

**MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL FORAL 2019**

**Navarra**

**País Vasco**

El presente Memento es el fruto  
de un estudio cedido a

**Francis Lefebvre**

por

**Foretax, S.A.**

Consultoría tributaria  
C/Rodríguez Arias, nº 6-4º-dpto 410  
48008 Bilbao

**D. Alfonso Andia Ortiz**

Jefe Servicio de Tributos Directos de la Hacienda Foral de Bizkaia

**Fecha de edición: 7 de mayo de 2019.**  
**Actualización semanal a través de Actum.**

© FRANCIS LEFEBVRE  
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.  
C. Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid  
[www.efl.es](http://www.efl.es)

**MEMENTO** **PRÁCTICO**  
FRANCIS LEFEBVRE

**Fiscal  
Foral**

**2019**

Fecha de edición: 7 de mayo de 2019



# Abreviaturas

<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>Const</b>	Constitución Española
<b>CP</b>	Código Penal (LO 10/1995)
<b>D</b>	Decreto
<b>DF</b>	Decreto Foral
<b>DFA</b>	Diputación Foral de Araba
<b>DFB</b>	Diputación Foral de Bizkaia
<b>DFLeg</b>	Decreto Foral Legislativo
<b>DFN</b>	Decreto Foral Normativo
<b>DGHB</b>	Diputación General de Hacienda de Bizkaia
<b>DGRN</b>	Dirección General de los Registros y del Notariado
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DHA</b>	Diputación de Hacienda de Araba
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DNUF</b>	Decreto Normativo de Urgencia Fiscal
<b>EPSV</b>	Entidad de Previsión Social Voluntaria
<b>HFA</b>	Hacienda Foral de Araba
<b>HFB</b>	Hacienda Foral de Bizkaia
<b>HFG</b>	Hacienda Foral de Gipuzkoa
<b>HFN</b>	Hacienda Foral de Navarra
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>ICIO</b>	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
<b>IIEE</b>	Impuestos Especiales
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>IMT</b>	Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte
<b>Instr</b>	Instrucción
<b>IP</b>	Impuesto sobre el Patrimonio
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>IVTM</b>	Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica
<b>L</b>	Ley
<b>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
<b>LF</b>	Ley Foral
<b>LFGT</b>	Ley Foral General Tributaria (L 13/2000)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LJCA</b>	Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LPAC</b>	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
<b>LRJSP</b>	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
<b>NF</b>	Norma Foral
<b>NFGT</b>	Norma Foral General Tributaria
<b>OF</b>	Orden Foral

---

<b>OJA</b>	Organismo Jurídico Administrativo (Araba)
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>Rec</b>	Recurso
<b>redacc</b>	redacción
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>TAN</b>	Tribunal Administrativo de Navarra
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TEAF</b>	Tribunal Económico-Administrativo Foral
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia



Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .....	200	<b>100</b>
Impuesto sobre el Patrimonio .....	1500	
Impuesto sobre Sociedades .....	1750	
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	3100	
Impuesto sobre el Valor Añadido.....	3900	
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....	4200	
Impuesto sobre las Primas de Seguros .....	4500	
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte .....	4600	
Impuestos locales.....	4700	

- 105** La **normativa básica** en que se fundamenta el régimen tributario para la Comunidad Autónoma del País Vasco se contiene en la L 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con el Estado. El texto del Concierto recoge los **principios** generales en los que debe asentarse el sistema tributario en los territorios forales y son los que rigen la elaboración de sus normas tributarias y los que regulan su colaboración con la Administración del Estado. Se señala también el **carácter supletorio** de las normas vigentes en territorio común.

**Precisiones** 1) Para la **armonización fiscal**, los territorios forales deben seguir los siguientes **criterios** en la elaboración de la normativa tributaria (L 12/2002 art.3):

- la **terminología** y **conceptos** se han de adecuar a la LGT, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico;
- han de mantener una **presión fiscal** efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado;
- deben respetar y garantizar la **libertad de circulación y establecimiento** de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos;
- han de utilizar la misma **clasificación de actividades** ganaderas, industriales, mineras, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que pueda llevarse a cabo.

2) El Estado y los territorios forales, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se deben facilitar mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción. El **principio de colaboración** consiste en que (L 12/2002 art.4):

- ambas Administraciones se deben facilitar, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. Debe establecerse la intercomunicación técnica necesaria y anualmente debe elaborarse un plan conjunto y coordinado de informática fiscal;
- los servicios de inspección han de preparar planes de inspección conjunta;
- las instituciones competentes de los territorios forales deben comunicar al Ministerio de Hacienda y Función Pública, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria y el Ministerio debe practicar idéntica comunicación a esas instituciones;
- el Estado y las Instituciones del País Vasco deben arbitrar los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la UE en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua;
- el Estado debe arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.

- 110 Competencias de los territorios forales y del Estado** (L 12/2002 art.1 y 5) Las instituciones competentes de los **territorios forales** pueden mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el **sistema tributario de los Territorios Históricos** corresponde a las respectivas Diputaciones Forales. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los **tributos concertados**, las instituciones competentes de los territorios forales ostentan las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado. Son **competencias exclusivas del Estado**:
- la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los IIEE y en el IVA;
  - la inspección de la aplicación del Concierto.

- 115 Residencia habitual** (L 12/2002 art.43.uno a tres) Se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes **reglas**:
- a) Cuando permanezca en ese territorio un **mayor número de días**:
- del período impositivo, en el **IRPF**;
  - del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el **ISD**, en el **ITP y AJD** y en el **IMT**.
- En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas es la misma que corresponde para el IRPF a la fecha de devengo de aquellos. Para determinar el período de permanencia se computan las **ausencias temporales**. Salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en territorio foral cuando radica en él su **vivienda habitual**.
- b) Cuando tengan en territorio foral su **principal centro de intereses**, considerando como tal el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF. A estos efectos, **se excluyen** las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.
- c) Cuando el territorio foral sea su **última residencia declarada** a efectos del IRPF.

**Casos particulares** [L 12/2002 art.43. dos y tres] Se consideran **residentes** en el territorio del País Vasco: **120**

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en ese territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en el territorio del País Vasco radique el núcleo principal o la **base de sus actividades** empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Las personas físicas residentes en territorio español, porque residen habitualmente en el País Vasco su **cónyuge** no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependen del contribuyente.

**Domicilio fiscal** [L 12/2002 art.43.cuatro] A efectos del Concierto Económico, se entienden domiciliados fiscalmente en el País Vasco: **125**

a) Las **personas físicas** que tienen su residencia habitual en el País Vasco.

b) Las **personas jurídicas y demás entidades** sometidas al IS que tienen en el País Vasco su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, o en otro caso, cuando se realice en el País Vasco esa gestión o dirección. Si no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, debe atenderse al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los **establecimientos permanentes** cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. Si no puede establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, debe atenderse al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Las **sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica** cuando su gestión y dirección se efectúa en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, debe atenderse al territorio donde radica el mayor valor de su inmovilizado.

**Cambios de residencia o domicilio fiscal** [L 12/2002 art.43.cinco a nueve] Las **discrepancias** que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes deben ser resueltas, previa audiencia de estos, por la **Junta Arbitral**. **130**

Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasen a tener su residencia habitual de uno al otro, deben cumplimentar sus obligaciones tributarias de acuerdo con la **nueva residencia** cuando esta actúe como punto de conexión. Además, cuando se considere que no ha existido cambio de residencia, la persona física debe presentar la **declaración complementaria** que corresponda, con inclusión de los intereses de demora.

No produce efecto el cambio de residencia que tenga por objeto lograr una menor tributación efectiva.

El Concierto Económico contiene las siguientes **particularidades** en la regulación de los cambios de domicilio fiscal:

- cuando existan cambios en el domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el **Impuesto sobre Sociedades**, los sujetos pasivos de este así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, están obligados a comunicar a ambas Administraciones esos cambios. En el **IRPF** la comunicación se entiende producida por la presentación de la declaración del impuesto;

- se presume, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las **personas jurídicas**, cuando en el año anterior o siguiente al cambio, devengan inactivas o cesen en su actividad;

- el **cambio de domicilio** del contribuyente puede ser promovido por cualquiera de las Administraciones implicadas; cada Administración da traslado de su **propuesta** a la otra, con los antecedentes necesarios, para que se pronuncie en el plazo de 4 meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si esta responde confirmando la propuesta, la Administración competente se lo comunica al contribuyente. Si no hay conformidad, puede continuarse el procedimiento mediante la actuación de la Junta Arbitral. Es posible que con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada lleve a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de **verificación censal** del domicilio fiscal.

El Concierto Económico contiene la **presunción** en relación con el **cambio de residencia** de que, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, 3 años, **no ha existido cambio** en relación con el IRPF y el IP, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) En el año en el que se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta debe determinarse de acuerdo con las normas de individualización.

b) En el año en el que se produzca esta situación, la tributación efectiva por el IRPF sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

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

## CAPÍTULO 1

# Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

200	1. Ámbito de aplicación.....	230
	2. Base imponible. Imputación temporal. Período impositivo y devengo.....	520
	3. Rendimientos del trabajo.....	580
	4. Rendimientos de capital: normas comunes.....	710
	5. Rendimientos del capital inmobiliario.....	720
	6. Rendimientos del capital mobiliario.....	760
	7. Rendimientos de actividades económicas.....	790
	8. Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	870
	9. Procedimiento de liquidación: determinación de bases y cuotas.....	1050
	10. Gestión del impuesto.....	1350

**210** Según el Concierto Económico, el IRPF es un **tributo concertado de normativa autónoma**; la competencia normativa de los territorios forales (Araba, Bizkaia y Gipuzkoa) respecto de este impuesto, es plena.

La **normativa básica** del impuesto y del reglamento correspondiente en cada territorio es la siguiente:

- NF Araba 33/2013 y DF Araba 40/2014;
- NF Bizkaia 13/2013 y DF Bizkaia 47/2014;
- NF Gipuzkoa 3/2014 y DF Gipuzkoa 33/2014.

**Precisiones** Las referencias que las normas del IRPF hacen al cónyuge se hacen extensibles a la **pareja de hecho**, conforme a la legislación civil foral de los territorios forales (NF Araba 22/2003; NF Bizkaia 8/2003; NF Gipuzkoa 20/2003).

## SECCIÓN 1

## Ámbito de aplicación

230	A. <b>Ámbito de aplicación</b> .....	250
	1. <b>Ámbito territorial</b> .....	250
	2. <b>Ámbito personal</b> .....	400
	B. <b>Hecho imponible</b> .....	420
	1. <b>Delimitación</b> .....	430
	2. <b>Rentas no sujetas y exentas</b> .....	440
	C. <b>Atribución de rentas</b> .....	490
	D. <b>Trabajadores y trabajadoras desplazados</b> .....	500
	E. <b>Tributación familiar. Tributación conjunta e individual</b> .....	510

### A. Ámbito de aplicación

(NF Araba 33/2013 art.2 a 5; NF Bizkaia 13/2013 art.2 a 5; NF Gipuzkoa 3/2014 art.2 a 5; L 12/2002 art.6 a 13 y 22 s.)

#### 1. Ámbito territorial

(L 12/2002 art.6 a 13 y 22 s.)

**250** La tributación de las personas físicas se ha de realizar en un **único territorio** de acuerdo con las siguientes reglas.

**260** **Competencia para exigir el IRPF** (L 12/2002 art.6 y 22) El Concierto contiene las normas precisas para conocer cuál de las dos **Administraciones**, estatal o foral, tiene competencia para exigir el IRPF.



**Residente en territorio foral** [L. 12/2002 art.6] El impuesto se exige por la **Diputación Foral** competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. **270**

Si los miembros de una unidad familiar tienen su residencia habitual en territorios distintos y optan por la **tributación conjunta**, es competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro con mayor base liquidable, calculada según su normativa.

**Residente en el extranjero** [L. 12/2002 art.15 y 22] Se consideran rentas obtenidas o producidas en el territorio foral por residentes en el extranjero **con establecimiento permanente**, cuando éste se localice en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no haya excedido de 10.000.000 euros. **280**

Si el **volumen de operaciones** del ejercicio anterior ha excedido de 10.000.000 euros tributan, cualquiera que sea el lugar en que se localice el establecimiento permanente, 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.

En el caso de residentes en el extranjero **sin establecimiento permanente**, la exacción corresponde a la Diputación foral competente por razón del territorio cuando las **rentas** se entiendan **obtenidas o producidas** en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

**a)** Los rendimientos de **explotaciones económicas**, cuando las actividades se realicen en territorio foral.

**b)** Los rendimientos derivados de **prestaciones de servicios** (estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión), así como de servicios profesionales, que se realicen o se utilicen en territorio foral cuando las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales se realicen en ese territorio o se refieran a bienes situados en él. Se atiende al lugar de utilización si no coincide con el de realización.

**c)** Los **rendimientos del trabajo** de una actividad personal desarrollada en el País Vasco así como, pensiones y prestaciones similares derivadas de un empleo prestado en territorio foral y las retribuciones percibidas por la condición de administrador y miembro de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades.

**d)** Los rendimientos derivados de la **actuación** personal de **artistas y deportistas** o de cualquier otra actividad relacionada con esa actuación.

**e)** Los **intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario** cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio foral.

**f)** Los **dividendos** y otros rendimientos derivados de la **participación en fondos propios** de entidades públicas vascas y de entidades privadas; los **intereses, cánones** y otros **rendimientos del capital mobiliario** satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco, entidades públicas vascas, o por entidades privadas o establecimientos permanentes; y las **ganancias patrimoniales** derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas y por entidades privadas, todos ellos en la siguiente cuantía:

– cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que **tributen exclusivamente** al País Vasco: la totalidad de las rentas que satisfagan;

– cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que **tributen conjuntamente** a ambas Administraciones: la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

**g)** Los **rendimientos** derivados de **bienes inmuebles** situados en territorio foral o de derechos relativos a ellos. **290**

**h)** Las **rentas imputadas** a los contribuyentes personas físicas titulares de **bienes inmuebles** urbanos situados en territorio foral.

**i)** Las **ganancias** de patrimonio derivadas de **bienes inmuebles** situados en territorio foral o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

En particular se incluyen las ganancias derivadas de:

– derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en el País Vasco;

– la transmisión de derechos o participaciones en una entidad residente o no, que atribuyen a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en el País Vasco.

**j)** Las ganancias de patrimonio derivadas de otros **bienes muebles** situados en el territorio foral o de derechos que deban cumplirse o ejercerse en el País Vasco.

Si una **renta** se entiende obtenida simultáneamente en **ambos territorios**, la tributación corresponde:

– si el pagador es **persona física** y tiene su domicilio en el País Vasco: a los territorios forales;

– si es **persona jurídica**, según las reglas señaladas en la letra f) anterior.

**Precisiones** 1) Según el Estatuto de Autonomía, los residentes en el extranjero y sus descendientes, tienen la **condición política de vasco** si así lo solicitan. Para ello son requisitos imprescindibles: haber tenido su última vecindad administrativa, según las leyes generales del Estado, en el País Vasco, y conservar la nacionalidad española (LO 3/1979 art.7).

2) Un contribuyente al que han destinado a trabajar a otro país y que percibe sus prestaciones allí, tiene la consideración de no residente. Los rendimientos obtenidos por él en otro país como consecuencia de su **trabajo por cuenta ajena** no se encontrarían sujetos en Bizkaia aún cuando el pagador tuviese su domicilio fiscal en Bizkaia (HFB 30-10-07).

3) El consultante traslada de forma efectiva su **residencia fiscal** de Bizkaia a **Portugal**. Durante los ejercicios en los que se dé esta circunstancia, no queda sujeto al IRPF de Bizkaia, sino que lo estará, en su caso, al IRNR (por las rentas obtenidas en Bizkaia, no por su renta mundial) (HFB 11-7-18).

**300 Competencia sobre las retenciones e ingresos a cuenta** (L 12/2002 art.7 a 13) El Concierto regula para cada caso, qué Administración tiene atribuida la competencia para exigir las retenciones e ingresos a cuenta, de acuerdo con los **criterios** que se analizan en los números siguientes.

**310 Rendimientos del trabajo** (L 12/2002 art.7) **a)** Como **criterio general**, la competencia corresponde a la **Administración** en cuyo **territorio se realice el trabajo** o se preste el servicio.

Si los trabajos o servicios se prestan en territorio común y foral o no se puede determinar el lugar en donde se realizan los trabajos o servicios, se considera que se prestan en el territorio donde se ubica el centro de trabajo al que está adscrita la persona trabajadora. En el teletrabajo y en los trabajos o servicios que se prestan en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar, se entienden prestados en el centro de trabajo al que está adscrita la persona trabajadora.

Como **excepción**, las retenciones sobre las retribuciones que perciban los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco en régimen de contratación laboral o administrativa, salvo en determinados casos, son exigibles por la Administración estatal.

**b)** Corresponde a las **Diputaciones forales** las retenciones e ingresos a cuenta sobre pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, INEM, montepíos, mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones y 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)** Corresponden a la **Administración del domicilio fiscal de la entidad pagadora**, las retenciones e ingresos a cuenta sobre retribuciones de cualquier naturaleza percibidas por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos. Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del IS exigible por el Estado y las Diputaciones forales, las retenciones e ingresos a cuenta corresponden a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.

**Precisiones** Una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia y centro de trabajo en esa provincia cuenta con dos **comerciales**, con domicilio fiscal en Madrid, que están adscritos al centro de trabajo de Bizkaia. No obstante, aunque la sociedad no dispone de un centro de trabajo en Madrid, dado el carácter esencialmente móvil de la función comercial de los trabajadores, y teniendo en cuenta que su zona de trabajo es Madrid, el lugar de prestación de los servicios por parte de los trabajadores es Madrid, por lo que las retenciones de los rendimientos del trabajo de los trabajadores deben practicarse con arreglo a lo dispuesto en la normativa del territorio común, e ingresarse en la Administración del Estado (DGT CV 8-4-09).

**320 Rendimientos de actividades económicas** (L 12/2002 art.8) Las retenciones e ingresos a cuenta se exigen por la Administración competente del territorio en que la persona obligada a retener tenga su **residencia** habitual o domicilio fiscal.

En cualquier caso las retenciones se exigen por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones cuando correspondan a **rendimientos** por ellas satisfechos.

En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones forales deben aplicar idénticos tipos a los del territorio común.

La exacción de los **pagos fraccionados** a cuenta del IRPF es **competencia** de la Administración del lugar donde el contribuyente tenga su residencia habitual.

**330 Rendimientos de capital mobiliario** (L 12/2002 art.9) Debemos distinguir los siguientes rendimientos:

a) **Participación en fondos propios** de cualquier entidad, intereses y contraprestaciones de obligaciones y títulos similares. Las retenciones sobre estos conceptos corresponden a distinta Administración, en función del lugar de tributación de la empresa:

– si tributa de forma exclusiva en un **territorio**, a la Administración competente;

– si tributa en **más de un territorio** (Administración estatal y las Diputaciones forales), en proporción al volumen de operaciones efectuadas en cada uno.

b) **Intereses de empréstitos.** Las retenciones sobre intereses, demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por el Estado, CCAA, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales institucionales, y por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, son exigibles por la Administración a la que pertenecen dichos entes públicos, cualquiera que sea el lugar en que se hagan efectivas y la condición del beneficiario.

c) **Intereses de operaciones bancarias.** Corresponden a las Diputaciones forales competentes las retenciones sobre los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y entidades equiparadas, así como las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, cuando el receptor del rendimiento tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

d) **Derechos de propiedad y asistencia técnica.** Las retenciones sobre rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el sujeto pasivo no sea el autor y los de la propiedad industrial y de la prestación o asistencia técnica, corresponden a la Administración en que tenga situado su domicilio fiscal la entidad pagadora.

e) **Rentas.** Las retenciones sobre rentas **vitalicias y temporales** que tengan por causa la imposición de capitales, se exigen por la Administración del domicilio fiscal del beneficiario.

f) **Operaciones de capitalización** y contratos de **seguros** de vida o invalidez. Las retenciones se exigen por la Administración donde el beneficiario o tomador del seguro tenga su residencia habitual o domicilio fiscal.

g) Las retenciones sobre rendimientos procedentes del **arrendamiento** de bienes, derechos, negocios o minas y análogos corresponden a la Administración del territorio en que están situados.

h) **Préstamos con garantía inmobiliaria.** Cuando se trate de intereses de estos préstamos, el criterio para exigir la retención atiende al lugar donde radican los bienes objeto de hipoteca. Si estos se hallasen en territorio común y foral, corresponde a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratean los intereses proporcionalmente al valor de los bienes. Si hubiese especial asignación de garantía, es esta cifra la que sirve de base para el prorrateo.

i) **Préstamos con otras garantías.** Las retenciones sobre intereses de préstamos garantizados con **hipoteca mobiliaria** o **prenda sin desplazamiento** se exigen por la Administración del territorio de inscripción de la garantía.

j) Otras operaciones. Las retenciones sobre **intereses de préstamos simples** del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, se exigen por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia habitual la entidad o persona obligada a retener.

Los **ingresos a cuenta** por rendimientos de capital mobiliario en concepto de pago a cuenta por el IRPF, se exigen por la Diputación foral o la Administración del Estado de acuerdo con las reglas anteriores.

En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital mobiliario se han de aplicar idénticos **tipos** a los de territorio común.

340

**Ganancias patrimoniales** (L 12/2002 art.10) Las retenciones e ingresos a cuenta derivadas de la ganancia patrimonial de:

a) La **transmisión o reembolso** de acciones o participaciones en IIC, así como de derechos de suscripción: son exigibles por la Administración del territorio en el que tenga su domicilio fiscal o residencia habitual el accionista o partícipe.

b) **Premios:**

– sometidos al **gravamen especial** sobre determinadas **loterías y apuestas**: son exigibles por la Administración del territorio en el que tenga su domicilio fiscal o residencia habitual el **receptor** del premio.

– derivados de la participación en **juegos, concursos, rifas** o combinaciones aleatorias distintos de los especificados en el párrafo anterior, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios: se exigen por la Administración en cuyo territorio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal el **pagador** del premio.

En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta se han de aplicar idénticos **tipos** a los del territorio común.

350

**Precisiones** No procede la transferencia a la Diputación Foral de Bizkaia de la cuantía correspondiente a retenciones practicadas sobre ganancias patrimoniales derivadas de la enajenación de **participaciones de fondos de inversión** cuya titularidad correspondía a sujetos pasivos que tenían depositados sus títulos en oficinas de Bizkaia y que fueron ingresadas en la Administración del Estado, ya que sólo podría producirse si las personas a las que se realizó la retención fueran residentes en el territorio de la Diputación Foral (TEAC 16-3-06).

- 360 Otros pagos a cuenta** (L 12/2002 art.11 y 13) **a) Arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles.** Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes se exigen por la Administración en cuyo territorio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal el obligado a retener.
- b) Imputación de rentas.** Las retenciones e ingresos a cuenta imputables a contribuyentes del IRPF se exigen por la Administración en cuyo territorio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal el obligado a retener. Para la exacción de la **renta atribuida** a los socios, comuneros o partícipes, se aplican las normas del IRPF, IRNR o IS según el impuesto por el que tributen.
- 370 No residentes** (L 12/2002 art.23) Las retenciones y pagos a cuenta:
- sobre rendimientos percibidos por personas que **no tengan residencia habitual** en territorio español, se han de exigir por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidos los rendimientos;
  - correspondientes al **gravamen especial sobre premios** de determinadas loterías y apuestas realizadas a contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, se exigen por la administración del Estado o Diputación Foral competente por razón del territorio según que el punto de venta donde se adquiera el décimo, fracción, o cupón de lotería o apuesta premiados se localice en territorio común o vasco.
- 380 Eficacia de las retenciones en distintas Administraciones** (L 12/2002 art.12) Las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta efectuados en uno u otro territorio, tienen validez a efectos de IRPF del perceptor, sin que ello implique, para el caso de que esas retenciones, ingresos o pagos se hubieran ingresado en una **Administración no competente**, la renuncia de la otra Administración a percibir la cantidad a que tuviera derecho.
- Precisiones** En la **liquidación** del IRPF tienen validez todos los pagos a cuenta, ya sean retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, efectuados en territorio común o foral, incluso si se han efectuado en Administración no competente. Esta regla no puede entenderse extendida a los **obligados a efectuar los ingresos a cuenta**, los cuales están obligados a efectuar los pagos a cuenta de la Administración competente (TEAF Bizkaia 27-9-12).

## 2. Ámbito personal

(NF Araba 33/2013 art.2 a 4 y 10; NF Bizkaia 13/2013 art.2 a 4 y 10; NF Gipuzkoa 3/2014 art.2 a 4 y 10)

- 400** El IRPF se exige en cada uno de los territorios forales a los siguientes sujetos pasivos:
- 1) A título de contribuyente**, a las personas físicas que tengan su **residencia habitual**:
- a) En cada uno de los **territorios forales**, cuando las personas integradas en una unidad familiar tengan su residencia habitual en territorios distintos y opten por la tributación conjunta (ver nº 510) tributan en cada Diputación Foral cuando tenga en este territorio su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con **mayor base liquidable**, de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.
- b) En el **extranjero** por alguna de las circunstancias previstas en las normas forales como por ejemplo, los funcionarios o personal laboral al servicio de la Administración Pública Vasca destinado en las delegaciones del País Vasco en el extranjero, los miembros de misiones diplomáticas españolas o de oficinas consulares, etc.
- Además, en **Araba** son contribuyentes del IRPF, las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio o del ejercicio de un usufructo poderoso y en **Gipuzkoa**, las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio (NF Araba 33/2013 art.10.3; NF Gipuzkoa 3/2014 art.10.3) (ver nº 477).
- Desde el 1-1-2018**, ya no se recoge entre los supuestos especiales de la obligación de contribuir a las personas físicas que adquieran la residencia foral al desplazarse a territorio español. Este supuesto se desarrolla a través del **régimen especial para trabajadores y trabajadores desplazados** (nº 500).
- 2) A título de obligado a practicar pagos a cuenta**, a los que estén obligados a practicar retención o ingreso a cuenta cuando las cantidades según con lo dispuesto en el nº 310 s. deban ser ingresadas en la Diputación Foral correspondiente.
- No obstante, para el caso de retenciones e ingresos a cuenta sobre retribuciones que se perciban por la condición de **administradores** y miembros del **consejo de administración** de las juntas y de otros órganos representativos y en el caso de rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, es de aplicación la Norma Foral del territorio correspondiente cuando a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa reguladora del IS de ese territorio.

**Precisiones** Se considera **contribuyente** a la persona que, aún prestando **servicios** íntegramente en el **extranjero** durante un ejercicio, conserve su domicilio permanente, centro de intereses económicos en territorio foral y su mujer e hijos mantengan su residencia en ese territorio (HFA 7-5-07).

## Araba y Bizkaia: Instrucción de Hacienda para aplicar la normativa de IRPF 405

(DHA Instr 1/2019 aptdo.1.1; DGHB Instr 1/2019 aptdo.1.1) La Dirección de Hacienda de Araba y de Bizkaia han determinado el siguiente criterio en relación con los **supuestos especiales de la obligación de contribuir**, que ha de ser tenido en cuenta para la autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 2018 (NF Araba 33/2013 art.4.2.b; NF Bizkaia 13/2013 art.4): la referencia a los hijos menores de edad ha de entenderse realizada a aquéllos que dependen económicamente del padre o madre que adquiere la condición que da lugar al cambio de residencia al extranjero.

## B. Hecho imponible

(NF Araba 33/2013 art.6 a 9; NF Bizkaia 13/2013 art.6 a 9; NF Gipuzkoa 3/2014 art.6 a 9)

Los territorios forales al regular el hecho imponible, no presentan diferencias con el territorio común en lo que respecta a su delimitación ni en relación al ámbito de las rentas no sujetas. 420

### 1. Delimitación

(NF Araba 33/2013 art.6, 7 y 58; NF Bizkaia 13/2013 art.6, 7 y 58; NF Gipuzkoa 3/2014 art.6, 7 y 58)

El hecho imponible está constituido por la **obtención de renta** por el contribuyente independientemente del lugar donde se haya generado y de la residencia del pagador. 430

Merece destacar que la **presunción** de considerar retribuidas las prestaciones de trabajo personal y servicios y las cesiones de bienes o derechos, admite prueba en contrario. Sin embargo, **no se admite prueba en contrario**, en la cesión o prestación gratuita a terceros o en el autoconsumo de bienes, derechos o servicios de la actividad económica ya que en la determinación del rendimiento neto de la actividad, se atiende al valor normal en el mercado de esos bienes, derechos o servicios al no tratarse de una mera presunción sino de una regla expresa de valoración.

## Araba y Bizkaia: Instrucción de Hacienda para aplicar la normativa de IRPF 435

(DHA Instr 1/2019 aptdo.2.1; DGHB Instr 1/2019 aptdo.2.1) La Dirección de Hacienda de Araba y de Bizkaia han emitido determinados criterios en relación con la **estimación de rentas**. Estos han de ser tenidos en cuenta para la autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 2018:

**a) Presunción de retribución de las prestaciones de trabajo y servicios y de las cesiones de bienes o derechos** (NF Araba 33/2013 art.7; NF Bizkaia 13/2013 art.7):

En relación con la presunción, con carácter general, cabe prueba en contrario del contribuyente por cualquiera de los medios admitidos en derecho, según se infiere de lo dispuesto en la norma foral del impuesto para la valoración de las rentas estimadas, así como de lo previsto en la Norma Foral General Tributaria, que recoge la regla general de que las presunciones establecidas por las Normas Forales pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que éstas lo prohíban expresamente (NF Araba 33/2013 art.58; NF Araba 6/2005 art.104.1; NF Bizkaia 13/2013 art.58; NF Bizkaia 2/2005 art.106.1).

**b) Cesión de forma gratuita de bienes, derechos o servicios objeto de la actividad económica** (NF Araba 33/2013 art.58.3; NF Bizkaia 13/2013 art.58.3):

Cuando el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio bienes, derechos o servicios objeto de su actividad económica, para la determinación del rendimiento neto de esa actividad, se debe atender al valor normal en el mercado de los citados bienes, derechos o servicios, sin que se admita prueba en contrario, ya que no nos encontramos ante una mera presunción normativa, sino ante una regla expresa de valoración. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes, derechos y servicios, se debe atender a este último.

### 2. Rentas no sujetas y exentas

(NF Araba 33/2013 art.8 y 9; DF Araba 40/2014 art.7 a 12; NF Bizkaia 13/2013 art.8 y 9; DF Bizkaia 47/2014 art.7 a 12; NF Gipuzkoa 3/2014 art.8 y 9; DF Gipuzkoa 33/2014 art.7 a 12)

Al igual que en territorio común **no están sujetas** al impuesto las rentas que se encuentren sujetas al ISD. 440

**Precisiones** La percepción del importe del préstamo derivado de una **hipoteca inversa** sobre la vivienda habitual, no genera renta alguna sujeta al IRPF (HFB 12-8-11).

**442** El tratamiento de las **rentas exentas** es bastante similar en territorio foral y común. No obstante, se dividen en:

**a)** Plenamente coincidentes con la normativa estatal (nº 445 s.).

**b)** Parcialmente coincidentes con la normativa estatal:

- indemnizaciones laborales exentas (nº 448);
- indemnización por cese o despido (nº 449 s.);
- prestaciones por incapacidad del trabajador (nº 452 s.);
- acogimiento (nº 455);
- prestaciones por desempleo (nº 459 s.);
- prestaciones de personas discapacitadas (nº 461);
- contrato de seguro por daños (nº 463 s.);
- fincas forestales (nº 465);
- premios (nº 467);
- prestaciones públicas para personas dependientes (nº 469);
- funciones de jurado (nº 471);
- determinadas ganancias patrimoniales (nº 472).

**c)** Supuestos específicos de los territorios forales:

- enajenación de buque pesquero (nº 476);
- herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio (nº 477);
- ayudas públicas (nº 478);
- memoria histórica (nº 480);
- patrimonio cultural (nº 482);
- prestaciones familiares (nº 483);
- transferencias de leche (nº 485);
- anualidades por alimentos (nº 486);
- exención de dividendos (nº 487);
- ayudas europeas (nº 488);
- programa de deporte escolar (nº 489).

**445 Exenciones coincidentes plenamente con la normativa estatal** (NF Araba 33/2013 art.9.1, 2, 6, 9, 11, 14 a 16, 18, 21 a 23, 34, 35 y 37 y disp.adic.3ª; NF Bizkaia 13/2013 art.9.1, 2, 6, 9, 11, 14 a 16, 18, 21 a 23 y 32 y disp.adic.3ª; NF Gipuzkoa 3/2014 art.9.1, 2, 6, 9, 11, 14 a 16, 18, 21 a 23 y 34 y disp.adic.3ª) Las exenciones relacionadas a continuación **coinciden plenamente**, en lo que a su regulación se refiere, con las establecidas en el ámbito estatal.

1. **Indemnizaciones no laborales exentas** (nº 125 s. Memento Fiscal 2019):

- prestaciones públicas para víctimas por **actos de terrorismo**;
- ayudas a los afectados por el **SIDA**. Y en los tres territorios forales, también los afectados por **hemofilia** y otras **coagulopatías** congénitas;
- pensiones consecuencia de la **guerra civil**;
- participación en **misiones internacionales de paz**, misiones **humanitarias** internacionales;
- prestaciones por **entierro o sepelio**;
- indemnizaciones por **privación de libertad** como consecuencia de supuestos contemplados en la Ley de Amnistía [L 46/1977];
- responsabilidad civil por **daños** (nº 463);
- funcionamiento de los **servicios públicos**;
- ayudas públicas para reparar la destrucción por **incendio, inundación o hundimiento** de elementos patrimoniales; y por desalojo temporal o definitivo, por las mismas causas, de la **vivienda habitual**;

2. **Exenciones en actividades económicas** (nº 1337 Memento Fiscal 2019).

- ayudas de la política **agraria comunitaria** por abandono definitivo de la producción lechera o del cultivo del viñedo, de peras, de melocotones o de nectarinas, o por el arranque de plataneas o de plantaciones de manzanos, peras, melocotoneros y nectarinas, así como por el abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar;
- ayudas de la política **pesquera comunitaria** por paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países y por abandono definitivo de la actividad pesquera.
- ayudas públicas para reparar la destrucción por **incendio, inundación o hundimiento**, de elementos patrimoniales; y por desalojo, debido a las mismas causas, del **local** en el que el titular de la actividad ejerciera la misma;
- **sacrificio** obligatorio de la **cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones para erradicar epidemias o enfermedades;
- ayudas al abandono de la actividad de **transporte por carretera** satisfechas por la Administración competente a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de esas ayudas.