, miembros de delegaciones y representaciones permanentes ante organismos internacionales, funcionarios que ejerzan en el extranjero cargo o empleo que no sea diplomático o consular, o funcionario o personal laboral al servicio de la Administración vasca destinados en delegaciones del País Vasco en el extranjero.

⁹ Vid. en Bizkaia el art. 2 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOB 13 diciembre 2013); en Gipuzkoa el art. 2 Norma Foral 3/2014, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 22 enero 2014); en Araba, el art. 2 Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH 9 diciembre 2013).

Ahora bien, en materia de pagos a cuenta la normativa foral se aplica a los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta que, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el texto concertado (arts. 7 a 11), deban ser ingresados en la Administración foral competente en función de los mismos o, cuando así derive de dichos puntos de conexión, la Administración estatal, en cuyo caso se aplicará la regulación estatal establecida al efecto en materia de pagos a cuenta en el IRPF. Las Diputaciones Forales sólo aplicarán su normativa foral en materia de pagos a cuenta cuando sean competentes para su exacción.

A diferencia de lo que ocurre en relación con las retenciones en territorio común en el que el importe que se obtenga de la exacción de las mismas se ingresa en la Hacienda estatal por lo que se hace innecesario el establecimiento de un punto de conexión específico por parte de la normativa de cada CA en relación con el «obligado a realizar pagos a cuenta», las Normas Forales que regulan el ámbito subjetivo del IRPF establecen diferentes puntos de conexión remitiéndose a los arts. 7 a 11 del Concierto Económico. De esta forma, en materia de retenciones a cuenta del trabajo personal se establecen concretos puntos de conexión en el art. 7 del Concierto Económico que se separan del utilizado para ser considerado contribuyente por este impuesto (criterio de la residencia habitual)¹⁰.

Esto supone que un solo hecho imponible en el IRPF (también en el IS) puede tributar en ambas Administraciones, estatal y foral, en función del punto de conexión que se utilice en el ámbito de la obligación principal o de las retenciones. Como veremos seguidamente, un trabajador asalariado residente habitual en Logroño adscrito a un centro de trabajo en San Sebastián en el que lleva a cabo su trabajo, será contribuyente de la Administración estatal (que aplicará además la normativa propia de la CA de La Rioja en materia de IRPF) y, sin embargo, en materia de retenciones por rendimientos del trabajo, la normativa aplicable y la competencia para su exacción corresponderá a la Diputación Foral de Guipuzkoa¹¹. Todo ello con independencia de que el contribuyente cuando presente su autoliquidación por el IRPF en la AEAT incluya el importe total de sus retenciones y de que, en caso de que su cuota diferencial resultase negativa, sea la Hacienda estatal la proceda a la devolución correspondiente¹².

El artículo 12 del Concierto Económico expresamente establece en relación con la eficacia de los pagos a cuenta que «a efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en

¹⁰ Las CCAA de régimen común no tienen competencias normativas para la regulación de los pagos a cuenta (art. 46.2.d) Ley 22/2009), por eso no regulan puntos de conexión específicos en materia de retenciones a cuenta.

¹¹ Explícitamente se refiere a ello SARALEGUI MORALES, E. (2016, cit., pág. 114).

¹² Así se indica claramente en la Consulta DGT V1564-05, de 22 de julio 2005, para el caso de un contribuyente que realiza trabajos en el País Vasco y en Territorio común, por el que se ingresan las correspondientes retenciones en ambas Administraciones en función del lugar en el que se prestan dichos trabajos, y que residiendo en Álava se verá obligado a presentar su autoliquidación del IRPF ante al DFA consignando el importe total de todas las retenciones que le hayan sido practicadas.

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». Al respecto será necesario que según establece el artículo 4 del Concierto Económico, se desarrollen los mecanismos que se prevén para hacer efectivo el principio de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos, y que en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se faciliten mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción¹³.

Esto no es una cuestión baladí pues, el impacto recaudatorio que las retenciones por rendimientos del trabajo personal suponen para la Hacienda competente estatal o foral, es sumamente relevante al tratarse de una figura indispensable en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El resultado de la reforma, creemos que puede ser ciertamente positivo para la Hacienda foral pues, se han ampliado los criterios que permiten la recaudación e ingreso de un mayor importe de cantidades retenidas por determinados trabajos realizados en circunstancias que, hasta ahora, no estaban lo suficientemente claras y en los que, en caso de conflicto, la balanza se inclinaba normalmente del lado de la Hacienda estatal. Si además tenemos en cuenta que, en el IRPF son las rentas del trabajo las que suponen la mayor parte del importe de la recaudación, la transcendencia de estas modificaciones a la larga será aún mayor y se podrá ir comprobando cuando se comparen los datos correspondientes a la recaudación por este Impuesto en los años venideros¹⁴.

2. NUEVA REDACCIÓN DEL ART. 7 DEL CONCIERTO ECONÓMICO TRAS LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY 10/2017: ¿PROBLEMAS RESUELTOS?

Sentadas las premisas anteriores procedemos a comentar con detenimiento los puntos de conexión establecidos en la nueva redacción dada al artículo 7 del Concierto Económico por la Ley 10/2017, con las consecuencias que de ello se derivan en

¹³ Expresamente se indica en el art. 4. Tres Concierto Económico: «En particular, ambas Administraciones: a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal. b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades».

¹⁴ Puede consultarse la página del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco en la que se facilita la recaudación de los tributos concertados, y en la que se aprecia un incremento de lo recaudado por retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo personal en el ejercicio 2018 (http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/7119/es_2335/adjuntos/2018-10.pdf) (última consulta: diciembre 2018).

cuanto a la aplicación de la normativa en materia de retenciones establecida por la Hacienda foral competente (cálculo, modelos aplicables...).

Lo primero será indicar que no nos encontramos ante un artículo de nueva redacción respecto del anteriormente vigente, se parte de la misma regla general para después incorporar algunos criterios —intentando aclarar y cubrir ciertas lagunas existentes— que, como hemos indicado anteriormente, van a permitir que las Diputaciones vascas obtengan mayores recursos por esta vía. En efecto, las dos principales modificaciones que introduce son: la generalización, en supuestos que venían siendo especialmente conflictivos con la normativa anterior, de la aplicación del punto de conexión que determina la exacción de las retenciones a favor del territorio en que se ubique el centro de trabajo a que se encuentre adscrito el trabajador de manera expresa, y la actualización de los entes que componen la Administración institucional del Estado al objeto de no aplicar la excepción al punto de conexión general en los casos de rendimientos de trabajo satisfechos por la Administración del Estado.

La nueva redacción del artículo 7 del Concierto Económico —indicamos en cursiva los apartados en los que se han introducido modificaciones en la reforma de la Ley 10/2017— es la siguiente:

«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.

- b) Los procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria, así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el percceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.

- c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante, lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Dos. No obstante, lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco».

2.1. Regla general: «las retenciones e ingresos a cuenta corresponden a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando proceden de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco»

Lo primero que se infiere del artículo 7.uno a) del Concierto Económico es la existencia de una regla general, según la cual 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 proceden de trabajos o servicios cuyo lugar de realización sea el País Vasco. En esos casos, por lo tanto, será la Diputación Foral correspondiente a dicho territorio la encargada de la exacción y subsiguiente ingreso de las retenciones que deriven de los citados trabajos o servicios.

En este sentido se han pronunciado en diversas Consultas Vinculantes, tanto la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico (art. 64 del

Concierto Económico, en adelante CCEN) como la DGT, al indicar que, según prevé la aplicación de la regla general contenida en el art. 7 del Concierto Económico, cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio, dejando totalmente claro que la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo¹⁵, sin necesidad de que la empresa cuente con centro en territorio vasco.

Tal es así que, como ha señalado la DGT, desde el momento en el que un contribuyente comienza a trabajar en un centro situado en territorio fuera del País Vasco es la Administración Tributaria del territorio común la competente para recaudar las retenciones del trabajo personal¹⁶ y que incluso, aunque los trabajadores estuviesen adscritos a centros de trabajo situados en el País Vasco, si el lugar de trabajo efectivo es fuera del País Vasco, en aquel caso era la zona de Madrid, la Administración competente para la exacción de las retenciones correspondientes a los trabajos realizados será la Administración del Estado¹⁷.

Como hemos dicho anteriormente, este punto de conexión es independiente de que el contribuyente resida o no en el País Vasco, del tipo de trabajo de que se trate (al menos a priori no se indica si es sólo para trabajos realizados en el sector privado o también en el sector público), y de cuál sea la residencia del pagador del rendimiento (que deberá ingresar correctamente el importe de las retenciones en la Administración competente). A tratarse de una regla general es aplicable siempre que no haya una norma específica que establezca otro punto de conexión.

Esta regla general no ha cambiado en la reforma de 2017, y realmente no debiera plantear problemas de aplicación, pues es lo suficientemente clara al efecto: si el trabajo o el servicio se realiza en el País Vasco (acreditado por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho: espacio efectivo en el que se realiza el trabajo, horarios, plan de trabajo, puesto o tarea desempeñada...), y no se establece específicamente una excepción al respecto, la normativa aplicable y la recaudación del importe de la retención corresponderá a la Diputación Foral del territorio en el que se haya realizado o prestado el servicio en cuestión.

A partir de aquí, ¿qué nos encontramos? Por un lado, con una serie de supuestos que intentan precisar esa regla general pero lo que hacen es introducir un nuevo punto de conexión que determina que, la norma extienda su ámbito de aplicación a determinados casos que quedarían al margen de su aplicación o plantearían importantes dudas de

¹⁵ Vid. Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa n.º 353/2016, de 12 de enero de 2017, y n.º 297/2010, de 2 de febrero de 2012.

¹⁶ Vid. Consulta General DGT 0533-04, de 5 de marzo de 2004.

¹⁷ Vid. Consulta DGT V0741-09 de 8 de abril de 2009, donde se indica de forma clara que, si el trabajo no se presta en el País Vasco, es la Hacienda estatal la competente para la exacción de las correspondientes retenciones por rendimientos del Trabajo personal.

no existir esta segunda regla que va a determinar que sea la *ubicación del centro de adscripción del trabajador* el punto de conexión que se aplique en determinados supuestos que han venido generando conflictos con la anterior normativa. En este sentido hemos de indicar que las modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 precisan mejor los supuestos a los que se aplica esta nueva regla o punto de conexión, lo cual vendrá a solucionar anteriores situaciones conflictivas, y además, introduce nuevos supuestos a los que resultará de aplicación la citada regla, incrementando como hemos señalado, la recaudación que por este concepto irá a parar a las respectivas Haciendas Forales.

Por otra parte, nos encontraremos con una excepción a la regla general, que se contiene en el apartado dos del art. 7 del Concierto Económico, aplicable a las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado, cuya exacción corresponderá a la Hacienda estatal.

2.2. Precisiones a la regla general: «ubicación centro de trabajo de adscripción del trabajador»

2.2.1. TRABAJOS REALIZADOS EN TERRITORIO COMÚN Y VASCO

El párrafo segundo del art. 7.uno a) del Concierto Económico se refiere a un supuesto muy frecuente en una sociedad como la actual con una gran movilidad laboral, que determina que la realización del mismo trabajo o la prestación del mismo servicio no se lleve a cabo en un único espacio físico durante todo el tiempo que el trabajador tiene una vida laboral activa. De ello es consciente el legislador que, desde la primera redacción del artículo 7 del Concierto Económico, se refiere expresamente al supuesto en el que de forma simultánea «los trabajos o los servicios se prestan en territorio común y vasco», precisando cuál será en este caso el punto de conexión aplicable, en caso de que no pueda aplicarse efectivamente la regla general, sin tener en cuenta la residencia del trabajador o del pagador de las citadas rentas. Entiéndase que si el trabajador realiza trabajos diferentes, unos en territorio vasco y otros en territorio común, esta regla que ahora comentamos no resulta de aplicación, sino que habrá que atender a la regla general, que determinará que por los trabajos prestados en el País Vasco, sea la Diputación Foral competente por razón del territorio la que se encargue de su exacción, y por los que se presten en territorio común, sea la AEAT la que procede a ella.

Realizada esta apreciación, hemos de señalar que en este apartado el cambio introducido, a nuestro juicio, es ciertamente relevante al comparar la redacción actual con la redacción inicial del art. 7 del Concierto Económico del año 2002, porque en aquella primitiva redacción se establecía que: «en el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que

los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador». Es decir, en la medida en que la realización del mismo trabajo no siempre se lleva a cabo dentro del País Vasco pues también se realiza en territorio común, se dificulta considerablemente la determinación del lugar exacto en el que se realiza el trabajo, estableciéndose originariamente una presunción *iuris tantum* de que si en el País Vasco se ubicaba el centro de trabajo al que estuviese adscrito el trabajador, la Hacienda foral iba a ser la competente para la exacción de las retenciones correspondientes a dicho trabajador.

En varias Consultas la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Vasco se ha ocupado de precisar algunas cuestiones en relación con la aplicación de la regla del art. 7 uno a) del Concierto Económico, poniendo de manifiesto que en muchos casos —debido a la existencia de la presunción— el problema se trasladaba a la necesidad de acreditar la adscripción del trabajador a un centro de trabajo concreto (por ejemplo, atendiendo a criterios de dependencia orgánica), y a que éste tuviese la condición de ser un centro de trabajo real, no considerándose un almacén, como centro de trabajo, considerando que solo existe un centro de trabajo en sentido estricto, que es la sede, oficina y almacén de la empresa, que si está situada en el territorio foral sería a ese centro al que se hallarían adscritos todos los trabajadores de la empresa, aunque sólo se acercaran a él para cuestiones de formalización de contrato o de formación¹⁸.

La casuística estaba servida, como claramente se pone de manifiesto en la Consulta CCEN n.º 355/2016, de 1 de marzo de 2017, en la que se distinguen tres supuestos ante la cuestión planteada por una empresa de trabajo temporal (ETT) con domicilio social en Cantabria que, sin tener centro de trabajo en el País Vasco, cede personal a empresas radicadas en el País Vasco, planteándose distintas situaciones en función del tipo y lugar de trabajo prestado por dichos trabajadores cedidos, de manera que si:

- «prestán sus servicios en los centros de las empresas usuarias, ubicados bien en Guipúzcoa, bien en Vizcaya: aplicación de la regla general establecida en el citado artículo 7. Uno a) del Concierto según la cual la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio de acuerdo con normativa foral que resulte de aplicación, ya que los servicios se prestan en territorio vasco».
- los trabajadores cedidos son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco: aplicación de la regla general establecida en el citado artículo 7. Uno a) del Concierto, que determina que será la Diputación

¹⁸ Vid. Consulta CCEN n.º 309/2012, de 21 de marzo de 2012, en relación con la aplicación de la regla del art. 7 uno, a) segundo párrafo para los casos en los que no sea posible determinar el territorio en el que presta sus servicios un empleado, en los que se presume, salvo prueba en contrario, que su trabajo se desarrolla en el lugar donde se encuentre ubicado el centro de trabajo al que se encuentre adscrito.

Foral competente por razón del territorio de acuerdo con la normativa foral que resulte de aplicación.

- c) los agentes comerciales prestan servicios en todo el territorio nacional: será aplicable la presunción establecida en el artículo 7.Uno a), de manera que, salvo prueba en contrario, se entenderá que los servicios se han prestado en territorio vasco por ser éste el territorio *donde se ubican los centros de trabajo de adscripción de los trabajadores*»(la cursiva es nuestra)

También en la Consulta n.º 339/2015, de 11/07/2016, acordada por la CCEN se vuelve a aplicar la presunción para el supuesto de una empresa, que dejará de tener el centro de trabajo en Bilbao, y pasará sólo a tener un centro ubicado en Barcelona. En este caso, se aplicará la regla del art. 7 uno a), por la cual será competente la Administración del territorio común en la medida que los trabajadores pasen a estar adscritos al centro de Barcelona, aunque realicen trabajos en el País Vasco¹⁹.

Como tratamos de poner de relieve, al recogerse en la redacción original del art. 7 CE una presunción *iuris tantum*, que podía destruirse si se demostraba a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho, que el centro al que estaba adscrito el trabajador no estaba ubicado en dicho territorio foral, la aplicación del punto de conexión correcto no resultaba nada fácil, generando un alto grado de conflictividad entre las Administraciones implicadas en ello, ya que ambas trataban de asumir para sí las competencias en materia de recaudación e ingreso de las retenciones. Es por ello, que algunos de estos conflictos han tenido que resolverse a través de resoluciones de la Junta Arbitral que en la mayoría de las ocasiones no discutían el punto de conexión, que estaba claro, sino el medio de prueba aportado para hacerlo efectivo, decantándose por atender al *lugar exacto recogido en el contrato de trabajo como centro de adscripción del trabajador*²⁰.

Es el caso de la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 23/2011, de 4 de noviembre de 2011 que resuelve un conflicto planteado por la DFG, contra la Administración Tributaria del Estado, sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos del trabajo personal practicadas por un obligado tributario (retenedor) a cuenta del IRPF de dos trabajadoras que realizaban trabajos dentro y fuera del País Vasco. Volvemos a encontrarnos con la aplicación del segundo párrafo del art. 7 uno letra a) del Concierto Económico, es decir, traba-

¹⁹ En un mismo sentido Consultas CCEN n.º 283/2008, de 18 de diciembre de 2008; n.º 271/2009, de 29 de julio 2009; n.º 226/2003, de 20 de febrero 2003. También la DGT en contestación a Consulta Vinculante 3242-16, de 11 de julio de 2016, reproduce este mismo criterio interpretativo de la regla del art. 7 uno a) del Concierto Económico.

²⁰ Así podemos citar la Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico 03/2011 y 04/2011, ambas de 21 de febrero de 2011, que dirimen el conflicto planteado entre la Diputación Foral de Gipuzkoa (en adelante DFG) y la AEAT, en relación con la competencia para la recaudación y cobro de las retenciones por rendimientos de trabajo personal, en el caso de unos trabajadores adscritos a unos centros de trabajo ubicados en el Territorio histórico de Gipuzkoa, en el que queda probado la adscripción de los mismos al territorio situado en el País Vasco.

adores que prestan sus servicios en el País Vasco y territorio común, llegando a la conclusión por la Resolución de Junta Arbitral, ratificada por la STS de 25 de septiembre de 2013 (rec. 34/2012), de que dado que en el citado artículo lo que se establece es una presunción *iuris tantum*, que requiere de las pruebas correspondientes que acrediten que el centro de trabajo al que está adscrito el trabajador está ubicado en el País Vasco, han faltado las citadas pruebas que debería haberse ocupado de aportar la Hacienda foral, pues en el contrato de trabajo de las trabajadoras se hace constar expresamente que el lugar de prestación de los servicios de las trabajadoras es el centro de trabajo ubicado en Barcelona, de manera que pese a que se aportan escritos que demuestran una cierta adscripción al centro ubicado en Gipuzkoa, la referencia expresa en el contrato de su adscripción a Barcelona hace que decaiga cualquier intento por hacer que la competencia en materia de retenciones a cuenta sea de la Hacienda foral.

De forma clara y contundente el Tribunal Supremo en la sentencia 25 septiembre de 2013 (FD 7) concluye que, aunque coexistan centros de trabajos en diferentes ubicaciones, y ello permita que los trabajadores puedan prestar servicios también en el centro ubicado en Gipuzkoa, o en otros centros situados en el territorio común, *«la preferencia del de Barcelona para decidir la cuestión no puede ser puesta en duda. En primer lugar, porque así consta en el contrato de trabajo, por lo que su eventual inexactitud se debió hacer constar mediante la rectificación pertinente del contrato de trabajo. En segundo lugar, la concurrencia del centro de trabajo en San Sebastián no puede prevalecer sobre la designación hecha en el contrato de trabajo pues es reconocida que la prestación de trabajos no solo se lleva a cabo en San Sebastián, sino también en otros lugares. Es precisamente, esta prestación de servicios en distintos lugares, lo que obliga a considerar el punto de conexión «centro de trabajo al que está adscrito el trabajador» previsto en el artículo séptimo apartado Uno párrafo a) del Convenio. Por último, la irrelevancia del domicilio de los trabajadores es evidente pues lo decisivo no es el domicilio de estos, como hemos razonado, sino el centro de trabajo al que se encuentran adscritos»*. Como queda patente, la importancia de que en el contrato de trabajo se especifique de forma clara la adscripción a un centro de trabajo concreto es prueba suficiente para considerar competente en materia de retenciones a la Hacienda foral o estatal.

¿Qué novedades se han introducido en este artículo en la Ley 10/2017? ¿Servirán para solucionar este tipo de conflictos generados con la anterior regulación? Lo primero a indicar es el cambio importante introducido en la redacción del mismo, porque aunque se sigue haciendo referencia a trabajos o servicios realizados en territorio común y vasco, ahora se introduce una referencia también a los casos en los que no se pueda determinar el lugar en el que se realicen estos, eliminándose la presunción (es decir, la necesidad de probar el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo realizado), y estableciendo como punto de conexión, el territorio en el que está ubicado el centro de trabajo en el que se encuentra adscrito la persona trabajadora.

La redacción actual del segundo párrafo del art. 7 uno a) del Concierto Económico, como ya hemos indicado anteriormente, queda de la siguiente manera: *«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».

¿Qué consecuencias se derivan de esta redacción? Entendemos que supone una clara ruptura respecto de la redacción anterior, ya que en los casos indicados no es necesario probar cuál es el lugar efectivo en el que se hayan realizado los trabajos o servicios, bastará acreditar que el centro al que está adscrito el trabajador se sitúa dentro o fuera del País Vasco, por lo que el elemento fundamental que deberá tenerse en cuenta será el contrato de trabajo y los datos contenidos al efecto en él, en relación con la adscripción del trabajador a un centro de trabajo concreto con una localización expresa en el País Vasco o fuera de él. De manera que el centro pagador de la renta en los casos en los que el trabajador está adscrito a un centro ubicado en el País Vasco, tendrá que realizar el ingreso de las retenciones en la Diputación Foral competente aplicando la normativa aprobada por la Norma Foral correspondiente, independientemente de que posteriormente el pago de la obligación principal se realice en la Administración que corresponda en función de la residencia del contribuyente, ya que —como hemos analizado— no siempre el lugar de trabajo coincide con la residencia del contribuyente.

La desaparición de la presunción en la nueva redacción del párrafo segundo del artículo 7 uno a) del Concierto Económico, determinará que el elemento fundamental a controlar a partir de ahora para evitar posibles fraudes sea el contrato de trabajo en sí, que deberá especificar la adscripción a un centro preferente ubicado en el País Vasco o fuera de dicho territorio, sin tener en cuenta otros elementos, siempre y cuando se realicen trabajos de forma simultánea dentro y fuera del País Vasco. En caso de que un trabajador estuviese adscrito a dos centros de trabajo de forma temporal, entendemos que habría que atender al contrato de trabajo y en función de lo allí establecido, sería competente para la exacción de las retenciones la Administración correspondiente al período en el que el trabajador estuviese adscrito al centro ubicado en su territorio o de forma proporcional en función de las operaciones realizadas en cada territorio (algo similar a lo que ocurre en el apartado c) del art. 7. Uno del Concierto Económico). Si bien es cierto, que no se establece nada expresamente al respecto.

2.2.2. TELETRABAJO, TRABAJOS O SERVICIOS PRESTADOS EN EL EXTRANJERO, AGUAS INTERNACIONALES O EN EL MAR TERRITORIAL COMPETENCIA HACIENDA FORAL

La Ley 10/2017, ha añadido un tercer párrafo al art. 7 uno a) del Concierto Económico, recogiendo una serie de supuestos que hasta ahora no se mencionaban y, por tanto, quedaban bajo la competencia de la Hacienda estatal, salvo que pudiera resultarles de aplicación la antigua presunción del párrafo segundo del art. 7 uno a) del Concierto Económico redacción 2002.

Como muestra de esta dificultad podemos citar la reciente Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, 6/2018, de 28 de junio de 2018, que resuelve el conflicto planteado entre la Administración estatal y la DFB, en relación con la competen-

cia en materia de retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de una empresa con domicilio social en el País Vasco y dedicada a la realización de estudios y explotaciones submarinas con trabajos de buceo, instalaciones y reparaciones de equipos en el mar, cuyos trabajadores prestan servicios a bordo de un buque, con puerto base en Murcia. Aunque desde las instituciones del Concierto, se pretendía hacer valer el criterio de la «ubicación del centro de adscripción de los trabajadores», que suponía que la Administración competente fuese la DFB, desde la Administración del Estado (concretamente la Dirección General de Coordinación Financiera con las CCAA y con las EELL) se indicaba que «dado que tanto el Concierto Económico como el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra son normas en las que se determinan expresamente las competencias de los territorios forales, y por lo tanto, todo aquello que no figure de manera explícita en el Concierto o Convenio es competencia estatal».

El problema resultaba ciertamente complejo, pues se distinguía entre aquellos trabajadores que prestaban exclusivamente sus trabajos en el mar, entendiéndose por parte de la Administración del Estado que ni el mar territorial ni las aguas internacionales forman parte de los territorios históricos, por lo que las retenciones siempre eran competencia de la Administración del Estado. Y aquellos otros trabajadores que prestaban sus trabajos en el mar y en tierra firme, en cuyo caso sí podía resultar de aplicación la regla de la «ubicación del centro de adscripción de trabajador», considerando el buque como centro de trabajo y ubicar éste en su puerto base.

En la citada Resolución de la Junta Arbitral se hace referencia a la STS número 6730/1998, de 14 de noviembre 1998, que abordó la concreta cuestión de qué Administración —la estatal o la foral de Bizkaia— resultaba competente para exaccionar las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores miembros de las tripulaciones de buques que realizaban travesías internacionales, empleados de una compañía naviera domiciliada en Bizkaia. En aquel momento la redacción vigente del Concierto era la de 1981, con puntos de conexión distintos a los de la regulación objeto del conflicto planteado. Pero a efectos de interpretación, el TS (FD 3.º) llegó a la conclusión de que la competencia aplicando dichos criterios que no se referían expresamente a este supuesto concreto ni en favor del Estado ni de la Hacienda foral, pero que tomaban en consideración la residencia habitual del trabajador como regla general, y el domicilio fiscal del retenedor siendo estos el País Vasco, era de la Hacienda foral.

Ahora bien, en la redacción vigente cuando se plantea el conflicto (dada por la Ley de 2002), la regla general de atribución de las competencias en materia de retenciones no incluye referencia a la residencia del País Vasco, y aunque en materia de aguas internacionales existe un vacío legislativo, la Junta Arbitral entiende que «al igual que el Tribunal Supremo resolvió entonces la cuestión acudiendo a las reglas generales del Concierto Económico sobre atribución de competencias exaccionadoras del IRPF y de sus retenciones a cuenta, inclinándose conforme a la normativa entonces vigente, por la del domicilio del retenedor, dicho vacío puede resolverse ahora recurriendo a dichas reglas generales, que en la redacción del Concierto vigente al tiempo de plantearse este conflicto dan una especial relevancia al lugar de prestación de los servicios y al

de ubicación del centro de trabajo». Por ello, y al tratarse de un trabajo prestado en un buque, que a efectos de la legislación laboral española se considera centro de trabajo y se atribuye una ubicación en tierra, que en este caso será el puerto base localizado en Murcia, resultará de aplicación la regla general del entonces vigente artículo 7 del Concierto Económico, por la que las retenciones se considerarán de competencia de la Administración del Estado pues la que corresponde a la ubicación del centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador, que salvo prueba en contrario, será el buque «ya que al desarrollarse la función a bordo del mismo no es razonablemente concebible que el trabajo, se preste en lugar distinto de dicho centro».

Tras la reciente modificación del artículo 7 uno a) del Concierto Económico, expresamente se incluye en un tercer párrafo la referencia a casos, como el anteriormente mencionado, que se producen con bastante frecuencia en el territorio vasco por las especiales características que estos sectores de la economía tienen en aquellas tierras y que van a resolver las dudas que se generaban ante la situación de vacío legislativo existente anteriormente. El nuevo apartado queda redactado de la siguiente manera: «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».

Al establecerse como punto de conexión la ubicación del centro de trabajo de la persona trabajadora, ello determinará que la Administración competente sea la Diputación Foral correspondiente si dicha ubicación se localiza en el País Vasco, independientemente de que el trabajo se realice fuera del territorio foral por sus especiales características y de cuál sea el domicilio o residencia habitual del propio trabajador o del pagador de la renta. El elemento fundamental es el contrato de trabajo y las especificaciones que se realicen en el mismo. Creemos que la adopción de este nuevo criterio puede suponer un incremento del ingreso de cantidades por retenciones en este tipo de trabajos, pues puede afectar a un buen número de trabajadores del mar y de empleados de empresas vascas que de forma efectiva realizan sus trabajos fuera del territorio vasco pero que, al estar adscritos a centros de trabajo ubicados en el País Vasco, ahora serán competencia de la Hacienda Foral.

2.3. Reglas especiales

2.3.1. PENSIONES Y HABERES PASIVOS: «RESIDENCIA HABITUAL DEL PERCEPTOR»

Es el apartado uno b) del art. 7 del Concierto Económico el que establece que en el caso de las retenciones por rendimientos «procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades», corresponderán a la

Diputación Foral correspondiente «cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco».

En ese caso, se mantiene la redacción inicial del apartado, ya que la Ley 10/2017 no ha introducido ningún cambio, de manera que el punto de conexión coincide con el establecido para la sujeción al impuesto del propio contribuyente, (residencia habitual en el País Vasco) con lo que el importe de la cuota y el de las retenciones corresponderán en estos casos a la misma Administración.

En este sentido y aplicando la regla especial contenida en el art. 7 uno b) del Concierto Económico, se ha pronunciado en varias ocasiones la CCEN, por ejemplo, en casos de funcionarios jubilados por incapacidad permanente total con residencia en el Territorio Histórico de Vizcaya²¹, o en el caso de pensiones abonadas por la Mutualidad Notarial, declarando competente la Diputación Foral del territorio en el que los perceptores de las rentas tengan su residencia habitual²².

De igual manera se pronuncia la DGT, en relación con cantidades percibidas por un contribuyente con residencia en el País Vasco procedentes del rescate de la totalidad de derechos de Entidades de previsión social voluntaria, indicando que resulta de aplicación el artículo 7. Uno b) del Concierto Económico²³.

2.3.2. ADMINISTRADORES Y MIEMBROS CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN: «ENTIDAD PAGADORA DOMICILIADA FISCALMENTE EN EL PAÍS VASCO»

Tampoco se incluyen modificaciones en la Ley 10/2017, para este supuesto regulado en el apartado c) del art. 7. uno del Concierto Económico, referido a las retenciones por «las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos», en cuyo caso, si la entidad pagadora tiene su domicilio fiscal en el País Vasco, será competente la Hacienda foral para exigir las retenciones derivadas de dichas rentas.

Continúa el citado precepto estableciendo que «tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Socie-

²¹ Vid. Consulta CCEN n.º 242/2005, de 31 de marzo de 2005, en relación con funcionaria, residente en el Territorio Histórico de Vizcaya, transferida de la Administración Central al Gobierno Vasco, que ha sido declarada en situación de jubilación por incapacidad permanente total, considerando respecto a las retenciones que, en su caso, deban practicarse sobre las pensiones de régimen de clases pasivas sería de aplicación el artículo 7.Uno.b) del Concierto Económico, según el cual se exigen, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el preceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.

²² Vid. Consulta CCEN n.º 236/2004, de 11 de mayo de 2004 en relación con las pensiones abonadas por la Mutualidad Notarial, declarando competente la Diputación Foral del territorio en el que estos tengan su residencia habitual.

²³ Vid. Consulta DGT V0890-05, de 18 de mayo 2005.

des. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante, lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción».

En este caso, habrá que acudir al artículo 15 del Concierto Económico en el que se establece que la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde de forma exclusiva a las Diputaciones Forales cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros (antes de la reforma el límite se establecía en 7 millones de euros). En el caso de que los sujetos pasivos realicen un volumen de operaciones en el ejercicio anterior que hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán (también antes la cifra era la de 7 millones de euros), cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, la exacción del IS corresponderá a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

2.4. Excepción de la regla general del lugar de realización del trabajo en el País Vasco

2.4.1. RETENCIONES DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO QUE PRESTAN SUS SERVICIOS EN EL PAÍS VASCO: «COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO»

El apartado dos del art. 7 del Concierto Económico en su párrafo primero, desde la redacción inicial, viene estableciendo una excepción a la regla general, que se mantiene tras la reforma de 2017, según la cual «corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado». Es decir, con este artículo el Concierto Económico se aparta de la regla general del art. 7 uno a), según la cual el punto de conexión para la determinación de la Administración competente en materia de retenciones por trabajo es la realización del trabajo o prestación del servicio en el País Vasco, aplicable en tanto que no se establezca alguna regla especial, tanto para trabajos realizados en el sector privado como en el público²⁴.

²⁴ La Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, es más explícita y en su art. 10 en la redacción dada por la Ley 25/2003 de 15 de julio, indica expresamente que las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su

Con la excepción contenida en el párrafo primero del art. 7.dos del Concierto Económico, en el caso de rendimientos abonados por la Administración del Estado para trabajos realizados en el País Vasco, se establece un nuevo punto de conexión que determina de forma excepcional que la competencia para la exacción de las retenciones, en estos casos, corresponderá a la Administración del Estado. Por tanto, la regla general en el caso de retribuciones procedentes de la Administración por trabajos prestados en el País Vasco sólo será aplicable para la Administración foral y local y, como seguidamente veremos, para el caso de las retribuciones de organismos autónomos y de la Administración institucional del Estado que operan en el País Vasco²⁵.

La atribución de esta competencia a la Administración que satisface las retenciones encuentra su explicación en el propio funcionamiento de la retención, ya que es la propia entidad que satisface el pago de las rentas, la que detrae para sí el importe de la retención, a través del sistema de anotación en cuenta, evitando la complejidad que supondría que posteriormente tuviera que proceder a realizar el ingreso en la otra Administración. Con esta excepción, se produce una reserva general de competencia para la Administración General del Estado, que al tratarse de una excepción deberá ser interpretada en términos estrictos.

En este sentido se manifiesta el Tribunal Supremo en la ST de 17 de abril de 2018 (Rec. 389/2017) concretamente en el FD 4.º, al señalar expresamente que «la atribución al Estado de la competencia que establece el artículo 7.2, párrafo primero, constituye una excepción a la regla general del art. 7.1, y, por ende, ha de ser objeto de una interpretación estricta», en el sentido de que sólo es predicable de la Administración General del Estado, esgrimiendo una serie de razones que avalan tal consideración, que reproducimos literalmente pues nos servirán posteriormente para la interpretación que debemos dar al párrafo segundo del art. 7.2 del Concierto Económico:

«a) La facultad y, a un tiempo, el deber de retener (art. 7) guardan relación de accesoria y subordinación con el deber de contribuir por el IRPF y con la potestad de exigirlo (art. 6), que es el ámbito objetivo que debe presidir toda exégesis del artículo 7.

b) En tal medida, la asignación a la Administración del Estado de las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado, es una excepción a la regla general del artículo

propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan: «b) Las retribuciones correspondientes a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa de la Comunidad Foral y de las entidades locales de Navarra y de sus organismos autónomos».

²⁵ Así lo argumenta la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local en las alegaciones que se recogen en la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 15/2016, de 28 de julio de 2016 (FD 4), y en un mismo sentido en la Resolución de 24/2014 de 24 de julio de 2016.

7.1, puesto que extrae o excluye del ámbito propio de éste situaciones o casos que en principio están incluidos en él —pues también proceden de trabajos o servicios que se prestan en el País Vasco; o de pensiones o haberes pasivos al funcionario receptor con residencia habitual en el País Vasco.

c) El propio enunciado del párrafo primero del repetido artículo 7.2 refuerza esa idea, pues comienza con la adversativa «No obstante lo dispuesto en el apartado anterior», lo que significa, en un sentido puramente gramatical, que estamos ante una excepción a la regla general, pues como tal lo ordena la norma.

d) No se agotan en ello los argumentos de índole puramente literal o gramatical, que se atiende al sentido propio de las palabras. El párrafo que nos ocupa contiene dos veces el término Estado, uno para nombrar a la Administración competente —la Administración del Estado— y otro para definir el ámbito objetivo y subjetivo de la excepción, para ceñirlo a "...los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado". Ambas referencias lo son, según nuestro parecer, a una misma organización o Administración pública, la del Estado, pues se trata de expresiones sinónimas, la segunda de las cuales no menciona en su integridad la denominación completa para evitar su reiteración en el texto.

e) Junto a tal interpretación gramatical, convive en el mismo sentido otra de orden sistemático: las continuas referencias que en la LCE se efectúan al Estado se refieren, por lo general, a la Administración del Estado (esto es claro si se leen, al efecto, la Exposición de Motivos y los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley aprobatoria, por citar sólo los más caracterizados), de modo que, en la propia configuración de la Ley, ambos términos son utilizados de forma general y continua como equivalentes.

f) Si la voz Estado incluida en el inciso final del párrafo que ahora nos ocupa comprendiera, con el carácter general que predica para él el escrito de demanda, no sólo a la Administración General del Estado en un sentido estricto —como es el que deriva del artículo 1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (en siglas, LOFAGE), o del artículo 1.2, a) y b) de nuestra Ley jurisdiccional reguladora— sino, con un carácter más amplio, a la Administración así definida más los entes u organismos que constituyen la denominada Administración institucional, en tal caso carecería por completo de sentido y razón la cita nominal, como excepción de la excepción, de los Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales (en la redacción primitiva del artículo 7.2, párrafo segundo, LCE).

g) Tal desorden clasificatorio nos llevaría, en la tesis actora, a asimilar a la Administración del Estado —a los efectos del régimen de retenciones que examinamos— todos los organismos, entidades o formas de personi-

ficación que, a su vez, no fueran organismos autónomos o entidades públicas empresariales —o, para ser consecuentes con los argumentos de la demanda, los que no se denominasen como tales—.

h) En el uso de las reglas hermenéuticas comúnmente aceptables, el intérprete de la norma debe ser coherente, de suerte que no es dable predicar al unisono un concepto amplísimo de la noción de Estado (párrafo primero del artículo 7.2) y, al tiempo y sin razonar sobre los motivos de tal discordancia, promover que el ámbito objetivo de la excepción de la excepción (párrafo segundo) ha de ser riguroso y estricto, pues ninguna pauta o regla hermenéutica admisible permite tal interpretación».

Por todo ello, entendemos que esta excepción a la regla general que atiende al lugar de prestación del trabajo sólo resultará de aplicación para las retribuciones que correspondan a la Administración General del Estado en sentido estricto del término²⁶, sin extenderse como seguidamente veremos a la Administración institucional del Estado, cuestión que ha generado importantes conflictos interpretativos entre la Administración estatal y la Hacienda foral. A ellos nos vamos a referir en el siguiente apartado.

2.4.2. EXCEPCIÓN DE LA EXCEPCIÓN: «APLICACIÓN REGLA GENERAL DE LUGAR DE PRESTACIÓN DEL TRABAJO O SERVICIO» PARA LAS RETENCIONES DE EMPLEADOS DE ORGANISMOS AUTÓNOMOS Y DE LA ADMINISTRACIÓN INSTITUCIONAL DEL ESTADO

Como acabamos de indicar este segundo párrafo del art. 7.2 del Concierto Económico ha sido uno de los que más discrepancias ha generado entre la Administración del Estado y la Hacienda foral pues, desde la redacción dada por la Ley 12/2002, de 23 de mayo²⁷ —que afortunadamente se ha visto modificada por la Ley 10/2017—, ha ve-

²⁶ Vid. Consulta CCEN n.º 316/2012, de 20 de noviembre de 2012, en relación con la Administración competente y normativa aplicable para la exigencia de retenciones a cuenta del IRPF de rendimientos del trabajo en el caso de trabajadores de organismos públicos de la Administración del Estado situados en la provincia de Bizkaia, considerando la aplicación del art. 7 Dos, párrafo primero del Concierto Económico, que supone que las retenciones practicadas por el Organismo público 1 al abonar los salarios a sus funcionarios deben calcularse aplicando la normativa estatal sobre retenciones (lo que incluye la modificación del Real Decreto Ley 20/2011), sin perjuicio de la posterior regularización en la declaración correspondiente del IRPF que los interesados presenten a la Diputación Foral en cuyo territorio tengan su residencia habitual. Esto significa que las mayores retenciones que se les practiquen debido a lo anterior darán lugar a un menor ingreso (menor cuota diferencial positiva) o a una mayor devolución (mayor cuota diferencial negativa) en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF. Véase también Consulta CCEN n.º 214/2001, de 5 de abril de 2001, en relación con funcionarios de la Administración del Estado (referida a la redacción del Concierto de 1981).

²⁷ En la redacción original del Concierto Vasco, Ley 12/1981, de 13 de mayo, no se recogía esta excepción ya que el artículo 10.uno segunda, reservaba para la Administración del Estado retenciones «relativas a las retribuciones que, con el carácter de activas o pasivas, perciban los funcionarios y empleados

nido planteando dudas en relación a qué tipo de entes de la Administración institucional del Estado se entienden incluidos en la citada norma y les resulta de aplicación la regla general por la cual la competencia de la exacción de las retenciones es del ente pagador en función del lugar en el que se presta el servicio, rompiendo la excepción que solo resulta aplicable en el caso de la Administración del Estado en sentido estricto y volviendo a la regla general contenida en el art. 7 uno a) del Concierto Económico. En nuestra opinión, la modificación del citado artículo era necesaria y ha venido a poner orden en una materia que ha evolucionado en la normativa administrativa de forma más rápida que en las normas tributarias, generando disfunciones que necesitaban ser solucionadas.

El problema no es en sí la aplicación de la regla general, sino la delimitación de los «entes pagadores» incluidos en el concepto complejo y difuso de Administración institucional del Estado que puedan verse afectados por dicha norma. Los conflictos surgen porque la Hacienda foral trataba de incluir en ese concepto de Administración institucional al mayor número de entes —independientemente de la forma o denominación con la que aparezcan en su normativa reguladora— para poder recaudar más ingresos por estas retenciones; y por su parte, la Administración estatal —al amparo de las sucesivas modificaciones de la normativa— trataba de reducir al máximo el concepto de Administración institucional del Estado, para integrar algunas entidades en el ámbito de la Administración estatal y así ser competente de la exacción de las retenciones derivadas de las retribuciones abonadas por ésta última. Creemos que con la nueva redacción del párrafo segundo del art. 7.dos del Concierto Económico se han clarificado muchos conceptos que a priori resultaban controvertidos.

a) Situaciones conflictivas generadas al amparo del artículo 7.dos. segundo párrafo del Concierto Económico, en la redacción original de la Ley 12/2002, de 23 de mayo

Para comprender el alcance de las situaciones conflictivas que se han producido hay que partir de la redacción inicial del art. 7 Dos, segundo párrafo del Concierto Económico que exceptuaba de la aplicación de la excepción que afecta a la Administración del Estado²⁸ solo a los «funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales». Teniendo en cuenta que en aquella fecha estaba vigente la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Ordenación y Funcionamiento de la Administración

del Estado en el País Vasco y los funcionarios y los empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos estatales y Entidades estatales autónomas».

²⁸ Algunos autores indican que estamos en presencia de «una excepción de la excepción», Vid. ALONSO ARCE, I., «Las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de los empleados de la Administración institucional del Estado», *Forum fiscal*, núm. 230, abril 2017, págs. 1-3; y ARMENTIA BASTERRRA, J., «Comentario a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por el Acuerdo de las Comisión Mixta de 19 de julio de 2017», *Forum Fiscal*, núm. 235, octubre 2017, págs. 1-19, en especial pág. 2.

General del Estado (LOFAGE), y que ésta al referirse a los organismos públicos sólo mencionaba en su art. 43.1, a los «organismos autónomos y a las entidades públicas empresariales»²⁹, se planteaba la duda de si, ante la aparición de nuevas entidades al margen de esas figuras iniciales tras cambios normativos en la regulación estatal, la norma referida era aplicable sólo a estas entidades expresamente mencionadas en el art. 7.dos segundo párrafo del Concierto Vasco, o si en realidad, se había aludido a estos dos organismos públicos identificando con ellos al conjunto de la Administración institucional del Estado

La primera de las Resoluciones de la Junta Arbitral que aborda una cuestión en relación con el citado art. 7 dos, párrafo segundo del Concierto Económico, es la Resolución 15/2016, de 28 de julio de 2016. En ella se resolvía un conflicto arbitral que traía su causa en la consulta tributaria formulada por la entidad «Trabajo penitenciario y formación para el empleo» en relación con las retenciones practicadas por el centro de trabajo situado en Bizkaia. Dicha entidad inicialmente se configuraba como organismo autónomo, por lo que entraba de lleno en la aplicación del artículo en cuestión, correspondiendo las retenciones a la Hacienda Foral de Bizkaia. Ahora bien, el problema se plantea cuando a partir de enero de 2014, dicho organismo como consecuencia de las modificaciones habidas en las normas de autoorganización de la Administración General del Estado³⁰, se transforma en una «entidad estatal de derecho público» de las previstas en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre General Presupuestaria en el art. 2, apartado 1, letra g), distintas a los «organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado» y de las «entidades públicas empresariales dependientes de la Administración General del Estado».

Ahora bien, como se indica en la Resolución de la Junta Arbitral, en su origen cuando se aprobó la modificación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, estaba vigente la LOFAGE, razón por la que se recoge la expresión allí contenida para hacer referencia a la «Administración institucional del Estado» mencionando expresamente en el artículo 43 LOFAGE a los «organismos autónomos y a las entidades públicas empresariales», que eran las entidades que se preveían en dicha legislación independientemente de que en normas

²⁹ Así es interpretado por varias consultas acordadas por la CCEN, como la Consulta n.º 249/2006, de 11 de octubre de 2006, referida a las retenciones a los trabajadores de un organismo autónomo cuyo centro de trabajo se sitúa en Baracaldo, señalando como competente para la exacción de las retenciones a la Diputación Foral de Bizkaia. En un mismo sentido véase Consulta n.º 244/2005, de 5 de julio 2005, en este caso en relación con la DFA; consulta n.º 237/2004, de 12 de mayo de 2004 en relación con un centro penitenciario de Álava.

³⁰ Vid. Disposición adicional Octogésima séptima, de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. Como seguidamente veremos también la Ley 40/2015, de 1 de octubre del Régimen Jurídico del Sector Público, va a avanzar considerablemente en la estructura de la Administración institucional del Estado, realizando una nueva clasificación de los entes que la integran en el artículo 84.1.

posteriores se empieza a hacer alusión a otro tipo de entes que forman parte también de la Administración Institucional del Estado.

Pero como acertadamente recoge la Junta Arbitral (FD 6), el hecho de que la Administración estatal decida de forma unilateral transformar un organismo autónomo (afectado por la excepción del art. 7 dos segundo párrafo del Concierto Económico) en una nueva categoría de entidad que no encaja en la figura de organismo autónomo ni entidad pública empresarial, ni agencia estatal³¹, en el marco de un pacto como es el Concierto Económico, no puede dar lugar a que unilateralmente se determine el cambio de la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo, alterando el equilibrio derivado de los acuerdos existentes previamente³². Por ello, la Junta Arbitral realiza una interpretación atendiendo al contexto histórico en el que se redactó la norma y a su teleología y considera que es la Hacienda Foral Vasca la encargada de la exacción de las retenciones de la citada entidad por los trabajos realizados en el País Vasco, cuando era organismo autónomo, por supuesto y cuando después adopta la forma de «entidad estatal de derecho público»³³, sin perjuicio de indicar la necesidad de que se proceda de forma bilateral a adaptar expresamente el texto del CV a la nueva organización administrativa del Estado.

La segunda Resolución de la Junta Arbitral referida al párrafo segundo del art. 7 dos del Concierto Económico, es la R-4/2017, de 6 de febrero, recientemente ratificada por la STS de 17 de abril de 2018 (rec.389/2017). En este caso el conflicto se planteaba en relación con la Mutualidad de Funcionarios Civiles del Estado (MUFACE), por parte de la Administración del Estado que consideraba, dado que MUFACE pertenece a la ca-

³¹ En la Reforma del Concierto Económico operada por el anexo de la Ley 28/2007, de 25 de octubre se añade la Disposición transitoria décima para dar cabida a las «Agencias» estableciendo al respecto: «Cuando, conforme a la disposición adicional quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 7 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales». Vid. Consulta n.º 296/2010, de 1 de septiembre de 2010, acordada por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (art. 64 del Concierto Económico), que considera que dado que la consultante se creó en virtud de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de Agencias y no como resultado de la transformación prevista en la Disposición Adicional Quinta de la misma Ley, no resultan de aplicación las Disposiciones Transitorias Décima del Concierto y Duodécima del Convenio y, en consecuencia, la competencia exactora de las retenciones corresponde al Estado.

³² Según establece la Disposición adicional segunda del Concierto Económico, en su apartado segundo: «En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento».

³³ Véase la síntesis recogida por ALONSO ARCE, I., cit., 2017, pág. 2.

tegoría de organismo público distinto de los organismos autónomos y entidades públicas empresariales, que debía entenderse como parte de la Administración del Estado siendo competente la Hacienda estatal para la exacción de las retenciones por las retribuciones de su personal³⁴.

Frente a esa postura la Hacienda foral defiende su derecho a la exacción de las retenciones derivadas de los funcionarios adscritos a las oficinas de la MUTUA en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, y que prestan sus servicios en el País Vasco (es decir, aplicación de la regla general inicial del art. 7.1 a) del Concierto Económico: prestación del trabajo o servicio en el País Vasco), expresando que si bien es cierto que la Mutua no es exactamente ni un organismo autónomo ni una entidad pública empresarial, el hecho de que se le reconozca una naturaleza análoga a este tipo de organismos, impide su encaje en la idea de «Administración del Estado» a la que hace referencia la excepción del primer párrafo del art. 7 dos del Concierto Económico, resultando de aplicación el párrafo segundo del citado artículo que determina la competencia de la Hacienda foral.

La STS 17 de abril de 2018 (rec. 389/2017, FD 2.º) recoge los pormenores del conflicto y las alegaciones de las Administraciones concernidas por la competencia en disputa, reproduciendo los argumentos que aduce la DFB en defensa de su competencia en la exacción de las retenciones de los funcionarios de MUFACE que prestan servicios en el País Vasco, poniendo de relieve el carácter paccionado del Concierto Económico y la imposibilidad de vaciamiento unilateral por una de las dos partes, indicando al respecto:

«aquello que tiene naturaleza análoga no puede ser tratado de manera diferente, salvo que así esté regulado de forma expresa o que exista un motivo sólido que lo justifique. Y así, si hablamos de entidades esencialmente análogas a los organismos autónomos, o a las entidades públicas empresariales (y no a la Administración General del Estado), el tratamiento que habrá que otorgar a unas y otros deberá ser el mismo».

³⁴ En la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra, conflicto 14/2007, de 16 de diciembre de 2008, se planteaba el mismo conflicto en relación con las retenciones por el IRPF practicadas por MUFACE, aunque por aplicación del Convenio Económico entre el Estado y Navarra (aprobado por Ley 28/1990 en su redacción dada por la Ley 25/2003 de 15 de julio, art. 10), se alcanzaba una conclusión contraria a la que se va a adoptar en el País Vasco. Ello se debe a las diferencias existentes entre el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico con Navarra, en relación con la definición de los puntos de conexión, pues en el caso de Navarra, se dispone que las retenciones sobre rendimientos del trabajo de los funcionarios y del personal laboral, tanto de la Administración del Estado como de la Comunidad Foral, se exigen, conforme a su propia normativa, en función del sujeto (Estado o Comunidad foral) pagador de la retribución (art. 10.2 párrafo primero y art. 10.1. letra b), respectivamente). Y establece como excepción, únicamente para los organismos autónomos y entidades empresariales públicas del Estado, que sus retenciones se atribuyen a Navarra cuando así proceda por aplicación de los puntos de conexión previstos para cada tipo de retribución. El matiz es relevante en la medida en que la referida Resolución enfatizaba la regla general de atribución de competencia al pagador en el argumentario de su conclusión.

Por otra parte considera «que esta interpretación queda confirmada por lo dispuesto en el párrafo segundo del repetido artículo 7.Dos del Concierto, que más que una excepción a la regla especial recoge una aclaración a la misma, cuando señala que se exceptúa de dicha regla especial a los funcionarios y empleados de organismos autónomos y de entidades públicas empresariales (como categorías entonces generales, omnicomprensivas de toda la Administración Institucional del Estado). Y que no tendría ningún sentido excepcionar de la citada regla especial a los funcionarios y empleados de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales, en la medida en que tienen personalidad, jurídica propia, diferente de la del Estado; y no hacer lo propio con los trabajadores de otras entidades públicas, también con personalidad jurídica propia, y con mayor grado de autonomía funcional y de gestión que aquéllos. De lo contrario, dice la DFB, se permitiría al Estado vaciar unilateralmente de contenido el segundo párrafo del artículo 7.Dos del Concierto, por el simple mecanismo de atribuir a las entidades una forma jurídica distinta de la de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales», lo que como hemos señalado anteriormente iría en contra del carácter paccionado del CV.

La Junta Arbitral había reiterado la doctrina emanada en la anterior Resolución 15/2016³⁵, considerando que el análisis de la MUTUA como posible ente al que se le aplica la excepción del segundo párrafo del art. 7 dos del Concierto Económico, ha de realizarse en base a la legislación vigente en el momento de la redacción del concierto, es decir, la LOFAGE y la clasificación contenida en ella, considerando que «la correcta exégesis del apartado 2 del artículo 7 del Concierto exige atender al contexto histórico en el que se redactó y a su teleología, mientras no se proceda de forma bilateral a su expresa adaptación al nuevo texto legal. Adaptación que a juicio de esta Junta Arbitral resulta a todas luces necesaria para ajustar su redacción a la nueva normativa organizativa del Estado y evitar con ello la multiplicación de conflictos como el que es objeto de esta Resolución y el de similar naturaleza que dio lugar a la ya citada Resolución 15/2016, de 28 de julio, referente al Conflicto 24/2014 [...]»³⁶

Partiendo de estas consideraciones el TS (FD 5.º), realiza una interpretación restrictiva y rigurosa de la excepción contenida en el párrafo primero del art. 7.dos del Concierto Económico (anteriormente expuesta y recogida en el FD 4.º) y llega a la conclusión de que «como MUFACE no es una entidad pública empresarial, debe considerarse, por aplicación directa de la LOFAGE, un organismo autónomo, sin perjuicio de la interpretación de las normas configuradoras de su estatuto, que le son propias y

³⁵ Como indica ALONSO ARCE, I. (cit., 2017, pág. 3), en la Resolución 4/2017 se vuelven a recoger principios esenciales del régimen de Concierto Económico como «la imposibilidad de modificar unilateralmente los términos de la concertación, so pena de incurrir en un vicio de inconstitucionalidad por mermar la imagen reconocible de la foral que conforma el denominado por el Tribunal constitucional como núcleo intangible de la foralidad, y determinan otra serie de razones hermenéuticas para interpretar las reglas generales y sus excepciones, así como los distintos criterios que deben utilizarse para una correcta interpretación de las normas».

³⁶ Vid. FD 9.º Resolución Junta Arbitral 4/2017, de 6 de febrero 2017.

directamente aplicables, incluyéndose en el ámbito del artículo 7.2, segundo párrafo, de la Ley del Concierto Económico».

En el FD 6.º el TS, analiza la naturaleza del MUFACE, en base a la normativa que regula la citada entidad, determinando su configuración no como un organismo autónomo sino como una entidad gestora cuyo régimen jurídico se asimila a las Entidades gestoras de la Seguridad social, que —según la disposición adicional sexta de la LOFAGE— «deben ser consideradas como organismos autónomos, de suerte que la equiparación que intenta la demanda, lejos de excluir a MUFACE de los linderos del artículo 7.2, segundo párrafo, la incorpora plenamente a sus determinaciones».

b) Nueva redacción del segundo párrafo del art. 7 dos del Concierto Económico por la Ley 0/2017, de 28 de diciembre.

Del comentario de las dos Resoluciones analizadas se pone de manifiesto la necesidad de la modificación y adaptación del art. 7 dos, segundo párrafo del Concierto Económico a la nueva regulación organizativa de la Administración Institucional del Estado, que respetando el carácter paccionado del CV requería de un acuerdo bilateral, que es lo que se ha hecho realidad con la aprobación de la Ley 10/2017.

En efecto, en ambas resoluciones se indicaba que dicha adaptación «a juicio de esta Junta Arbitral resulta a todas luces necesaria para ajustar su redacción a la nueva normativa organizativa del Estado y evitar con ello la multiplicación de conflictos» como los que se venían produciendo hasta entonces.

La nueva redacción del segundo párrafo del art. 7.dos del Concierto Económico objeto de los citados conflictos, actualiza y concreta el conjunto de entes que conforman la Administración Institucional del Estado dando cabida a algunas de las nuevas realidades que han ido surgiendo a raíz de las distintas modificaciones introducidas en la regulación de este sector administrativo de características tan peculiares³⁷, determinando que en los casos en que abonen retribuciones a trabajadores adscritos a ese tipo de entidades situadas en el País Vasco, no será de aplicación la excepción contenida en el párrafo primero del art. 7.dos con lo que resultará de aplicación la re-

³⁷ El Real Decreto 696/2013, de 20 de septiembre, por el que se modifica el Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) la integración y gestión del Inventario de Entes del Sector Público Estatal, Autonómico y Local y su publicación como instrumento que garantice la ordenación, información, transparencia y control de las entidades del sector público. Pueden consultarse en el Inventario de entes del sector público (INVENTE), todos los entes que conforman la Administración Pública en sus distintos niveles territoriales, y expresamente en el ámbito institucional. (<http://www.pap.hacienda.gob.es/Invente/PagMenuPrincipal.aspx?oPz22lwMiQTV+B2KxkivUw==>). Y en esta página <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/PublicvCCAA/secciones/frmTiposEntes.aspx?cdcddad=7TGHNH7HGR9> se pueden consultar los entes públicos expresamente del País Vasco.

gla general que determina que la exacción de las retenciones en estos casos corresponda a la Hacienda foral.

Adelantamos que no se recogen todas y cada una de las nuevas entidades que se han ido creando al albor de la nueva regulación vigente en esta materia³⁸, que sigue poniendo de manifiesto la «peculiar técnica legislativa» que se utiliza para definir la tradicionalmente denominada «Administración institucional del Estado», un tanto confusa y oscura, que no ayuda a la hora de determinar con claridad la verdadera naturaleza de estos entes³⁹. No obstante, en aplicación de la Disposición adicional cuarta Ley 40/2015, se irá procediendo a la adaptación de entidades y organismos públicos existentes en el ámbito estatal a la nueva regulación recogida en dicha norma, pues se establece que «todas las entidades y organismos públicos que integran el sector público estatal existentes en el momento de la entrada en vigor de esta Ley deberán adaptarse al contenido de la misma en el plazo de tres años a contar desde su entrada en vigor, rigiéndose hasta que se realice la adaptación por su normativa específica».

La redacción actual del artículo 7.dos segundo párrafo Concierto Económico, tras la modificación introducida por la Ley 10/2017 queda de la siguiente manera:

«Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco».

Es evidente que con la referencia expresa a estas nuevas entidades se reduce la posibilidad de que se planteen nuevos conflictos, pues ya no existe ninguna laguna legal en relación con ellas. Ahora bien, si tenemos en cuenta la complejidad de entes que componen el ámbito de la Administración institucional del Estado, si en al-

³⁸ Vid. art. 84.1 Ley 40/2015 en el que se recogen todos los entes que a día de hoy integran el sector público institucional estableciendo expresamente en su apartado 2 que «la Administración General del Estado o entidad integrante del sector público institucional estatal no podrá, por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, crear, ni ejercer el control efectivo, directa ni indirectamente, sobre ningún otro tipo de entidad distinta de las enumeradas en este artículo, con independencia de su naturaleza y régimen jurídico»; art. 2 Ley 47/2003, General Presupuestaria tras las modificaciones introducidas por la Ley 40/2015; art. 3 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, que recogen los distintos entes que conforman el sector público en función de la finalidad para la que resulta aprobada cada una de las citadas normas.

³⁹ A esta «peculiar técnica legislativa» oscura, se refiere la Resolución 4/2017 en su fundamento jurídico 8.º, indicando que sólo el Estado, y no la Comunidad Autónoma del País Vasco, puede remediar dicha oscuridad. Por ello, en relación a la interpretación del art. 7 dos, párrafo segundo trae a colación el dictado del artículo 1.288 del Código Civil, conforme al cual *la interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad*.

gún momento se volviera a modificar la normativa que afecta al sector institucional del Estado, de forma unilateral, pudieran volver a reproducirse situaciones similares a antiguos conflictos en la Junta arbitral. Entendemos que en esos hipotéticos casos, en base a la STS de 17 de abril de 2018 anteriormente comentada, se debería proceder a un análisis de la naturaleza de la entidad caso por caso y si responden a una *naturaleza análoga* a los entes mencionados en el citado art. 7 dos, segundo párrafo del Concierto Económico resultará de aplicación la regla general, debiendo entender que será la Hacienda foral la encargada de proceder a la exacción de las retenciones que se efectúen en relación con trabajos prestados en el País Vasco para ese tipo de entidades. Cualquier cambio en la estructura organizativa del Estado de *lege ferenda* que pueda afectar al equilibrio establecido tras la nueva redacción del Concierto Económico, requerirá la tramitación por los cauces establecidos en el propio CV.

3. CONCLUSIONES

Analizadas las modificaciones introducidas en el artículo 7 del Concierto Económico por la Ley 10/2017, y los objetivos que con esta modificación se pretendían, podemos concluir que se ha avanzado en una mayor claridad y precisión de los puntos de conexión aplicables en el ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta en materia de rendimientos de trabajo personal, aclarando las principales dudas interpretativas que se planteaban con la redacción original del citado precepto y reduciendo con ello, la mayor parte de los conflictos planteados entre las Administraciones estatal y foral.

La eliminación de la presunción *iuris tantum*, que tantos problemas de prueba generaba, en los casos de trabajos realizados de forma simultánea en territorio común y vasco, y la generalización del criterio de «adscripción de la persona trabajadora a un centro de trabajo en el País Vasco», para estos casos y para aquellos en los que no se pueda determinar fehacientemente el lugar de realización del mismo, así como su extensión —de forma expresa, cuestión que hay que valorar— a trabajadores que prestan sus trabajos en el extranjero, buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar, además de los casos de teletrabajo, va a suponer que las Diputaciones forales puedan añadir a sus ingresos los de las retenciones de un buen número de trabajadores que hasta ahora correspondían a la Administración estatal, incrementándose la recaudación por este concepto, que como hemos puesto de manifiesto, es sumamente relevante en el ámbito del IRPF.

Es el caso, de las retenciones correspondientes a los trabajadores del mar que, hasta ahora, considerando que el trabajo se desarrollaba en aguas internacionales, se entendían de la Hacienda estatal, independientemente de que el contribuyente fuera residente en el País Vasco. O el de los trabajadores de empresas vascas, que realizan su trabajo en el extranjero y pese a estar domiciliados en Euskadi, hasta ahora sus retenciones correspondían también a la Hacienda estatal.

Por último, también nos parece positiva la modificación del párrafo segundo del art. 7 dos del Concierto Económico, actualizando y recogiendo las nuevas figuras que actualmente componen el sector público institucional estatal y que han ido apareciendo tras sucesivas reformas legales llevadas a cabo por el Estado, descuidando el carácter paccionado del Concierto Vasco, y alterando el equilibrio que al amparo del mismo debe existir entre la Administración estatal y la de los Territorios Históricos.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ARCE, I., «Las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de los empleados de la Administración institucional del Estado», *Forum fiscal*, núm. 230, abril 2017, págs. 1-3.
- ARMENTIA BASTERRRA, J., «Comentario a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por el Acuerdo de las Comisión Mixta de 19 de julio de 2017», *Forum Fiscal*, núm. 235, octubre 2017, págs. 1-19.
- «Capítulo IV. Capacidad normativa y de aplicación de los tributos en cada uno de los impuestos», en *Todo sobre el Concierto Vasco*, Forum Fiscal n.º 241, abril 2018.
- BURLADA ECHEVESTE, J.L., «La residencia habitual y el domicilio fiscal en el Concierto Económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluwer, 2018.
- RUBÍ CASINELLO, J. («La modificación del Concierto Económico: Análisis de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre», en *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK*, 55/2018, págs. 119-144.
- SARALEGUI MORALES, E., «Puntos de conexión del concierto económico: residencia habitual y domicilio fiscal», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK*, núm. 51/2016, págs. 103-132.
- SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. «Tributación de no residentes y concierto económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluwer, 2018.
- «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca», capítulo 12, Documentos de trabajo IEF 3/2018, (Dir.) LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, A. *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, págs. 191-207.
- URIBARRI LANCHARES, A., «El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK*, núm. 50/2015, págs. 91-103.

Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario

Francisco José CAÑAL GARCÍA

Sumario: 1. Introducción. 2. Clases de rentas de capital mobiliario. 3. Retenciones sobre rentas de capital mobiliario. 4. Sujetos Obligados a practicar retención. 5. Puntos de conexión con territorio común o foral. 5.1. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario en IRPF. 5.1.1. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas obtenidas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad. 5.1.2. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas obtenidas por cesión a terceros de capitales propios. 5.1.3. Puntos de conexión en retenciones sobre rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro. 5.1.4. Puntos de conexión en retenciones sobre otros rendimientos del capital mobiliario. 5.2. Puntos de conexión en retención sobre rentas de capital mobiliario en IS. 5.3. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario en IRNR. 6. Conclusión sobre los puntos de conexión en las retenciones de rentas de capital mobiliario

1. INTRODUCCIÓN

Para abordar el estudio de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/2002, de 23 de mayo, en adelante LCE) relativos a las retenciones sobre rentas de capital mobiliario, se debe tener presente que las retenciones sobre las rentas se establecen en las leyes que gravan estas rentas. Cada respectiva ley, en primer lugar, señala qué rentas son objeto de retención. Ahora bien, la obligación de practicar e ingresar la retención no incumbe, obviamente, al sujeto perceptor de la renta y que soporta la retención, sino al sujeto pagador de las rentas. Las leyes identifican a estos sujetos para imponerles la obligación de retener e ingresar. Resulta claro que existen otros sujetos que han de soportar la aplicación de la retención, que no son otros que los contribuyentes por la obtención de dichas rentas.

Es importante dejar patente esta distinción entre el sujeto retenido, contribuyente de la renta, y el sujeto retenedor; especialmente al tratar acerca de los puntos de co-