

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2007.7.4.1. Convenios doble imposición – Tributación de la prestación correspondiente a los beneficiarios (no residentes) de una EPSV modalidad individual tras el fallecimiento de su titular: según los convenios entre España e Italia y entre España y EE.UU solo se someten a tributación en el estado de residencia de los perceptores.

HECHOS PLANTEADOS

La Entidad E debido al fallecimiento del titular de un plan de previsión individual, debe realizar el pago de la prestación correspondiente a sus beneficiarios, dándose el caso de que dos de ellos son no residentes, uno tiene su residencia en Italia y el otro en EE.UU.

CUESTIÓN PLANTEADA

Solicitamos información acerca de cual sería la naturaleza de este pago y por lo tanto el porcentaje de retención aplicable a cada uno.

CONTESTACIÓN

Las entidades de previsión social voluntaria, reguladas en la Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en el Decreto 87/1984, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, en el Decreto

92/2007, de 29 de mayo, por el que se regula el ejercicio de determinadas actividades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria y en la Circular de 22 de diciembre de 1998 del Director de Trabajo y Seguridad Social del Gobierno Vasco, pueden responder a tres modalidades: empleo, asociado e individual.

El Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal no contempla expresamente la calificación de las rentas procedentes de un sistema de previsión social individual o asociado no vinculado a un contrato de trabajo, lo que exige la aplicación del artículo 21 que dice:

“Artículo 21. Otras rentas.

- 1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los artículos anteriores del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*
- 2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o preste sus servicios profesionales por medio de una base fija allí situada, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En este caso, las rentas pueden someterse a imposición en este otro Estado contratante según su propia*

legislación interna.”

Así mismo, el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta no contempla expresamente la calificación de las rentas procedentes de un sistema de previsión social individual o asociado no vinculado a un contrato de trabajo, lo que exige la aplicación del artículo 23 que dice:

“Artículo 23. Otras rentas.

1. *Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que sea su procedencia, no mencionadas en los artículos precedentes de este Convenio, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*
2. *Las disposiciones del apartado 1 no serán aplicables a las rentas distintas de las rentas derivadas de bienes inmuebles conforme a la definición del apartado 2 del artículo 6 (Rentas de bienes inmuebles), si el beneficiario efectivo de las rentas, residente de un Estado contratante realiza o ha realizado en el otro Estado contratante una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y las rentas son imputables a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (Beneficios empresariales) o del artículo 15 (Servicios personales independientes), según proceda.”*

En consecuencia, las pensiones que no derivan de un empleo anterior obtenidas por residentes en Italia o en los Estados Unidos de América abonadas por Entidades de Previsión Social Voluntaria, con in-

dependencia del tratamiento tributario que en su día fuese de aplicación a las aportaciones a dichos sistemas de previsión a efectos del IRPF del aportante, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de los artículos 21 y 23 anteriormente citados, no serán sometidas a tributación en el Territorio Histórico X.

CONSULTA 2007.8.8.1. ITP y AJD - La incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, debiendo entenderse como dos operaciones distintas -i) ampliación o novación del préstamo y ii) la fianza- y siendo el sujeto pasivo el acreedor afianzado. Es competente para la exacción la Administración del territorio en que tenga su residencia habitual (persona física) o domicilio fiscal (persona jurídica) el acreedor afianzado.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad financiera consultante plantea el supuesto de hecho de que se incorpore un fiador, no sujeto pasivo del IVA, a la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario en cuyo otorgamiento ni se incluyó ni se previó la inclusión de ningún fiador.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) El tratamiento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y actos Jurídicos Documentados de esta operación.

2) La Administración competente para la exacción del Impuesto que, en su caso, deba liquidarse.

CONTESTACIÓN

1. En relación con la primera de las cuestiones planteadas, resulta de aplicación el artículo 7 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), donde se dispone que: *“Son transmisiones patrimoniales sujetas: (...) b) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos. 5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. b) Las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En los supuestos a los que se refiere esta letra, no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las entregas de los demás bienes y derechos distintos de los inmuebles in-*

cluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial”.

Sobre este particular, el artículo 15 de la misma NFITPAJD determina que *“1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo”.* Sin embargo, este precepto se encuentra desarrollado, y matizado, en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado mediante Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, de conformidad con el cual: *“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía e préstamo, tributarán exclusivamente en concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía”.*

En consecuencia con todo lo anterior, la constitución de una fianza es una operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, salvo que quien la constituya sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, en cuyo caso se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En relación con este punto, debe atenderse al carácter del fiador (por ser éste quien constituye la fianza), sin que sea relevante la condición del acreedor afianzado. No obstante, la constitución de una fianza tributa sólo en concepto de préstamo cuando la garantía sea simultánea a la concesión del préstamo, o cuando en el otorgamiento de éste se encuentre prevista su posterior constitución. De todo lo cual cabe concluir que la incorporación de un fiador no sujeto pasivo del IVA en la escritura de ampliación o novación de un préstamo hipotecario, en el que

ni se incluía ni se preveía la inclusión de un fiador, se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

El sujeto pasivo de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto será el acreedor afianzado, según lo dispuesto en el artículo 8 de la NFITPAJD, en virtud del cual: *“Estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: (...) e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado. (...)”*.

Respecto a la base imponible, el artículo 10 de la ya citada NFITPAJD prevé que: *“2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes: (...) k) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deuda y de depósito retribuido, constituirá la base el capital de la obligación o valor de la cosa depositada”. De acuerdo con este precepto, la base imponible de la operación por la que se pregunta será “el capital de la obligación”, es decir el importe afianzado o la cuantía total que, de acuerdo con el derecho civil, el fiador garantiza mediante el contrato de fianza (montante de la obligación asumida por el fiador). A estos efectos, el artículo 1.827 del Código Civil recoge que: “La fianza no se presume. Debe ser expresa y no puede extenderse a más de lo contenido en ella. Si fuere simple o indefinida, comprenderá no sólo la obligación principal, sino todos sus accesorios, incluso los gastos del juicio, entendiéndose, respecto de éstos, que no responderá sino de los que se hayan devenido después que haya sido requerido el fiador para el pago”*.

En lo que afecta al tipo de gravamen, el artículo 11 de la ya citada NFITPAJD señala que: *“1. La*

cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente: (...) c) El 1% si se trata de constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza. (...)”.

Todo ello, con independencia de la tributación que pueda corresponder a la ampliación o novación del préstamo, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la NFITPAJD, donde se indica que: *“A un solo negocio no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varios de ellos sujetos al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada uno de aquéllos, salvo en los casos en que se determine otra cosa”*. Ya que en el supuesto planteado se constata la existencia de dos acuerdos distintos. De un lado, una ampliación o novación del préstamo inicialmente otorgado y, de otro, la constitución de una garantía personal anteriormente no prevista. Por lo que debe entenderse que la ampliación o novación del préstamo y la fianza constituyen operaciones distintas (y gravadas según corresponda a cada una), independientemente de que se formalicen en la misma escritura o en escrituras separadas.

2. En lo que afecta a la segunda de las preguntas formuladas, ha de atenderse a lo previsto en el artículo 6 Uno. A) 3º de la NFITPAJD, donde se establece que: *“Uno. La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes casos: A) Transmisiones Patrimoniales: (...) 3.º En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en territorio vizcaíno, o sien-*

do persona jurídica, tenga en él su domicilio fiscal. Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vizcaíno o sean inscribibles en el mismo las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas si desplazamiento. Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio vizcaíno y en otro territorio, foral o común, o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en Bizkaia y en otro territorio, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y a otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes. (...)”.

Consecuentemente, la exacción de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la constitución de fianzas corresponderá a esta Hacienda Foral cuando el acreedor afianzado, siendo persona jurídica, tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia (al margen de dónde se encuentre el inmueble hipotecado en un caso como el que es objeto de consulta).

CONSULTA 2008.2.3.1. IVA - Régimen de tributación en el impuesto de una tipología diversa de servicios médicos encargados por una sociedad a un médico externo a la compañía: exploración directa al lesionado, emisión de informe de daños corporales, asistencia a juicio, etc.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad encarga a un médico debidamente reconocido, externo a la compañía, la realización de los siguientes servicios:

- Exploración directa de un lesionado (susceptible de ser indemnizado conforme a los distintos contratos de seguro), diagnóstico y evolución de las lesiones, derivación y/o facilitación de pruebas diagnósticas y/o tratamiento siempre con el visto bueno del lesionado y la compañía, expectativas de curación, duración de la baja e informe médico relativo a estos extremos.
- Informe de Valoración del daño corporal en base a documentos médicos y sobre secuelas padecidas por un lesionado y consecuencias de las mismas para la compañía, así como la emisión de dictámenes (informe en base a datos clínicos y/o analíticos)
- Asistencia a Juicio para ratificar el informe pericial.

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad quiere saber si dicha prestación de servicios está sujeta y a que tipo o exenta del Impuesto.

CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno del Decreto Foral 102/1992, de 28 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 3º del citado Decreto Foral del IVA, dispone que “estarán exentas de este Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas”.

Para la aplicación del citado precepto se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanita-

rios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: “los considerados como tales en el ordenamiento jurídico” y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de

diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

El artículo 91.uno.2.11º del Decreto Foral 102/1992 del IVA señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento, en el caso de los servicios de asistencia sanitaria cuando no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la citada normativa.

En consecuencia con todo lo anterior cabe contestar lo siguiente:

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido la exploración directa de un lesionado, diagnóstico y evolución de las lesiones, derivación y/o facilitación de pruebas diagnósticas y/o tratamiento, expectativas de curación, duración de la baja e informe médico relativo a estos extremos.

Están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los informes de valoración del daño corporal en base a documentos médicos, datos clí-

nicos y/o analíticos, sobre secuelas padecidas por un lesionado, consecuencias de las mismas para la compañía, así como la emisión de dictámenes y la asistencia a juicios para ratificación de los informes o dictámenes emitidos previamente, dado que la finalidad de los mismos no es la de diagnosticar, prevenir o curar enfermedades, sino que van destinados a ser utilizados en otros ámbitos distintos del sanitario dimanantes de reclamaciones patrimoniales, contencioso-administrativas o judiciales.

Tributarán al tipo impositivo, del 7 por ciento los servicios descritos en el párrafo anterior a los que no les es de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

CONSULTA 2008.2.3.2. IVA – Están sujetos y no exentos del IVA los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico (aunque sea a través de sociedad mercantil) para una compañía de seguros, consistentes en expedir un certificado cuya finalidad es facilitar que la compañía fije la prima exigible al tomador del seguro.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad encarga a un médico debidamente reconocido, externo a la compañía, la realización de los siguientes servicios:

- Reconocimientos médicos y pruebas diagnósticas consistentes en expedir certificados para facilitar o permitir que la compañía fije la prima que debe exigir.

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad quiere saber si dicha prestación de servicios está sujeta y a que tipo o exenta del Impuesto.

CONTESTACIÓN

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

El artículo 20, apartado uno, número 3º de la citada normativa, dispone que "estarán exentas de este Impuesto la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A efectos de la aplicación del citado precepto se considerarán servicios de:

a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.

b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional

médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: “los considerados como tales en el ordenamiento jurídico” y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención.

Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del De-

creto Foral 102/1992.

Cuando se trata de certificados de aptitud cuya presentación exige una compañía de seguros como requisito previo para fijar la prima que debe exigir a un tomador del seguro, la finalidad principal del servicio prestado por el médico es facilitar a ese tercero un elemento necesario para que adopte una decisión. La finalidad de dichos servicios médicos no consiste principalmente en proteger la salud de las personas que desean desarrollar determinadas actividades y, por lo tanto, no pueden estar exentos.

El artículo 91.uno.2.11º del Decreto Foral 102/1992 del IVA señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 7 por ciento, en el caso de los servicios de asistencia sanitaria cuando no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de la citada normativa.

En base a lo expuesto cabe contestar que están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los reconocimientos médicos que se realizan por un profesional médico o sanitario debidamente reconocido, incluso por medio de una sociedad mercantil, para una compañía de seguros consistentes en expedir un certificado médico sobre la salud de una persona y cuya finalidad es facilitar o permitir que una compañía de seguros fije la prima que debe exigir al tomador del seguro.

Tributarán al tipo impositivo, del 7 por ciento los servicios descritos, al no serles de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno. 3º del Decreto Foral 102/1992 del IVA.

CONSULTA 2008.2.3.5. IS – Los dividendos percibidos de otras sociedades, al no suponer contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios, no computan en la determinación del volumen de operaciones a efectos de considerar a la sociedad como pequeña empresa en el IS.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante tiene por objeto el arrendamiento de inmuebles y la gestión y administración de valores. Tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Sus ingresos provienen, básicamente, de los rendimientos generados en la actividad de arrendamiento de inmuebles y de los dividendos repartidos por sociedades en las que ostenta una participación superior al 5% que cumple los requisitos exigidos para su no consideración como valores a los efectos de lo previsto en el artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si los dividendos que percibe deben incluirse dentro del volumen de operaciones que ha de tomarse en cuenta para determinar si tiene o no la consideración de pequeña empresa.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), en cuyo artículo 49 se establece que: "1. Se entenderá como pequeña empresa

aquella que cumpla los siguientes requisitos: a) Que lleve a cabo una explotación económica. b) Que su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 6 millones de euros, o bien, que su inmovilizado neto no rebase los 2.400.000 euros. c) Que su plantilla no supere las 50 personas empleadas. d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de fondos o sociedades de capital riesgo o sociedades de promoción de empresas a que se refieren los artículos 59 y 60, respectivamente, de esta Norma Foral, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas. (...)".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 38 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, donde se indica que: "1. Los requisitos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 49 de la Norma Foral del Impuesto deberán cumplirse en el ejercicio anterior a aquél en que se pretenda la aplicación del régimen previsto para las pequeñas y medianas empresas. 2. A efectos del cómputo del requisito previsto en las letras c) de los apartados 1 y 2 mencionados en el apartado anterior, la plantilla no deberá superar, respectivamente, las 50 ó 250 personas empleadas en cualquier día del periodo impositivo de referencia. 3. En el caso de que el periodo impositivo anterior hubiese sido inferior al año, únicamente se elevará al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones. Del mismo modo se procederá cuando se trate de una entidad de nueva creación. 4. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, las magnitudes recogidas en el artículo 49 de la Norma Foral 3/1996 se referirán al con-

junto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio. A efectos del cómputo del inmovilizado neto y del volumen de operaciones, se tendrán en cuenta las eliminaciones que procedan de acuerdo con lo previsto en la sección 4.a del capítulo III de las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre”.

A estos efectos, el artículo 14 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, recoge que: “(...) Dos. 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. 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. Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. (...)”.

Del análisis de estos preceptos se puede concluir que el volumen de operaciones a que se refiere el artículo 49 de la NFIS debe determinarse mediante la aplicación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, para su cálculo debe tenerse en cuenta el importe de las

contraprestaciones derivadas de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, exentas o no, realizadas por el contribuyente (incluidas las no sujetas al IVA por localizarse fuera de su ámbito territorial de aplicación). Sin embargo, hay que tener presente que los ingresos derivados de participaciones en el capital de otras empresas no provienen de la realización de ninguna entrega de bienes ni de ninguna prestación de servicios, toda vez que la mera tenencia de participaciones en el capital de otras entidades no supone la explotación de ningún bien o derecho con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo que se perciba, fruto de estas participaciones, es única y exclusivamente el resultado de ostentar la propiedad sobre las mismas. Por lo que los dividendos no forman parte del volumen de operaciones por el que se consulta (al no suponer la contraprestación de ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios).

No obstante, se hace preciso aclarar que el hecho de que los títulos que dan derecho a los dividendos por los que se pregunta cumplan los requisitos para su no consideración como valores a los efectos de lo dispuesto en el artículo 66 de la NFIS (por representar una participación superior al 5%, disponer la compareciente de la oportuna organización de medios materiales y personales para gestionarlos, y no tener las sociedades participadas más de la mitad de su activo formado por valores o por elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas), no supone, por sí mismo, que la entidad consultante realice una explotación económica. Toda vez que para que las acciones y participaciones en el capital de otras entidades se excluyan del cómputo de los valores no se requiere más que contar con la organización necesaria su administración y para cumplir las obligaciones derivadas de la condición de socio.

CONSULTA 2008.2.3.6. IVA - Actividad inmobiliaria caracterizada por contrato de permuta (adquisición de un terreno a cambio de viviendas a construir en dicho terreno) en cuyo otorgamiento no se repercutió el IVA, con entrega de las viviendas transcurridos más de cuatro años: pérdida del derecho a repercutir el impuesto e improcedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas.

HECHOS PLANTEADOS

PRIMERO.- Que la sociedad "P, SL.", cuyo objeto es la promoción inmobiliaria, celebró en el año 2002 un contrato de permuta inmobiliaria mediante el cual adquiriría un terreno a cambio de determinadas viviendas a construir sobre dicha parcela, sin que en dicho momento la sociedad "P, SL." repercutiera el Impuesto sobre Valor Añadido ni expidiera factura alguna.

SEGUNDO.- Que la sociedad "P, SL." ha finalizado la citada promoción en el año 2007, procediéndose en dicho momento a la entrega material de las viviendas comprometidas.

TERCERO.- El artículo 75, apartado Uno, número 1º del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante DFIVA) dispone que el IVA se devenga en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante, en el apartado dos del citado artículo 75 se establece que, pese a lo dispuesto en el apartado uno del mismo artículo, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos antici-

pados (la entrega del terreno tiene la consideración de pago anticipado por la entrega de las viviendas que se producirá en el futuro), el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos.

CUARTO.- Asimismo, y en relación con las reglas para la determinación de la base imponible, el artículo 80, apartado seis del susodicho DFIVA dispone que "si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido."

QUINTO.- Que, de acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, "P, S.L." hubo de determinar provisionalmente la base imponible en el momento de recibir el terreno (año 2002) aplicando criterios fundados para esa determinación, sin perjuicio de su rectificación si el valor de correspondiente a las citadas viviendas fuera diferente en el momento de la entrega material de las mismas (año 2007).

SEXTO.- Por todo ello, y en virtud de 1.0 preceptuado en el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se formulan las siguientes

CUESTIÓN PLANTEADA

1º.- Dado que la sociedad "P, S.L." no procedió a repercutir el IVA correspondiente en el momento de otorgarse el contrato de permuta (año 2002), ¿puede repercutir el impuesto correspondiente al susodicho pago anticipado en el ejercicio 2007 teniendo en cuenta que han transcurrido más de 4 años?

2ª.- Teniendo en cuenta que el valor de mercado de las viviendas entregadas en el año 2007 es superior al valor que se les atribuyó en el año 2002, ¿cuál sería la manera de proceder por parte de "P, S.L." en el momento de entregar las viviendas a efectos de IVA?

3ª.- En relación con la anterior pregunta, ¿cuáles son las obligaciones de facturación en el momento en que se realiza la entrega definitiva de las citadas viviendas?

CONTESTACIÓN

El artículo 75 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, citado por la empresa consultante, constituye la transposición del artículo 63 de Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual señala que "el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios."

No obstante, en el artículo 65 de la misma Directiva, se continúa diciendo: "En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas".

El artículo 62 de la Directiva 2006/112/CE establece que se considerarán como:

"1) "devengo del impuesto": el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones le-

gales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) "exigibilidad del impuesto": el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse."

En aplicación de estos preceptos, la operación de transmisión de terrenos a cambio de la entrega futura de edificaciones implica que la entrega inicial de dicho terreno supone tanto el devengo del Impuesto correspondiente, en su caso, a dicha entrega, como el devengo de la entrega de las edificaciones, considerándose la entrega del terreno como pago anticipado de la entrega de dichas edificaciones que se producirá en el futuro, una vez su construcción haya concluido.

En estos términos, la entrega del terreno, en cuanto que pago anticipado de la futura entrega de las edificaciones, determina el devengo del Impuesto correspondiente a dichos pagos.

Tal como recoge el consultante, el artículo 80.seis del Decreto Foral 102/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé que "si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicios de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido." La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debe referirse al momento en que se produce el devengo de las mismas. Por ello, en el momento de la entrega del terreno sólo tuvo lugar un pago anticipado de la entrega de la edificación y, en ese momento, sólo pudo realizarse una determinación provisional de la base imponible. La base

imponible sólo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega de los inmuebles, debiendo rectificarse la anterior cuando entre un momento y otro se haya modificado su valor de mercado.

Por su parte el artículo 88 del Decreto Foral 102/1992 dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en dicho Decreto Foral, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

Finalmente, el artículo 88, apartado cuatro del citado texto legal establece que se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

El artículo 89 del Decreto Foral 102/1992 establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de dicho Decreto Foral dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto

correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

El apartado dos del mismo precepto señala que lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado tres, letra b) del mismo artículo no procederá la rectificación de las cuotas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

De acuerdo con el escrito de la consulta P, S.L. no emitió factura, ni repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido con motivo de la permuta inmobiliaria realizada en el año 2002. En aplicación de los preceptos expuestos en el caso planteado en la presente consulta, en el año 2007 la consultante ha perdido el derecho a la repercusión del Impuesto y no concurren las circunstancias exigidas para rectificar las cuotas no repercutidas.

En base a lo expuesto P, S.L., una vez conocido el verdadero valor de las viviendas que entregará en el año 2007, emitirá una factura cuya base imponible estará constituida por la diferencia entre el valor provisional calculado en el año 2002 y el valor definitivo de las viviendas. Esta factura no tiene carácter de factura rectificativa y ha de cumplir los requisitos exigidos en el artículo 6 del Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

CONSULTA 2008.3.3.1. IRPF – Tratamiento en el IRPF de las diferentes modalidades de ayuda otorgadas a colectivos de funcionarios o personal laboral de la Administración con cargo a los fondos sociales.

HECHOS PLANTEADOS

En la actualidad hay diferentes fondos sociales relacionados con la Administración que afectan a diferentes colectivos de funcionarios o personal laboral, personal docente no universitario, personal dependiente de la Administración de Justicia, etc.

Mediante estos fondos sociales se conceden ayudas económicas por gastos de enfermedad, adopción internacional, atención a disminuidos, por hijos, formación,... A la consulta se acompaña los reglamentos o bases de los distintos fondos sociales citados.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer los criterios a aplicar en relación con el IRPF para el caso particular de los fondos sociales relacionados con la Administración de la Comunidad Autónoma.

CONTESTACIÓN

Respecto a la consulta planteada es de aplicación el artículo 15 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas¹⁾, que establece que:

“ARTÍCULO 15.- CONCEPTO DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.

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 por cuenta ajena 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.”

Conforme a esta definición, las ayudas que se otorgan con cargo a los fondos sociales objeto de esta consulta constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores y, por tanto, sujetos al IRPF y al sistema de retenciones a cuenta.

No obstante, no tendrán la consideración de renta sujeta al Impuesto aquellas ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente, en la medida que, tales ayudas, vayan destinadas al tratamiento o resta-

¹⁾ Álava: Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Bizkaia: Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Gipuzkoa: Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

blecimiento de la salud. No constituyen renta gravable en el IRPF, entendiéndose que no puede apreciarse una afluencia de riqueza, ya que las mismas sólo persiguen recobrar la salud.

Cualquier otra prestación de tipo social concedida a personas con enfermedades o lesiones, cuyo fin sea paliar o aliviar la situación económica del perceptor, implicará una mayor capacidad económica para éste y, por tanto, estará sujeta al IRPF y a su sistema de retenciones.

En este caso, la finalidad de la ayuda será ajena al concepto de asistencia sanitaria, entendido como la prestación de servicios sanitarios orientados a la recuperación de la salud de las personas.

Estarán sujetas al Impuesto, como rendimientos del trabajo, todas aquellas ayudas económicas por gastos de enfermedad o sanitarios que se encuentren cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

En cuanto al tratamiento en el IRPF de los distintos tipos de ayudas contenidas en las bases de los citados fondos sociales, se informa lo siguiente:

1º. Las ayudas por tratamientos e intervenciones médicas, así como la rehabilitación posterior, y las ayudas por gastos de oftalmología, de odontología y de ortopedia, plantillas y audífonos, tanto de los empleados como de sus familiares, no están sujetas al Impuesto al tener el carácter de gastos de enfermedad, siempre y cuando no sean cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

2º. Las ayudas para la atención a discapacitados, tanto de los empleados como de sus familiares, por tratamiento, rehabilitación o atención especial de deficiencias físicas, psíquicas o sensoriales, tampoco están sujetas al IRPF, así como las ayudas derivadas de la adaptación de vehículos a motor y

la vivienda.

3º. Las ayudas por adopciones, por hijos para gastos de guardería, por gastos de estudios y formación están sujetas al IRPF.

4º. Las ayudas de carácter excepcional no estarán sujetas al IRPF en la medida en que las mismas estén destinadas al tratamiento o restablecimiento de la salud, siempre y cuando no sean cubiertos por el servicio público de salud o por la mutualidad correspondiente.

La presente contestación se emite con carácter vinculante a los efectos del artículo 84 de la Norma Foral General Tributaria (artículo 86 en Bizkaia).²⁾

CONSULTA 2008.4.4.1. IRPF – Aplicación de los porcentajes de integración del 50% y/o del 60% a los rendimientos del trabajo obtenidos por un directivo en concepto de:

i) contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía.

ii) contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa.

El importe de las retenciones a practicar sobre estos rendimientos se calcula teniendo en consideración los referidos porcentajes del 50% y/o 60%.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, S, S.L., abonará el 1 de

²⁾ Álava: Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

Bizkaia: Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Gipuzkoa: Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

enero de 2008, unas cantidades a un directivo de la entidad, como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía y por su compromiso de permanencia en la empresa desde julio de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008.

En el año 2006, tuvo lugar un cambio en la posición del socio mayoritario de la sociedad consultante, que determinó la asunción por parte del nuevo socio de la totalidad de relaciones laborales que tenía la entidad consultante al tiempo de la transacción, en el que el directivo continuaba manteniendo el derecho a resolver su contrato y percibir la indemnización en el supuesto de un cambio de accionista mayoritario dentro del grupo empresarial.

CUESTIÓN PLANTEADA

A) Aplicación del porcentaje de integración del 50 por 100 previsto en el art.19.2.a) de la Norma 3/2007 a las cantidades percibida en concepto de compensación o reparación de complemento salarial previsto en el artículo 7.1e) del Decreto Foral 111/2001, o

B) Aplicación del porcentaje de integración del 60 por 100 previsto en el art.19.2.a) de la Norma 3/2007 por tratarse de un rendimiento generado en más de dos años, concretamente en los dos y seis meses de duración del contrato.

C) Aplicación del artículo 99 del D.F. 111/2001, a la base de la retención a computar a los efectos de practicar retención sobre las citadas cantidades.

CONTESTACION

De conformidad con lo previsto en el párrafo 1 del artículo 15 de la Norma Foral 03/2007, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“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”.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 y 2. a) del artículo 19. De la Norma Foral 03/2007, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

“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:

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 5 años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

A) Por lo que respecta a las cantidades a percibir por el mismo directivo de la entidad consultante, como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía, el apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

“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:

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 5 años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”

Por lo tanto, las cantidades a percibir por el directivo de la entidad consultante como contraprestación por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en la compañía, se califican de rendimientos del trabajo cuyo período de generación es superior a 5 años y no se obtienen de forma periódica o recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, el rendimiento íntegro del trabajo, se obtendrá por la aplicación del porcentaje del 50% sobre la contraprestación percibida, tal y como está previsto en el apartado 2.a) del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas.

B) Por lo que respecta a las cantidades a percibir por el directivo en el año 2008 de la entidad consultante, como contraprestación por su compromiso de permanencia en la empresa desde julio de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2008, como consecuencia del cambio de titularidad se califican como rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años e inferior a 5 años y no obtenerse de forma periódica o recurrente.

En consecuencia, se aplica el porcentaje del 60%, para determinar el rendimiento íntegro, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2.a) del artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, respecto al importe de las retenciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo, los apartados 1 y 2 del artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre que aprueba el Reglamento del I.R.P.F. y deroga el Decreto Foral 111/2001, dispone:

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra de las rentas del trabajo que se satisfagan o abonen el porcentaje que corresponda de los siguientes:

a) Con carácter general el que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente, resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo siguiente

Cuando se trate de retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de

otros órganos representativos, el porcentaje de retención será del 35 por 100.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los artículos 19, 20 y 21 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.”

En consecuencia, las retenciones a practicar sobre los rendimientos a percibir por el directivo de la entidad consultante en el ejercicio 2008, por la renuncia a resolver anticipadamente su relación laboral como consecuencia del cambio de titularidad en

la compañía y por su compromiso de permanencia en la empresa, será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra a percibir, el porcentaje que corresponda en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del directivo que resulte de la tabla de porcentajes regulada en el artículo 107 del Decreto Foral 76/2007, así como de la aplicación de los porcentajes del 50% y del 60% aplicables a los rendimientos a percibir por la renuncia a resolver anticipadamente y por el compromiso de permanencia en la empresa respectivamente, previstos en el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 de 29 de enero del I.R.P.F., de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 que aprueba el reglamento del I.R.P.F.

