

CONSULTA 2007.5.4.1. IS. Aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y pasivo en un supuesto de fusión por absorción efectuada en el marco de una operación de reestructuración y reorganización de un grupo empresarial.

HECHOS PLANTEADOS

El grupo internacional del que es sociedad cabecera la entidad alemana "Z" se plantea, por lo que respecta a España, situar todas las compañías de las que es propietaria bajo una sola estructura, de forma que todas ellas dependan de una, la S-Holding, y en un primer momento fusionar dos de ellas "L" S. L. (en adelante, "L-Vitoria") y "Z IBERICA", S.A. (en adelante, "Z-IBERICA").

El objetivo perseguido en esta reestructuración es la simplificación y reorganización de la estructura societaria del grupo, con la finalidad de reducir costes administrativos, legales y financieros.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si a la fusión por absorción de la entidad "L-Vitoria" por parte de la entidad "Z-IBERICA" se le puede aplicar el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y pasivo previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996.

CONTESTACIÓN

Visto su escrito de fecha 21 de noviembre de 2006 y el informe del Servicio de Inspección de fecha 15 de marzo de 2007, he de manifestarle lo siguiente:

La operación objeto de consulta consiste en la fusión por absorción, de las sociedades "Z-IBERICA" y "L-VITORIA", absorbiendo la primera a la segunda. Dicha fusión se acogerá al régimen simplificado previsto en el artículo 250.2 de la Ley de Sociedades Anónimas ya que las dos sociedades se encuentran íntegramente participadas, de forma indirecta, por "Z". El citado artículo, que regula las fusiones simplificadas, establece, en el supuesto que la sociedad absorbente y la absorbida estuvieran íntegramente participadas, de forma directa o indirecta, por una tercera, que el proyecto de fusión no tendrá que incluir referencia alguna al tipo y al procedimiento de canje de las acciones o participaciones sociales ni a la fecha a partir de la cual las nuevas acciones darán derecho a participar en las ganancias sociales, y no será necesario el aumento del capital de la absorbente ni los informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión.

El artículo 90.1.c) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, únicamente considera de forma expresa como operación de fusión a efectos del régimen especial el supuesto de fusión simplificada previsto en el artículo 250.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, esto es, cuando la sociedad absorbente sea titular de todas las acciones o participaciones en que se divida el capital de la sociedad absorbida.

No obstante, hay que entender que, en la medida en que la norma mercantil habilite a que no se realice a los socios de la entidad absorbida atribución alguna de valores representativos del capital social de la entidad absorbente, ni aumento de capital alguno en la sociedad absorbente, por la circunstancia que se expone en la consulta de que las entidades absorbente y absorbida estén íntegramente participadas de forma indirecta por una tercera, dicha operación de fusión podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el referido régimen.

Según lo manifestado en la consulta, la finalidad de la operación planteada es conseguir una mayor eficiencia y rentabilidad mediante la integración de la gestión y administración de las dos sociedades, que se dedican a la misma actividad, con un ahorro de costes en recursos humanos e incremento de su capacidad financiera.

De la revisión de los motivos expuestos se estima, a priori, que concurren en la operación planteada motivos económicos que permiten la aplicación del régimen especial.

No obstante, la presente contestación se ha realizado conforme a la información proporcionada en el escrito de la consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias, previas, simultáneas o posteriores, no mencionadas que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada y, por tanto, podrían alterar el juicio sobre la idoneidad de los motivos que concurren en la misma.

CONSULTA 2007.5.4.2. IRPF – Exención pensiones incapacidad. A partir del 1 de enero de 2007 no están exentas de tributación en el IRPF las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente total, salvo que se trate de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años.

HECHOS PLANTEADOS

El 23 de febrero de 2001, la Dirección Provincial de la Seguridad Social le reconoció al consultante una incapacidad permanente total para la profesión que ejercía y por la que había estado dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (jefe administrativo), con efectos desde el 9 de diciembre de 2000. Por este motivo, percibe desde entonces una pensión vitalicia del 55% de la base reguladora, que hasta la fecha ha estado exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El 29 de julio de 2004, solicitó a la Seguridad Social el incremento de su pensión hasta el 75% de base reguladora (incapacidad permanente total cualificada), de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 463/2003, de 25 de abril, sobre reconocimiento del incremento de la pensión de incapacidad permanente total para la profesión habitual para los trabajadores por cuenta propia. Solicitud ésta que le fue denegada, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional única de dicho Real Decreto, al ser la suya una incapacidad declarada antes del 1 de enero de 2003.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si la prestación correspondiente a su incapacidad permanente total se encuentra exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la entrada en vigor, el pasado 1 de enero de 2007, de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, de aplicación la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en cuyo artículo 9 se regulan las rentas exentas y se dispone que:

“Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 2. Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social, o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años, absoluta o gran invalidez. Asimismo, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las mencionadas en el párrafo anterior, estarán exentas:

- Las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativa al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.

- Las prestaciones que sean reconocidas a los socios cooperativistas por las entidades de previsión social voluntaria. En los dos casos previstos en el párrafo anterior, la cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la

Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades o entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de éstas últimas. 3. Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio (...).”

De la redacción de este artículo se puede concluir que, a los efectos que nos ocupan, sólo están exentas de tributación en el IRPF las prestaciones recibidas de la Seguridad Social como consecuencia de incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años, absoluta o gran invalidez, no siendo posible extender este beneficio fiscal a otro tipo de pensiones derivadas de la situación de incapacidad permanente total.

El reconocimiento de la incapacidad permanente total cualificada conlleva que la pensión a que se tiene derecho se eleva del 55% al 75% de la base reguladora (es decir, que se incrementa en 20 puntos el porcentaje aplicable), para los mayores de 55 años cuando, por su falta de preparación general o especializada y circunstancias sociales y laborales del lugar de residencia, se presume la dificultad de obtener un empleo en actividad distinta de la habitual. No obstante, para el caso de trabajadores dados de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, este incremento en el importe de la pensión sólo resulta aplicable a las situaciones de incapacidad permanente declaradas a partir del 1 de enero de 2003, según lo previsto en la disposición adicional única del Real Decreto 463/2003, de 25 de abril.

Consecuentemente, a la vista de los preceptos transcritos, las prestaciones percibidas por el consultante con motivo de la incapacidad permanente total no cualificada que tiene reconocida no estarán exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir del 1 de enero de 2007, toda vez que la nueva Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, las ha excluido de la enumeración de las rentas exentas.

CONSULTA 2007.5.4.3. IS - Régimen de las entidades parcialmente exentas. La exención de las plusvalías obtenidas por la enajenación de activos del patrimonio de una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales dependerá de si los activos enajenados se encuentran afectos a la realización del objeto social o finalidad específica de la Mutua. En caso contrario dichas plusvalías quedarán sujetas.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que ha venido explotando, dentro de los bienes y derechos que integran su Patrimonio Histórico, un centro hospitalario de su propiedad ubicado en territorio vasco conocido bajo el nombre de "P".

Este centro hospitalario es una empresa en funcionamiento que cuenta con sus propios empleados, servicios, activos, derechos y bienes inmuebles identificados por las fincas registrales que conforman el edificio de "P", por la parcela de terreno sobre la que dicho edificio se asienta y queda circundado, así como por el solar adyacente al anterior

que actualmente se utiliza como aparcamiento de vehículos y las dos lonjas anejas a dicho centro.

La entidad consultante firmó con "ISS", S.L el 21 de diciembre de 2006 un contrato de compraventa del centro hospitalario referido, subrogándose la parte compradora -a todos los efectos- en la condición de titular y explotadora de "P".

La venta del resto de los activos, esto es, del solar utilizado en la actualidad como aparcamiento y de las dos lonjas anejas al centro, no está aún cerrada, quedando pendiente de la determinación del precio entre las partes.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de las plusvalías obtenidas tanto en la venta ya realizada del centro hospitalario como en las que se obtengan, una vez transmitidos, el solar adyacente y las lonjas anejas.

CONTESTACIÓN

De conformidad con la letra e) del artículo 120 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, el régimen de las entidades parcialmente exentas se aplicará, entre otras, a "las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora".

En consecuencia, y por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, la entidad consultante está sujeta al régimen de las entidades parcialmente exentas, régimen este que determina una exención en la tributación sólo para determinadas rentas.

El artículo 121 de la Norma Foral 24/1996 delimita precisamente el ámbito de exención de las rentas obtenidas por una entidad parcialmente exenta, de la siguiente manera:

“Artículo 121.- Rentas exentas.

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el importe total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en los apartados 2, 3, 5 y 6 del artículo 11 de esta Norma Foral, que se aplique, fuere inferior.

La nueva inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

En caso de no realizarse la inversión dentro del

plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquéllos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

No obstante lo expuesto, según el apartado 1 del artículo 122 de la Norma Foral 24/1996, la base imponible de las entidades parcialmente exentas se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de la misma.

En consecuencia, y a tenor de la legislación fiscal aplicable a las entidades parcialmente exentas:

- Las posibles plusvalías obtenidas por la entidad consultante en la enajenación de activos de su patrimonio afectos a la realización de su objeto social o finalidad específica, quedarán sujetas y exentas si el total producto obtenido se destina a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad es-

pecífica, en los términos establecidos en la legislación.

- Las posibles plusvalías obtenidas por la entidad consultante en la enajenación de activos no afectos a su objeto social o finalidad específica, en particular el solar que está siendo utilizado actualmente como aparcamiento y las dos lonjas anejas al centro hospitalario, quedarán sujetas, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 22 de la Norma Foral 24/1996 en materia de reinversión de beneficios extraordinarios.

CONSULTA 2007.5.4.4. IRPF – Aportaciones/prestaciones EPSV Cooperativas. No tienen la consideración de rendimiento de trabajo en especie las aportaciones realizadas por las Cooperativas a una EPSV en cumplimiento de sus obligaciones estatutarias, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria. Por otra parte, no constituyen hecho imponible del IRPF las prestaciones por asistencia sanitaria percibidas por los socios de número y beneficiarios de las EPSV.

HECHOS PLANTEADOS

“L, E.P.S.V.” es una Entidad de Previsión Social Voluntaria que se constituyó con el fin de cubrir las prestaciones sociales y de prestar también la Asistencia Sanitaria a sus mutualistas y beneficiarios.

“L, E.P.S.V.” ha tenido la consideración de entidad colaboradora en la gestión de la Seguridad

Social en la prestación de Asistencia Sanitaria hasta el 31 de diciembre de 2004. Dicha prestación ha tenido por tanto carácter sustitutivo de la Sanidad Pública y ha sido universal y obligatoria para todos los mutualistas y beneficiarios.

Tras la finalización de la citada colaboración con la Seguridad Social se firmó un Convenio de Colaboración con el Departamento de Sanidad del Gobierno Vasco y Osakidetza, Convenio que finalizará el 31 de diciembre de 2007.

Como consecuencia de la conclusión del referido Convenio con el Gobierno Vasco, “L, E.P.S.V.” tiene previsto, a partir del 2008 (año en que finaliza el mismo), continuar otorgando una prestación sanitaria a todo el colectivo de mutualistas, así como a sus hijos menores de 25 años, que complementará la otorgada por el Sistema Sanitario Público.

Por tanto, esta prestación de Asistencia Sanitaria, que actualmente tiene carácter sustitutivo de la Sanidad Pública, pasará a tener carácter complementario de ésta, y afectará aproximadamente a 30.000 mutualistas y 20.000 hijos beneficiarios menores de 25 años.

En conclusión, se tratará de un sistema obligatorio y universal, cuya implantación dependerá de su aprobación por parte de la Asamblea General de “L, E.P.S.V.” y no de las asambleas individuales de cada Cooperativa.

Por lo que a la financiación del sistema se refiere, estará basada en la aplicación de una cuota variable en función del anticipo de consumo (salario) de cada socio mutualista y no de una cuota fija por cada beneficiario protegido.

Por tanto, las cantidades que las Cooperativas

van a aportar a "L, E.P.S.V." por cada beneficiario protegido no serán similares para todas ellas, al incorporar el sistema un doble nivel de socialización:

- El ligado al anticipo de consumo (salario) medio de cada Cooperativa.
- El ligado a la estructura familiar (hijos beneficiarios), que no tiene por qué ser similar en cada Cooperativa (la financiación de cada Cooperativa es independiente del número de hijos cubiertos en esa Cooperativa).

Sin embargo, la prestación de Asistencia Sanitaria que van a poder disfrutar los mutualistas y beneficiarios de las Cooperativas socios protectores de "L, E.P.S.V." va a ser la misma para todos ellos, con independencia del mecanismo utilizado para la cuantificación de la financiación. Es decir, todos los mutualistas y beneficiarios reciben exactamente la misma cobertura por Asistencia Sanitaria.

Así, la estimación presupuestaria aproximada realizada para el ejercicio 2008 es la siguiente:

Mutualistas protegidos	30.000
Hijos beneficiarios (« 25 años)	20.000
Colectivo total protegido	50.000

Presupuesto estimado año 2008: 17,2 millones de euros

Es decir, del coste total de la prestación abonado por las Cooperativas socios protectores, cuyo importe ascenderá a 17,2 millones de euros, resulta un coste medio por beneficiario protegido de 344 euros anuales (17.200.000 / 50.000).

Sin embargo, cada Cooperativa no contribuirá

con 344 euros anuales por cada beneficiario protegido, ya que se establecerá una cuota variable en función del anticipo de consumo (salario) de sus socios, que será en torno al 2,5% del mismo (resultado de dividir el presupuesto total citado de 17,2 millones de euros entre la masa total de anticipos de consumo de los 30.000 mutualistas, que constituye la base total de cotización al sistema).

Conforme a lo establecido en el artículo 17.2 g) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, no tienen la consideración de retribución en especie y por tanto no están sujetas a tributación en el IRPF las primas o cuotas satisfechas para la cobertura de enfermedad siempre que no superen el importe de 500 euros anuales por beneficiario protegido (incluyendo además del trabajador a sus descendientes menores de 30 años).

Entendemos que en este caso la retribución en especie no supera la citada cantidad de 500 euros anuales, por cuanto la valoración de tal retribución debe realizarse independientemente de cómo se haya financiado internamente la aportación global efectuada a "L, E.P.S.V." ya que tanto los mutualistas como los beneficiarios recibirán la misma cobertura por Asistencia Sanitaria.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre el tratamiento fiscal que tendrán las prestaciones por Asistencia Sanitaria que, a partir de 2008, van a percibir de "L, E.P.S.V." el colectivo de mutualistas y beneficiarios.

Conforme a lo establecido en el artículo 17.2 g) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas

del Territorio Histórico de Guipúzcoa, no tienen la consideración de retribución en especie y por tanto no están sujetas a tributación en el IRPF las primas o cuotas satisfechas para la cobertura de enfermedad siempre que no superen el importe de 500 euros anuales por beneficiario protegido (incluyendo además del trabajador a sus descendientes menores de 30 años).

En relación a esto, y teniendo en cuenta que la implantación de este nuevo sistema complementario de Asistencia Sanitaria depende única y exclusivamente de "L. E.P.S.V.", sin tener propiamente cada una de las Cooperativas capacidad individual de decisión acerca del mismo, entendemos que la valoración de dicha retribución en especie será de 344 euros anuales para cada mutualista, conforme a lo establecido en el artículo 62.2 d) de la citada Norma Foral 10/2006, al tratarse de una prestación de asistencia sanitaria cuyo disfrute por parte de los mutualistas y sus beneficiarios va a ser igual para cada uno de ellos, con independencia del mecanismo utilizado para su financiación.

Al margen de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

¿Es correcta esta interpretación de la exención establecida en la precitada Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, de forma que el requisito de que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas cubiertas deba referirse al conjunto de "L. E.P.S.V." que es la que adopta la decisión, dado que todos los mutualistas y beneficiarios van a quedar cubiertos por la misma prestación?

En el caso contrario ¿significa que habría de ser cada Cooperativa, en función de la aportación anual realizada a "L. E.P.S.V." y del número de beneficiarios cubiertos, la que quedaría sujeta por el citado límite de 500 euros por beneficiario, de forma que el exceso que en su caso resultara sobre dicha cuantía tendría la consideración de retribución en especie y habría de imputarse linealmente entre todos sus socios trabajadores?

CONTESTACIÓN

1. Respecto a la consideración fiscal de las aportaciones realizadas por las cooperativas a entidades de previsión social voluntaria para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria, debe indicarse:

El artículo 15 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

"Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que

éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.”

En particular, se consideran rendimientos de trabajo en especie según dispone la letra g) del apartado 1 del artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“g) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar, salvo lo dispuesto en las letras f) g) e i) del apartado siguiente”.

El apartado 2 del artículo 17 indicado, en su letra g), señala que no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie:

“g) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge, pareja de hecho o descendientes menores de treinta años.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el número 1.º anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.”

En consecuencia, de los preceptos transcritos se desprende que, con carácter general, la contratación de un seguro de enfermedad en beneficio de los trabajadores y de sus familiares, cuando sea la empresa la que soporte y abone, total o parcialmente, el coste de la prima, tiene la consideración de rendimientos de trabajo en especie. Por excepción, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas regula la no consideración de rendimiento del trabajo en especie de las primas del seguro de enfermedad abonadas por los empleadores a las entidades aseguradoras, siempre y cuando se cumplan las condiciones y límites establecidos en el artículo 17.2.g). En concreto, se trata de la parte correspondiente a la cobertura de enfermedad o asistencia sanitaria de los seguros de enfermedad que cubran al propio trabajador, pudiendo también cubrir a su cónyuge, pareja de hecho o descendientes menores de treinta años. En el supuesto de que las primas o cuotas satisfechas por cada una de las personas cuya cobertura admite el mencionado artículo 17.2.g) de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supere los 500 euros anuales, el exceso tendrá la consideración de retribución en especie para la persona que haya generado el derecho a la percepción de esta renta, es decir, para el empleado en cuya atención se satisface la prima, aun cuando la misma corresponda a la cobertura de un familiar que no trabaje para la empresa.

En el caso objeto de consulta no es de aplicación el régimen fiscal expuesto, y regulado en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque existe un régimen tributario específico para las cooperativas regulado en la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En concreto, el artículo 24 de la indicada Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, establece el tratamiento de determinadas partidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La letra e) de este artículo, añadida, con efectos desde el 1 de enero de 2001, por la disposición adicional vigésima de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, prevé:

“e) No tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie las aportaciones a entidades de previsión social voluntaria que realicen las cooperativas, en cumplimiento de obligaciones estatutarias tanto de la entidad de previsión social voluntaria como de la propia cooperativa, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, siempre que el objeto de tales aportaciones sea financiar las prestaciones de auxilio a discapacitados, asistencia sanitaria, incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo, maternidad, ayuda al empleo o auxilio por defunción.”

Por lo tanto, las aportaciones que realicen las cooperativas a “L, E.P.S.V.”, en cumplimiento de obligaciones estatutarias tanto de la entidad de previsión social voluntaria como de la propia cooperativa, a beneficio de sus socios trabajadores y de trabajo, adscritos al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, para financiar las prestaciones de asistencia sanitaria no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie.

2. Respecto al tratamiento fiscal que tendrían las prestaciones por asistencia sanitaria que van a percibir de “L, E.P.S.V.” el colectivo de mutualistas y beneficiarios, debe señalarse:

El artículo 18.a) 3º de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referente a otros rendimientos del trabajo, indica:

“También se considerarán rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

3º Las prestaciones que a continuación se relacionan:

α’) Las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, incluyendo las que se perciban como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.

No obstante, no se incluirán en la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad, cuando las cantidades percibidas se aporten íntegramente a otra entidad de previsión social voluntaria en un plazo no superior a dos meses.

(...)”.

En consecuencia, del artículo transcrito se desprende que todas las prestaciones percibidas por los socios de número y beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria constituyen para sus perceptores rendimientos del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, en el caso objeto de consulta, y respecto a las prestaciones por asistencia sanitaria, éstas no constituyen hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre y cuando dicha asistencia tenga por objeto la prestación de servicios médicos, sanitarios y farmacéuticos destinados al tratamiento, conservación o restablecimiento de la salud y de la aptitud para el trabajo, y en la medida en que en tales prestaciones no se aprecie una afluencia de riqueza, sino que persigan únicamente dicho tratamiento, conservación o reestablecimiento.

CONSULTA 2007.5.4.4. IRPF – Ganancia patrimonial elementos patrimoniales afectos/desafectos a actividades económicas. Para calcular el importe de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión de un local en el que su propietario desarrolló una actividad económica hace menos de 3 años, no serán de aplicación los coeficientes reductores al entenderse que no se ha consolidado la desafectación del local.

HECHOS PLANTEADOS

La “FMG”, entidad patronal de empresarios, en virtud de lo dispuesto en el Decreto Foral 49/2006, realiza la siguiente consulta tributaria, en relación con el alcance e interpretación de la Disposición Transitoria Primera apartado Dos de la Norma Foral 10/2006 del IRPF, aplicable a partir del 1º de enero de 2.007, en el siguiente supuesto:

Un contribuyente adquiere en 1985 un local comercial para desarrollar en el mismo una actividad de venta al por menor de carne. Con fecha 31 de octubre de 2.005 cesa en la actividad y procede a arrendar el local a una entidad mercantil, de la que no forma parte, que va a continuar ejerciendo la misma actividad. Por parte del inquilino se ha planteado la posibilidad de adquirir el local a lo largo del presente ejercicio 2007.

CUESTIÓN PLANTEADA

¿Ante una venta del citado local le serían de aplicación los coeficientes correctores previstos en la Disposición Transitoria Primera de la NF 10/2006, al haberse producido una desafectación del local con motivo del cese en la actividad tal y

como dispone el art. 27.5 de la citada Norma Foral?

¿El hecho de que la entidad que adquiere el local continúe con el ejercicio de la misma actividad, que se venía ejerciendo en el local, imposibilita la aplicación de los coeficientes de abatimiento?

¿Si la adquisición del local se realiza por los socios de la mercantil arrendataria del local y no por ésta última, se modificaría el régimen tributario aplicable?

CONTESTACIÓN

La Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativa a la determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, establece que:

“Uno. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

1ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en el Capítulo V, del Título IV de esta Norma Foral. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2007, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006, ambos inclusive, respecto

del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirá de la siguiente manera:

a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos.

c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y

representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos.

d) Las restantes ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos.

e) Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en las letras b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

2ª) En los casos de valores admitidos a negociación, a 31 de diciembre de 2006, en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y d) del apartado 1 del artículo 49 de esta Norma Foral, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en el Capítulo V del Título IV de esta Norma Foral.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o

participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1ª anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006.

b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 1 de enero de 2007 y se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1ª anterior.

3ª) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria.

Dos. Lo establecido en esta disposición transitoria no será de aplicación a las transmisiones de elementos patrimoniales que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad".

En respuesta a su primera cuestión, en efecto, les es aplicable coeficientes reductores a las transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

Con respecto a su segunda pregunta, tal y como establece el apartado "dos" de la Disposición Transitoria Primera, anteriormente transcrita, si se conti-

núa desarrollando la misma actividad por parte del adquirente del elemento patrimonial transmitido en cuestión, no cabe la aplicación de coeficientes reductores.

No obstante, se debe tener en cuenta lo regulado en el artículo 27.5 de la Norma Foral 10/2006, anteriormente citada, referente a los elementos patrimoniales afectos, dispone que:

"5. Se entenderá que no ha existido desafectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la fecha de aquélla.

En los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad se entenderá que se ha producido una desafectación previa de los elementos patrimoniales, salvo que se reanude el ejercicio de cualquier actividad económica en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha de cese en la actividad.

Por el contrario, en el supuesto de afectación a las actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal, su incorporación se hará por el valor por el que los mismos fueron adquiridos.

Se entenderá que no ha existido esta última, a todos los efectos, si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde su afectación sin reinvertir el importe de la enajenación en los términos previstos en el artículo 22 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades".

Por tanto, este Servicio entiende que si se vende el local después de haber estado desafecto por un período mínimo de 3 años, tal y como se establece en el artículo 27.5 de la Norma Foral, dicha desa-

fectación se habrá consolidado. Ello implicaría que ya no se da la continuidad a la que se refiere el apartado Dos de la Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral, con lo que serían de aplicación los coeficientes reductores regulados en el apartado Uno de dicha Disposición Transitoria.

En el caso objeto de la consulta, teniendo en cuenta que no han transcurrido 3 años desde la desafectación, en virtud del apartado Dos de la Disposición transitoria Primera, no se podrían aplicar los coeficientes de reducción.

Finalmente, para que no se apliquen coeficientes reductores, la norma no se pronuncia sobre la cualidad de la persona que vaya a desarrollar la misma actividad bajo otra titularidad, por lo que entendemos que es irrelevante si se trata de persona física o jurídica.

CONSULTA 2007.6.8.1. IRPF - Rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Indemnización de carácter fijo y periódico satisfecha durante un periodo inferior a 5 años en el marco de un plan de jubilaciones anticipadas: al no realizarse su imputación en un único periodo impositivo, no tiene la consideración de rendimiento de trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo y, por tanto, no resultan de aplicación los porcentajes de integración del 60 y 50 por 100 (salvo que el cociente de dividir el nº de años de generación entre el nº de periodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos o a cinco, respectivamente).

HECHOS PLANTEADOS

La "UNIVERSIDAD" se plantea a través de un plan de jubilaciones anticipadas de carácter voluntario abonar una indemnización a cada profesor con carácter fijo y periódico durante un periodo no superior a 5 años. La cuantía de la prima por jubilación se fija en un Plan de jubilación anticipada y voluntaria del personal docente e investigador.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a la prima abonada por jubilación anticipada del personal docente e investigador.

CONTESTACIÓN

Por lo que respecta al tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades satisfechas al personal docente e investigador al servicio de la "UNIVERSIDAD" por su jubilación voluntaria y anticipada, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007:

"Artículo 19.- Rendimiento íntegro del trabajo.

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

2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes

porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

a) Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

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

Lo dispuesto en esta letra podrá adaptarse a supuestos especiales, en los términos establecidos reglamentariamente”.

De lo expuesto, manifestar que para aplicar los porcentajes de integración previstos la indemnización deberá tener un periodo de generación superior a dos y/o ser considerado irregular. Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 111/2001, donde se establece que: “1. A efectos de la aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo.

En consecuencia, las cantidades abonadas al

personal docente e investigador al servicio de la “UNIVERSIDAD” por su jubilación anticipada respecto a la edad obligatoria, que tiene previsto realizar a través de la aprobación de un plan, tienen consideración de incentivos o primas, cuyo período de generación, son los años que le restan a los profesores desde que perciben la cantidad hasta la edad de jubilación obligatoria.

Por lo que si el período es superior a los 2 años o a los 5 años y no se obtienen de forma periódica o recurrente, la integración de la citada prima de jubilación en la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrá llevar a aplicar porcentajes de integración.

Si por el contrario tal y como establece el contenido de la consulta, la cuantía de la indemnización se percibe de forma fraccionada por un tiempo no superior a 5 años, con carácter fijo y periódico, para que el profesor no vea reducidos sus ingresos al pasar a la situación de pensionista, de forma que todas estas percepciones vienen a sustituir las retribuciones que se dejan de obtener hasta el momento de la jubilación por la resolución del vínculo laboral: señalar que la indemnización que pudiera corresponder a cada profesor tampoco puede ser considerada como un rendimiento del trabajo obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, en el sentido de lo previsto en el artículo 7 del RIRPF, en cuanto que su imputación no se realiza en único período impositivo.

A salvo lo dispuesto en “Art. 7. 2. (9) Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo serán aplicables los porcentajes de integración del 60 por 100 o del 50 por 100 contenidos en el artículo 16.2.a), párrafo primero

de la Norma Foral del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos o a cinco, respectivamente.”

CONSULTA 2007.6.8.2. IS - IVA. Lugar de realización de operaciones. Caso de una sociedad con volumen de operaciones superior a 6 millones de euros, con domicilio fiscal en un territorio foral y con establecimientos en los tres territorios forales cuyo objeto consiste en la prestación de servicios de alquiler de maquinaria auxiliar para la construcción.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad con domicilio social y fiscal en Bizkaia, cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios de alquiler de maquinaria auxiliar para la construcción, siendo su volumen de operaciones superior a los 6 millones de euros. Cuenta con medios materiales y humanos distribuidos principalmente en Bizkaia, donde se ubican las oficinas principales y una amplia explanada donde se localiza la mayor parte de la maquinaria afecta a la actividad de alquiler. No obstante, también cuenta con una mínima organización de medios materiales y humanos en Álava, Gipuzkoa y Navarra. En concreto, en los territorios forales de Álava y Gipuzkoa dispone en cada uno de una oficina y de una explanada en régimen de arrendamiento. En estas instalaciones trabajan un auxiliar administrativo, un comercial y uno o varios mecánicos, y en las explanadas con las que cuenta se ubica la maquinaria destinada al alquiler en cada

zona. La gestión administrativa de la contratación de los servicios en la zona se lleva a cabo desde las oficinas de Álava y Gipuzkoa, si bien el resto de las funciones administrativas, como la gestión de cobro, la llevanza de la contabilidad o el asesoramiento, entre otros, se realiza desde las oficinas centrales de Bizkaia. Hasta la fecha ha venido entendiéndose que los servicios de alquiler se prestan desde su centro de trabajo en Bizkaia, al realizarse en este territorio la parte más importante de la gestión administrativa relacionada con el servicio de alquiler.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, y cuál es el criterio de reparto entre ellas.

CONTESTACIÓN

Respecto de la exacción del Impuesto de Sociedades, el artículo 15 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, determina que: “Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 6 millones de euros. Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Adminis-

traciones 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”.

A estos efectos, el artículo 16 del mismo Convenio Económico prevé que: “Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes: (...) B) Prestaciones de servicios: 1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio. (...) C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco: 1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.º Los arrendamientos de medios de transporte”.

Por su parte, la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades (NFIS), dispone en su artículo 2 que: “4. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto: a) En exclusiva cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 6 millones de euros. b) En proporción al volumen de operaciones realizado en Bizkaia durante el ejercicio, siempre que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere exce-

dido de 6 millones de euros. (...) 6. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio, cuando de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. 7. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. La proporción del volumen de operaciones realizado 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. (...)”.

Y en el artículo 2.bis de la misma NFIS se señala que: “Se entenderán realizadas en Bizkaia las operaciones siguientes: (...) 2. Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Bizkaia. (...) 3. No obstante lo dispuesto en los números 1 y 2 anteriores, se entenderán realizadas en Bizkaia las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia: A) Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. B) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. C) Los arrendamientos de medios de transporte. (...)”.

De otro lado, en lo que afecta a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 27 del Concierto Económico recoge que: “Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas: Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente. Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. (...) Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)”.

Mientras que en el artículo 28 del Concierto Económico se regula que: “Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: (...) B) Prestaciones de servicios: 1.º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. (...) C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción

del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes: 1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.º Los 3 servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.º Los arrendamientos de medios de transporte. (...)”.

Por último, el artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa que: “Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas: 1.º Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia. 2.º Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 6 millones de euros y operen exclusivamente en territorio vizcaíno tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal. 3.º Cuando el sujeto pasivo opere en territorio vizcaíno y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 6 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Bizkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este artículo y con independencia del lugar en el que esté si-

tuado su domicilio fiscal. (...) Tres. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el apartado 4 siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Cuatro. A los efectos de este Impuesto, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Bizkaia de acuerdo con las siguientes reglas: (...) 2.º Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Bizkaia. (...) 3.º No obstante lo dispuesto en las reglas 1.º y 2.º anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Diputación Foral de Bizkaia cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia en las operaciones siguientes: A) Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. B) Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. C) Los arrendamientos de medios de transporte. (...)”.

En consecuencia, con todo lo anterior, la consultante, empresa prestadora de servicios con volumen de operaciones en el año anterior superior a 6 millones de euros, deberá tributar tanto por el Impuesto sobre Sociedades como por el Impuesto sobre el Valor Añadido a la Diputación Foral de Bizkaia y al resto de Administraciones donde opere, en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, aun cuando en el escrito presentado no se detalla la naturaleza de los bienes que arrienda, de los datos aportados parece desprenderse que no se trata de medios de transporte,

por lo que para determinar dónde deben localizarse las operaciones por las que pregunta tienen que atenderse a la regla general, de conformidad con la cual las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio desde el que se efectúen. En un caso como el planteado, en el que la entidad cuenta con establecimientos en Bizkaia, Álava y Gipuzkoa, desde los cuales se formalizan los contratos y se ponen a disposición de los clientes los bienes arrendados, hay que entender que opera en los citados territorios, a cada uno de los cuales tendrá que imputar el volumen de las operaciones correspondientes a los servicios contratados a través de ellos.

No obstante todo lo anterior, si la entidad prestase servicios de arrendamiento de medios de transporte, las operaciones correspondientes a los mismos tendrían que atribuirse a Bizkaia, por ser éste el territorio en el que radica su domicilio fiscal. A estos efectos, el Concierto Económico no contiene ninguna definición de medio de transporte, por lo que para establecer qué debe considerarse por tal, procedería acudir a lo dispuesto en la Nomenclatura Arancelaria, teniendo en cuenta, además, que la regla de localización especial de los servicios de arrendamiento de medios de transporte se basa en las especiales circunstancias que se dan en su utilización, ya que, por su naturaleza, están destinados a desplazarse continuamente de un lugar a otro.

Por último, en todo caso deberá atribuirse a Bizkaia el volumen de operaciones correspondiente a los servicios de transporte, incluso los de mudanza o grúa que puedan prestarse, por radicar en este Territorio Histórico el domicilio fiscal de la entidad.

