

**CONSULTA 2019.3.3.2. IRPF: Tratamiento tributario de las retribuciones abonadas por una administración pública a los mutualistas en concepto de maternidad y paternidad, en particular:**

- 1. Exención de los permisos retribuidos abonados al personal funcionario mutualista.**
- 2. Exención de los complementos salariales abonados al personal funcionario adscrito al Régimen General de la Seguridad Social.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante es una Administración Pública territorial, algunos de cuyos trabajadores están dados de alta en el Régimen General de la Seguridad Social mientras que otros se encuentran adscritos a los regímenes especiales de Funcionarios Civiles del Estado y de Funcionarios al servicio de la Administración de Justicia de modo que reciben cobertura mediante el sistema de mutualismo administrativo. Concretamente, unos mediante la Mutualidad General de Funcionarios Civiles (MUFACE) y otros mediante la Mutualidad General Judicial (MUGEJU). Los empleados adscritos al Régimen General de la Seguridad Social tienen derecho a las prestaciones por maternidad y por paternidad de los Capítulos VI y VII del Título 11 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, así como a la percepción de un complemento, que les abona la Administración competente, dirigido a asegurarles el cobro del 100 por 100 de sus retribuciones durante las referidas situaciones de maternidad y de paternidad. En particular, durante los permisos por parto, adopción o guarda, y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015 de 30

de octubre. De otro lado, los trabajadores integrados en MUFACE y en MUGEJU no perciben ninguna prestación de estas mutualidades ni por maternidad, ni por paternidad (al estar encuadrados en regímenes de la Seguridad Social que no dan derecho al cobro de prestaciones por estos motivos) sino que es directamente la Administración consultante quien les abona el 100 por 100 de sus retribuciones durante los citados permisos por parto adopción o guarda y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

1.- Si se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las retribuciones que abona a los trabajadores adscritos a MUFACE y a MUGEJU durante los permisos por parto adopción o guarda, y paternidad de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. En caso afirmativo, hasta qué importe.

2.- Si están exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los complementos que abona a los trabajadores adscritos al Régimen General de la Seguridad Social durante esos mismos permisos.

**CONTESTACIÓN**

En lo que respecta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 9.12 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NF IRPF). En su redacción dada mediante la Norma Foral 8/2018 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2019, con efectos desde el pasado 1 de enero de 2019, según el cual: “Estarán exentas las

siguientes rentas: (...) 12. Estarán exentas las siguientes prestaciones: {...} b) Las prestaciones por maternidad y por paternidad reguladas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias. c) Las prestaciones reconocidas a las personas profesionales, no integradas 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 alternativas al mencionado régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores. En estos supuestos, 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 citadas, en las prestaciones de estas últimas. d) Las prestaciones reconocidas a las personas socias cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores. 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 entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. e) Las retribuciones percibidas por las personas funcionarias del órgano o entidad donde presten sus servicios, correspondientes a la reducción de la jornada de trabajo por permiso por cuidado de hijo o hija menor afectados por cáncer u otra enfermedad grave a que se refiere la letra e) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público,

aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto de prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave prevista en el Capítulo X del Título II del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. (...)"

De conformidad con lo previsto en la letra b) de este artículo 9.12 de la NFIRPF, se encuentran exentas del Impuesto, en primer lugar, las prestaciones por maternidad y por paternidad de los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015 de 30 de octubre percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social.

Consecuentemente, los complementos que abona la Administración consultante a los trabajadores adscritos al Régimen General de la Seguridad Social, con objeto de asegurarles el cobro del 100 por 100 de sus retribuciones durante el tiempo en el que se encuentran en las referidas situaciones de maternidad y de paternidad no pueden beneficiarse de la exención regulada en este artículo 9.12 b) de la NFIRPF, al no tratarse de prestaciones públicas satisfechas por la Seguridad Social.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el concepto de prestaciones públicas no abarca cualquier importe abonado por un ente público, sino que hace referencia única y exclusivamente, a aquéllos que derivan de sistemas de carácter universal. Con lo que, en definitiva, no pueden entenderse incluidas dentro del citado concepto las prestaciones que abonan las Administraciones públicas a sus trabajadores, en atención precisamente a la condición de empleados públicos de los mismos (de trabajadores de la entidad pagadora).

Además, la citada letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF también declara la exención de las prestaciones idénticas a las reguladas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido

de la Ley General de la Seguridad Social, percibidas por los funcionarios de los regímenes públicos que les correspondan.

La Administración pública consultante afirma que es ella quien abona el 100 por 100 de las retribuciones correspondientes a los permisos por parto, adopción o guarda, y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, de los empleados públicos encuadrados en regímenes de la Seguridad Social que no dan derecho a percibir las prestaciones de maternidad y de paternidad de los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (los adscritos a MUFACE y a MUGEJU).

Por ello, en lo que respecta a estos trabajadores, en una primera aproximación al caso, podría pensarse que no están exentas del Impuesto las retribuciones que perciben durante los citados permisos por parto, adopción o guarda y paternidad de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, aun cuando deriven de situaciones idénticas a las recogidas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

No obstante, a la vista de lo indicado en la propia letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF (que habla de "idénticas prestaciones"), de lo recogido en las letras e), d) y e) del mismo artículo 9.12 de la NFIRPF (referidas a profesionales no integrados en la Seguridad Social, a cooperativistas y al permiso por cuidado de hijos menores afectados por enfermedades graves del artículo 49.e) del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, respectivamente), y de lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (particularmente en su Sentencia número 134/1996, de 22 de julio, relativa a la exención de las prestaciones por incapacidad permanente, en la que concluyó que debía otorgarse un mismo trato a los trabajadores incluidos en el régimen de clases pasivas y a los integrados en la Seguridad Social, de forma que se apliquen a

ambos colectivos los mismos beneficios fiscales y en iguales condiciones), este OCTE entiende que en los casos de trabajadores adscritos a MUFACE y a MUGEJU, la referencia recogida en la citada letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF a "*idénticas prestaciones percibidas en los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias*" incluye las retribuciones percibidas de la Administración empleadora durante los permisos por parto, adopción o guarda, y paternidad, de las letras a), b) y e) del artículo 49 del Texto Refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, en situaciones idénticas a las reguladas en los Capítulos VI y VII del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el motivo de que se trate.

A todos estos efectos, no tendría ningún sentido, ni ninguna justificación, realizar una interpretación de lo dispuesto en la letra b) del artículo 9.12 de la NFIRPF que lleve a reconocer a los trabajadores públicos una exención para estos supuestos, superior o inferior a la que se otorga a los demás contribuyentes.

Así, concretamente, en lo que aquí interesa, en la citada Sentencia número 134/1996, de 22 de julio, relativa. como se ha aclarado más arriba, a la exención de las prestaciones por incapacidad permanente (y, más concretamente a la aplicación del principio igualdad ante la ley a dichas prestaciones), el Tribunal Constitucional concluyó que: "*8. Por tanto, la conclusión es que la diferenciación introducida por la nueva redacción de la Ley 18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos vulnera el principio de igualdad consagrado en la Constitución porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva razonable y proporcionada.*"

*Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre*

considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/ 1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el art. 9.1 de la Ley 18/1991 se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas. En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31. Pues ello supone una diferencia de trato que como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable. En suma, el desarrollo argumental hasta aquí seguido conduce directamente a la estimación del recurso y a declarar inconstitucional y consiguientemente nulo el art. 62 de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, en el que se dio una nueva redacción al art. 9.1e) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto ha venido a suprimir sólo para los funcionarios de las Administraciones Públicas que se hallen en situación de incapacidad permanente absoluta, la exención de dicho Impuesto".

**CONSULTA 2019.4.5.2. IS: Determinación del volumen de operaciones de una sociedad pública en aras a calificarla como microempresa a efectos del Impuesto sobre Sociedades: tratamiento de las cantidades facturadas por la propia sociedad pública a los comercializadores en concepto de peajes que posteriormente deben ser transferidos a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).**

**HECHOS PLANTEADOS**

**A. ANTECEDENTES Y CIRCUNSTANCIAS DEL CASO EN PARTICULAR**

**A.1. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD DE T**

T es una sociedad pública municipal cuyo capital pertenece íntegramente al AYUNTAMIENTO DE TOLOSA. Se constituyó mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Tolosa AGMC, con fecha 22 de diciembre de 2000.

Su objeto social lo constituye, según el párrafo primero del artículo 2 de sus Estatutos, la distribución de energía eléctrica.

Dicha sociedad se creó para dar cumplimiento a la exigencia de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, que estableció en su artículo 14: (i) la exigencia de que las actividades reguladas, entre las que se encontraba la distribución de energía eléctrica, se desarrollaran a través de sociedades mercantiles cuyo objeto social exclusivo fuera el desarrollo de las mismas; y (ii) en consecuencia, la separación de las actividades reguladas de las actividades no reguladas, entre otras, las de distribución y comercialización.

T realiza la distribución de energía eléctrica y la gestión del mantenimiento y, en caso de ser necesario, la construcción y desarrollo de la red e instalaciones de distribución, garantizando que dicha red tenga capacidad para asumir, a largo plazo, la demanda concreta, todo ello de conformidad con la legislación que en cada caso sea de aplicación al sector eléctrico.

Con efectos 1 de enero de 2009, el Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, suprime el régimen retributivo de los distribuidores establecido en la disposición transitoria undécima de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, quedando incluida la liquidación de los ingresos y costes acreditados a su actividad de distribución en el ámbito de aplicación del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

En este sentido la Disposición Adicional Segunda (punto l.f) del Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, habilita a la Comisión Nacional de Energía (o CNE), actualmente Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, (en adelante, CNMC) a que establezca, mediante Circular los formatos, sistemas y modelos de intercambio de información, así como las especificidades propias de las liquidaciones provisionales y el sistema de cobros y pagos de las mencionadas liquidaciones aplicables a los distribuidores acogidos a la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 54 /1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, cuyo resultado se integrará en la liquidación general regulada en el Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.↵

El Real Decreto 222/2008 estableció que las pequeñas empresas distribuidoras se debían incorporar en enero de 2009 al régimen retributivo general en el que se encuentran las grandes empresas de distribución (Real Decreto 2017/1997). Este régimen se basa en el reconocimiento de una retribución fijada anualmente a cada empresa que es satisfecha periódicamente por la CNMC una vez presentada la información correspondiente a este organismo.

Según este Real Decreto 2017/1997 las liquidaciones pasarían a realizarse con base en los siguientes conceptos:

- ingresos obtenidos por tarifas de suministro y acceso.
- pagos realizados en concepto de adquisición de energía en el mercado.

- pagos realizados por adquisición de energía al Régimen Especial.
- y a la retribución reconocida a cada distribuidor.

En este nuevo escenario las empresas distribuidoras pasan a tener la obligación de declarar a la CNMC los ingresos recaudados por peajes en el periodo de liquidación, teniendo en cuenta que dicha recaudación se refiere a lo facturado a los comercializadores en el período (mes o cuatrimestre, según lo que establezcan las Circulares de la CNE o, en su caso, CNMC), no lo correspondiente a la energía facturada.

La CNMC tiene la potestad para fijar los peajes de electricidad, con los que se costea el acceso a las redes de suministro eléctrico. Dichos peajes son repercutidos en las facturas que T emite a los comercializadores o, en su caso, a los consumidores si así lo solicitan, para posteriormente transferir el importe recaudado por este concepto a la CNMC. Es decir, T actúa como mero recaudador de dichas cantidades que posteriormente son transferidas a la CNMC. Dicho procedimiento se sigue en virtud de lo establecido en la legislación siguiente:

En cuanto al cobro y facturación de los peajes y al procedimiento de liquidación la regulación actual se contiene en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico que señala al respecto lo siguiente:

*“Artículo 18 Cobro y liquidación de los peajes, cargos, precios y retribuciones reguladas*

*1. Los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución y los precios o cargos por otros servicios regulados destinados al suministro de energía eléctrica serán recaudados por las empresas distribuidoras y, en su caso, por el operador del sistema, debiendo dar a las cantidades ingresadas la aplicación que proceda de acuerdo con el procedimiento general de liquidaciones previsto en la presente ley y en su normativa de desarrollo.*

*A estos efectos, los ingresos por peajes o cargos serán los que hubieran debido ser facturados por aplicación de la normativa que los establezca, con independencia de su efectiva facturación y cobro por parte de los sujetos obligados a su recaudación.*

*2. El Gobierno establecerá reglamentariamente el procedimiento general de liquidaciones para el reparto de los fondos ingresados por los distribuidores y el transportista, así como de las restantes partidas de ingresos, entre quienes realicen las actividades incluidas en el sistema, atendiendo a la retribución que les corresponda de conformidad con la presente Ley.*

*Las liquidaciones de ingresos y costes del sistema eléctrico se realizarán mensualmente por el órgano encargado de las mismas a cuenta de la liquidación de cierre de cada año, que se efectuará con anterioridad al 1 de diciembre del año siguiente al que corresponde considerando las partidas de ingresos incorporadas al sistema de liquidaciones hasta dicha fecha provenientes de cualquier mecanismo financiero establecido normativamente y de los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13.*

*Cualquier ingreso o coste que se incorpore una vez realizada la liquidación de cierre de un ejercicio, tendrá la consideración de ingreso o coste liquidable del sistema del ejercicio en que se produzca.*

*Con carácter general, en las actividades con retribución regulada que correspondan a una partida de costes del sistema eléctrico, el cobro de dicha retribución se realizará con cargo a las liquidaciones del ejercicio para el que se hayan establecido, aplicándose a todas las actividades con igual distribución en el cobro. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de regularizaciones que pudieran realizarse con posterioridad a las liquidaciones de cada ejercicio o del destino establecido para aquellas partidas de ingresos provenientes de los Presupuestos Generales del Estado o de mecanismos financieros de acuerdo con lo establecido normativamente. “*

En cuanto al cobro de la retribución, en relación con las liquidaciones, por parte de las empresas distribuidoras, el Real Decreto 1048/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de distribución de energía eléctrica indica lo siguiente:

*"Artículo 7 Devengo y cobro de la retribución*

*1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.8.a) de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, el devengo y el cobro de la retribución generado por instalaciones de distribución puestas en servicio el año n se iniciará desde el 1 de enero del año n+2.*

*2. Para devengar retribución, las empresas distribuidoras deberán estar inscritas en el Registro Administrativo de Distribuidores del Ministerio de Industria, Energía y Turismo.*

*3. De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, el cobro de dicha retribución se realizará con cargo a las liquidaciones del ejercicio para el que se haya establecido, aplicándose la misma distribución de cobro que al resto de actividades con retribución regulada."*

Respecto al proceso de liquidación y los conceptos liquidables, el desarrollo reglamentario de la regulación contenida, de manera general, en la Ley del Sector Eléctrico, está contenida en el Real Decreto 2017/1997, 26 diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento. En concreto, este regula lo siguiente:

*"Artículo 2 Ámbito de aplicación*

*El presente Real Decreto establece el procedimiento de liquidación de:*

*a) ...*

*b) La retribución de la actividad de distribución, incluidos los costes de gestión comercial reconocidos a los distribuidores por atender a suministros de consumidores cualificados conectados a sus redes que adquieren su energía ejerciendo su condición de cualificados.*

*Artículo 4 Ingresos y costes liquidables*

*Se consideran ingresos y costes liquidables a los efectos del presente Real Decreto los siguientes:*

*a) Los ingresos por aplicación de las tarifas y peajes vigentes a los suministros y accesos a las redes de transporte o distribución que hayan tenido lugar en el periodo objeto de liquidación. En el procedimiento de liquidación se computarán los ingresos obtenidos por estos conceptos a partir de los datos de facturación, con independencia de su cobro.*

*b) Los ingresos por acometidas, verificaciones, enganches y alquileres de contadores y otros equipos de medida imputables a las empresas o agrupaciones de las mismas sometidas al proceso de liquidación.*

*c) ...*

*d) La retribución de la actividad de distribución por los conceptos establecidos en la Ley 54/1997, de acuerdo con la norma que desarrolle el artículo 16.3 de la citada Ley. Dicha retribución incluirá la retribución de la actividad de comercialización que corresponda ser abonada por los consumidores a tarifa y tendrá en cuenta los incentivos a la disminución de pérdidas. También incluirá los costes de gestión comercial reconocidos a los distribuidores por atender a suministros de consumidores cualificados conectados a sus redes que adquieren su energía ejerciendo su condición de cualificados."*

Adicionalmente, el procedimiento concreto de envío de información a la CNMC para las liquidaciones se regula en estas dos circulares de la CNMC:

- Circular 3/2008, de 6 de noviembre, de la Comisión Nacional de Energía, por la

que se desarrolla la disposición adicional segunda del Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, en lo relativo a la liquidación de las actividades reguladas del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

- Circular 3/2010, de 17 de junio, de la Comisión Nacional de Energía, por la que se modifica la Circular 3/2008, de 6 de noviembre, por la que se desarrolla la disposición adicional segunda del Real Decreto 222/2008, de 15 de febrero, en lo relativo a la liquidación de las actividades reguladas del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

#### A.2. DECLARACIÓN DE LAS CANTIDADES DECLARADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EN EL IVA DE T EN EL EJERCICIO 2017

De cara al análisis de la consideración de T como microempresa o pequeña empresa en el ejercicio 2018, resulta imprescindible analizar los requisitos previstos en el artículo 13 de la Norma Foral 2/2014, del 7 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante, "NF 2/2014"), en el que se establece lo siguiente:

*"Artículo 13. Concepto de microempresa, de pequeña y de mediana empresa.*

*1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:*

*a) Que lleve a cabo una explotación económica.*

*b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.*

*c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.*

*d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por 100 ó más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate*

*de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas*

*(...)"*

En concreto, en lo que al requisito previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 13 se refiere, y, aún más precisamente en lo que al requisito del volumen de operaciones se refiere, su determinación se fundamenta en lo dispuesto en el Concierto Económico.

En el supuesto concreto de T, en el ejercicio 2017 la Sociedad ha registrado contablemente unos ingresos por retribución a la distribución de energía eléctrica (grupo 7) por importe de 1.402.551,49 euros. Ésto no obstante, en su Resumen Anual del IVA correspondiente a dicho ejercicio (Modelo 390), el importe facturado asciende a 2.291.994,14 euros.

La diferencia entre ambas cifras se corresponde íntegramente con los ingresos por peajes que son facturados por T a los comercializadores y que posteriormente son transferidos a la CNMC por imperativo legal. En consecuencia, desde el punto de vista de ingresos contables de la Sociedad, los ingresos por peajes no computan como tal ya que no se corresponden con ingresos que derivan del ejercicio de su actividad de distribución de energía eléctrica, ni le son imputables a T por no tener derecho a retener dichos importes para la Sociedad.

#### A.3. CONSULTA VINCULANTE FORMULADA ANTE LA HACIENDA FORAL DE GIPUZKOA CON FECHA 27 DE FEBRERO DE 2019

A la vista de los antecedentes y circunstancias descritas, con fecha 27 de febrero de 2019, T plantea consulta vinculante a la Hacienda Foral de Gipuzkoa con número de referencia: X, en adelante, ("Consulta Vinculante"), con el fin de aclarar si a los efectos de determinar el volumen de operaciones de T en aras a calificarla como

microempresa en virtud de lo previsto en el artículo 13.1 de la NF 2/2014, se deben incluir o no las cantidades facturadas por los comercializadores por los peajes que posteriormente deben ser transferidos a la CNMC en los términos descritos en la letra A) del presente escrito.

Pues bien, con fecha 4 de abril de 2019, la Hacienda Foral de Gipuzkoa remite la contestación a la referida Consulta Vinculante, señalando lo siguiente:

*“En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), cuyo artículo 13.1 establece lo siguiente:*

*“ 1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:*

*a) Que lleve a cabo una explotación económica.*

*b) Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.*

*c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.*

*d) Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por 100 o más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas”.*

*En lo que respecta al volumen de operaciones, el artículo mencionado nos remite a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la cual, en el artículo 14 Dos indica lo siguiente:*

*“Artículo 14. Normativa aplicable.*

*“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”.*

*En consecuencia, y teniendo en cuenta lo anterior, a la hora de determinar el volumen de operaciones realizado por la entidad de cara a establecer si la entidad cumple los requisitos señalados en el artículo 13.1 de la NFIS para poder considerar la entidad como microempresa, nos remitiremos al volumen de operaciones declarado por la entidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*No obstante, la presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por la consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas o posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito puede tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se ha llegado en la contestación.”*

A la vista de la respuesta ofrecida por la Hacienda Foral de Gipuzkoa a la Consulta Vinculante, esta parte entiende que la normativa y doctrina del sector eléctrico referenciadas no parecen ser suficientes para que la Administración pueda emitir un criterio al margen de lo que la propia literalidad de los artículos 13 y 14 de la NFIS establece.

Es por ello que esta parte ha considerado oportuno aportar nueva documentación

relativa al sistema de liquidaciones de peajes referenciado, y con ello, se facilite a la Administración la valoración del caso en cuestión con el fin de que, pueda concluir que, tal y como esta parte considera, las cantidades facturadas por T a los comercializadores por los peajes que posteriormente deben ser transferidos a la CNMC son ingresos del sistema eléctrico, y por tanto, no son propios de la actividad de la actividad de distribución de T (no formando parte de su volumen de operaciones a efectos del análisis de los requisitos previstos en el artículo 13.1 de la NFIS), que como tal representan un coste para el Sistema Eléctrico.

#### A.4. NUEVA DOCUMENTACIÓN A APORTAR Y FORMULACIÓN DE NUEVA CONSULTA VINCULANTE A LA HACIENDA FORAL DE GIPUZKOA

Tal y como se señala en el apartado anterior, esta parte ha considerado oportuno aportar nueva documentación relativa al sistema de liquidaciones de peajes referenciado, y con ello, facilitar a la Administración la valoración del caso en cuestión con el fin de que, pueda concluir que, tal y como esta parte considera, las cantidades facturadas por T a los comercializadores por los peajes que posteriormente deben ser transferidos a la CNMC son ingresos del sistema eléctrico, y por tanto, no son propios de la actividad de la actividad de distribución de T (no formando parte de su volumen de operaciones a efectos del análisis de los requisitos previstos en el artículo 13.1. de la NFIS), que como tal representan un coste para el Sistema Eléctrico.

Así pues, se adjunta, como Anexo II, copia de la documentación siguiente:

- Resolución por la que se aprueba la liquidación definitiva de las actividades reguladas del sector eléctrico correspondiente al ejercicio 2017.

A lo largo de dicho documento existen diversas referencias que ponen de manifiesto que los costes que supone la actividad de distribución del Sistema Eléctrico son

los que se consideran para elaborar los cálculos de los costes e ingresos del Sistema Eléctrico y la Propuesta de Liquidación definitiva, en virtud de la cual, se les cobran a las entidades distribuidoras los peajes de acceso a la energía eléctrica.

- Informe sobre la liquidación definitiva de 2017 del Sector Eléctrico
- Formulario de la Liquidación de las actividades y costes regulados correspondiente al mes de enero del año 2017

En dicho documento se realiza un detalle de los ingresos y costes del Sistema Eléctrico, quedando clara evidencia de que entre sus ingresos se computan los "Ingresos Brutos a Peajes" por importe de 13.918.804.934,49 euros.

En consecuencia, claramente dichos ingresos son imputables al Sistema Eléctrico y no a las empresas distribuidoras, como sería en este caso, T.

Por otra parte, se adjunta, como Anexo III, copia del Resultado de las Liquidaciones DTI 1 de T correspondiente al ejercicio 2017, en las que se confirma que, entre los conceptos liquidatorios, constan los " Ingresos Brutos Peajes" del Sistema Eléctrico con los que éste cubre los costes de distribución.

#### B. OBJETO DE LA CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA, DUDAS QUE SUSCITA LA NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE Y DATOS Y ELEMENTOS QUE ESTA PARTE ENTIENDE PUEDEN CONTRIBUIR A LA FORMACIÓN DE JUICIO POR PARTE DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

##### B.1 DEFINICIÓN DE VOLUMEN DE OPERACIONES A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tal y como se señala en el apartado anterior, cara al análisis de la consideración de T como microempresa o pequeña empresa en el ejercicio 2018, resulta imprescindible analizar los requisitos previstos en el artículo 13 de la NF 2/2014.

En concreto, en lo que al requisito previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 13 se refiere, y, aún más precisamente en lo que al requisito del volumen de operaciones se refiere, su determinación se fundamenta en lo dispuesto en el Concierto Económico.

Así, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, prevé en su artículo 14.Dos lo siguiente:

*“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”.*

En consecuencia, en opinión de esta parte, a la vista de lo ya formulado en la Consulta Vinculante así como de la nueva documentación aportada como Anexos II y III, cabe interpretar que los ingresos facturados a los comercializadores por peajes que posteriormente son transferidos por T a la CNMC en cumplimiento de la legislación vigente, y de su obligación de actuar como recaudador de los referidos importes, no pueden ser considerados como volumen de operaciones de T por no tratarse de contraprestaciones que derivan de la prestación de servicios realizados en su actividad, siendo ingresos imputables al Sistema Eléctrico.

## CONTESTACIÓN

En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), cuyo artículo 13.1 establece lo siguiente:

*“1. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como microempresa aquella que cumpla los siguientes requisitos:*

a) *Que lleve a cabo una explotación económica.*

b) *Que su activo o su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 2 millones de euros.*

c) *Que el promedio de su plantilla no alcance las 10 personas empleadas.*

d) *Que no se hallen participadas directa o indirectamente en un 25 por 100 o más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas”.*

En lo que respecta al volumen de operaciones, el artículo mencionado nos remite a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en la cual, en el artículo 14 Dos indica lo siguiente:

*“Artículo 14. Normativa aplicable.*

*“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”.*

Respecto a la entidad en cuestión cabe indicar lo siguiente:

T está dada de alta en el epígrafe transporte y distribución de energía eléctrica.

Con la Ley del Sector Eléctrico (Ley 54/1997, de 27 noviembre) se inicia el proceso de liberalización

del sector eléctrico. Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente (comercialización), y actividades reguladas (transporte y distribución).

Esta reforma se acompaña de la modificación del régimen retributivo de los sujetos que desarrollan las actividades eléctricas y la necesidad de definir el régimen de liquidaciones entre los distintos sujetos del sistema. Se reconoce a las sociedades titulares de instalaciones de producción de energía eléctrica la existencia de unos costes de transición al régimen de mercado competitivo que se recuperarán a través de una retribución fija durante un plazo de 10 años desde la entrada en vigor de la Ley del Sector Eléctrico. (Finalizado. DT 6°).

Con efectos 1 de enero de 2009, el RD 222/2008, de 15 de febrero, suprime el régimen retributivo de los distribuidores establecido en la DT 11 de la Ley del Sector Eléctrico, quedando incluidos los ingresos y costes acreditados a su actividad de distribución en el ámbito de aplicación del RD 2017/1997, de 26 de diciembre.

En este nuevo escenario las empresas distribuidoras pasan a tener la obligación de declarar a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), antes Comisión Nacional de Energía, los ingresos recaudados por peajes en el periodo de liquidación. La CNMC tiene la potestad para fijar los peajes de electricidad con los que se costea el acceso a las redes de suministro eléctrico. Dichos peajes son repercutidos en las facturas que T emite a los comercializadores o consumidores, para posteriormente transferir el importe recaudado por este concepto a la CNMC. Este régimen se basa en el reconocimiento de una retribución fijada anualmente a cada empresa que es satisfecha periódicamente por la CNMC una vez presentada la información correspondiente a este organismo.

El Gobierno establecerá reglamentariamente el procedimiento general de liquidaciones para el reparto de los fondos ingresados por los distribuidores y el transportista, así como de

las restantes partidas de ingresos, entre quienes realicen las actividades incluidas en el sistema, atendiendo a la retribución que les corresponda de conformidad con la presente ley (artículo 18.2 de la ley 24/2013 del Sector Eléctrico).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.2 de Ley 24/2013, de 26 de diciembre, el cobro de dicha retribución se realizará con cargo a las liquidaciones del ejercicio para el que se haya establecido, aplicándose la misma distribución de cobro que al resto de actividades con retribución regulada. (art. 7.3 del RD 1048/2013).

El saldo neto de la liquidación n se calculará por diferencia entre el saldo acumulado de la liquidación n y el de la n-1. En el caso en que resulte un saldo neto positivo, la distribuidora objeto de liquidación dispondrá de un plazo para efectuar el ingreso en la cuenta que se hubiese abierto a estos efectos por parte de la CNE. En el caso de que resulte un saldo negativo, se procederá a incluir este saldo en las liquidaciones provisionales de las actividades reguladas del RD 2017/1997 (art. Séptimo de la Circular 3/2008, de 6 de noviembre, de la comisión nacional de Energía).

Según el Real Decreto 2017/1997 las liquidaciones pasarían a realizarse con base a los siguientes conceptos:

- ingresos obtenidos por tarifas de suministro y acceso.
- pagos realizados en concepto de adquisición de energía en el mercado.
- pagos realizados por adquisición de energía al Régimen Especial.
- y a la retribución reconocida a cada distribuidor.

En nuestro caso, los sujetos que intervienen en la operación son:

- Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia: es el organismo encargado

de preservar, garantizar y promover el correcto funcionamiento, la transparencia y la existencia de una competencia efectiva y de una regulación eficiente en todos los mercados y sectores productivos en beneficio de los consumidores y usuarios.

Formalmente, es un organismo público con personalidad jurídica propia. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, «son organismos públicos dependientes o vinculados a la Administración General del Estado, bien directamente o bien a través de otro organismo público, los creados para la realización de actividades administrativas, sean de fomento, prestación o de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación; actividades de contenido económico reservadas a las Administraciones Públicas; así como la supervisión o regulación de sectores económicos, y cuyas características justifiquen su organización en régimen de descentralización funcional o de independencia».

Junto a las funciones de defensa de la competencia que se atribuyen íntegramente a la CNMC, este organismo ejerce funciones, con carácter singular, en determinados sectores y mercados regulados, donde la aplicación de la normativa de defensa de la competencia resulta insuficiente para garantizar la existencia de una competencia efectiva. Estos sectores o ámbitos son los siguientes: las comunicaciones electrónicas y la comunicación audiovisual, los mercados de la electricidad y de gas natural, el sector postal, las tarifas aeroportuarias y determinados aspectos del sector ferroviario. En particular, abarcan funciones de supervisión y control, así como amplias funciones de resolución de conflictos.

- T (empresa distribuidora): Su objeto social lo constituye la distribución de energía

eléctrica. Está dada de alta en el epígrafe: 1 1515 Transporte y Distribución de Energía Eléctrica.

- Empresa comercializadora.

Hay una Sentencia de 14 de noviembre de 2014, Rec. 347/2013, del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, donde se menciona lo siguiente:

Con la Ley del Sector Eléctrico de 1997 se inicia el proceso de liberalización del sector eléctrico, (...). Al efecto se distinguió entre actividades que se podían ejercer libremente y actividades reguladas, entre las que se encontraban la distribución y el suministro a clientes que compraban a tarifa.

En las primeras cabe identificar la presencia de una comercializadora que vende electricidad al consumidor al precio que libremente pacten, estamos en presencia de un contrato de suministro, (...).

Pero la relación jurídica que nos ocupa y que debe ser objeto de examen difiere sustantivamente de la anterior, presentando singularidades que son necesarias resaltar. Nos encontramos por un lado una relación contractual entre las distribuidoras, que actúan en régimen de monopolio, y los consumidores, por el cual aquellas se comprometen al suministro de energía eléctrica con un nivel de calidad determinado a cambio de un precio, estos precios son fijados previamente mediante un procedimiento establecido normativamente para todo el territorio nacional por el Gobierno, limitándose las distribuidoras a recaudar dichos ingresos para ser sometidos a un procedimiento de liquidación por el que se reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas conforme unos porcentajes previamente fijados a cada una de las actividades presentes en el suministro eléctrico.

Respecto a este tipo de operaciones, señalar que la base imponible sobre la que ha de aplicarse el

Impuesto sobre el Valor Añadido comprende el término facturado por el término fijo de potencia, el término variable de peaje de acceso a las redes de transporte y distribución, el coste de la energía, el margen de comercialización y el alquiler de los equipos a medida (contadores). También formará parte de la base imponible del IVA el importe del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Por tanto, en cuanto a la facturación realizada por T a la empresa comercializadora en concepto de ingresos por peajes forma parte del precio final por el que se factura la entrega de energía eléctrica. Los ingresos por peajes forman parte de la base imponible del IVA, conformando la base imponible de dicha entrega el importe total de la contraprestación de las citadas operaciones.

Por otra parte, la Resolución vinculante de 22 de diciembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de fecha 10 de febrero de 1986 presentado por la Federación Empresarial de la Industria Eléctrica estableció, en relación con la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de dinero que las empresas eléctricas efectúan a otras empresas del sector con el fin de compensar los costes de producción y transformación de la energía eléctrica o de la diferencia de tarifas, que no constituyen, para las empresas que las efectúan, operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Del escrito de consulta parece deducirse que la repercusión de los costes de la actividad de distribución de energía eléctrica que efectúa la consultante son de la misma índole que, aquellas a que se refería la Resolución de 22 de diciembre de 1986 citada, por lo que parece razonable mantener, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración que en relación con esta materia se efectuó en 1986, de manera que los pagos y transferencias en cuestión no constituyen operación alguna sujeta el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, tal y como ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en

sus sentencias de 5 de febrero de 1981, en el asunto 154/1980 y de 3 de marzo de 1994, en el asunto C-1611993, para que una operación tenga la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios y quede sujeta el Impuesto, entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario *“una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (de suerte que) la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”*.

En el supuesto considerado, las entregas de dinero por parte de T a la CNMC de lo recaudado por ingresos por peajes no constituyen una contraprestación en tanto que no constituye el contravalor efectivo de ningún servicio prestado al destinatario. Del mismo modo que tampoco supone una entrega de bien o una prestación de servicios la entrega por parte de la CNMC a T de lo recaudado por ingresos por peajes. De modo que no deberán repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de las entregas de dinero efectuadas entre T y la CNMC.

Por todo lo expuesto anteriormente cabe señalar que T no actúa en nombre y por cuenta de la CNMC, T empresa distribuidora está facturando por un suministro de energía eléctrica que ella realiza, a cambio de un precio total que comprende un precio por peajes, que ha sido fijado por la CNMC. El importe recaudado por peajes es transferido por T a la CNMC en cumplimiento de la legislación vigente, si bien hay que resaltar que la CNMC reparte el importe total de lo recaudado por las distribuidoras entre las mismas, con motivo de su labor de supervisión y control respecto de dichos ingresos.

Por otro lado, la Circular 1/2017, de 8 de febrero, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que regula la solicitud de información y el procedimiento de liquidación, facturación y pago del régimen retributivo específico de las instalaciones de producción de

energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos tiene por objeto fijar el marco en el que se desarrollan las actividades relacionadas con la liquidación del régimen retributivo específico cuyo ejercicio corresponde a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).

El citado régimen retributivo específico es introducido por el apartado 7 del artículo 14 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y se desarrolla mediante la promulgación del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, así como las ulteriores órdenes ministeriales por las cuales, bien se establecen o actualizan los parámetros retributivos correspondientes a las instalaciones, bien se desarrollan determinados aspectos puntuales del repetido régimen retributivo específico.

De acuerdo con la citada Circular la CNMC calcula las cantidades que deban abonarse o requerirse a cada instalación, y agrupa en cada factura los importes correspondientes por sujeto de liquidación, IBAN e impuesto aplicable (IVA o equivalente), neteándose en su caso las cantidades positivas y negativas. La fecha de emisión de la factura será el último día del mes en el que se produzca el cálculo y cierre mensual de la liquidación. Asimismo, se sumarán los importes de todas las facturas que correspondan a un mismo sujeto de liquidación en cada cierre, descontándose, en su caso, el importe de las facturas con saldo negativo, de las que tengan saldo positivo. El resultado de dicha suma, que se comunicará en un documento específico, será la cantidad que se abonará o se requerirá por parte de la CNMC a cada sujeto de liquidación.

Corresponde por lo tanto a la CNMC la expedición de las facturas correspondientes a la liquidación del régimen retributivo específico en nombre y por cuenta de las entidades productoras, o en nombre y por cuenta de sus representantes, así como en nombre y por cuenta de los distribuidores de energía eléctrica

que se correspondan con los requerimientos de ingreso que efectúe la citada Comisión por las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos, conforme lo dispuesto en la disposición adicional quinta del Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Estas facturas se encuentran sometidas a los gravámenes tributarios previstos en la normativa aplicable y, en particular, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por todo lo expuesto anteriormente cabe señalar que T empresa distribuidora está facturando por un suministro de energía eléctrica que ella realiza, a cambio de un precio total que comprende un precio por peajes, que ha sido fijado por la CNMC. A su vez, recibe facturas de la CNMC en cumplimiento de la legislación vigente.

Atendiendo a lo expuesto, no procede minorar el volumen de operaciones del IVA en el importe correspondiente a los ingresos por peajes que la CNMC requiere a T.

En consecuencia, T no reunirá los requisitos para tener la condición de microempresa en el ejercicio 2018, si su activo también superó en el periodo impositivo anterior la cifra de 2 millones de euros.

No obstante, la presente contestación se realiza únicamente en atención y de acuerdo con los hechos, circunstancias y datos expresados por la consultante en su escrito, teniendo efectos sólo respecto de ellos. La existencia de otras circunstancias previas o posteriores a la operación descrita que no hayan sido mencionadas en su escrito puede tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que su concurrencia podría alterar el juicio al que se ha llegado en la contestación.



### **CONSULTA 2019.5.3.1. IVA: Aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo en determinadas operaciones inmobiliarias:**

- 1. Operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos de urbanización, en las que se acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización.**
- 2. Adquisiciones de inmuebles afectos por un derecho real en garantía aún en los supuestos en los que la finalidad de la transmisión no es la ejecución de la garantía por parte del transmitente ni el inmueble se transmite a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

La compañía "CSE, S.A.", se trata de una sociedad especialmente dedicada a la gestión y planificación de proyectos inmobiliarios. A razón de su objeto social, la consultante, habitualmente adquiere terrenos en diferentes situaciones urbanísticas, (rústicos, urbanos, urbanizables o, en curso de urbanización).

En el presente supuesto, la consultante ha adquirido un terreno afecto por un derecho real en garantía por los gastos de urbanización pendientes de pago. Sin embargo, en la propia escritura que documenta la operación de compra se establece que el pago de los restantes gastos de urbanización correrá a cargo del vendedor, sin que se establezca el método de financiación utilizado por el vendedor para hacer frente al pago señalado.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Es decir, el vendedor asume en el momento de la transmisión el pago de las cargas hipotecarias a las que está afecto el inmueble, al objeto de que la consultante lo adquiera libre de cargas,

sin necesidad de asumir el pago de la carga, ya sea subrogándose en la posición del vendedor o destinado parte del importe de la compra a la extinción de la deuda. Del mismo modo, no se hace mención alguna en la escritura de compraventa que la finalidad de la transmisión sea la extinción total o parcial de la deuda garantizada, tal como se desprende de la dicción del guión tercero del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA.

En este escenario, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido determina quienes son los sujetos pasivos del Impuesto señalando, en la letra e) del número 2º del apartado Uno que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los siguientes supuestos:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Este supuesto de inversión de sujeto pasivo fue introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre de 2012), con la finalidad de evitar el perjuicio que se producía para el erario público en aquellos supuestos de transmisión de inmuebles en que

el IVA devengado no se ingresaba por parte del transmitente a consecuencia de los problemas financieros que podía estar atravesando, mientras que el adquirente se deducía el IVA soportado. El objetivo del legislador no fue otro que el de hacer coincidir al sujeto pasivo obligado al ingreso del Impuesto con el titular del derecho a la deducción del mismo.

Sin embargo, al consultante le interesa saber si, de la dicción literal del artículo 84 referido puede entenderse que, cualesquiera que sean los términos fijados contractualmente entre las partes, en la adquisición de un bien inmueble afecto por un derecho real en garantía, es de aplicación la figura de la inversión del sujeto pasivo por considerar que la venta es efectuada "en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles". En concreto, la cuestión se centra en determinar si procede la aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo también en aquellos supuestos en los que las partes libremente acuerdan, y así se refleja en la propia escritura de compraventa, que es el vendedor quien asume el pago de la carga hipotecaria a la que está afecto el inmueble, eximiendo al adquirente de dicha obligación.

De acuerdo con los antecedentes, circunstancias y desarrollo de las actuaciones en el presente escrito, se consulta acerca de los siguientes puntos,

- a) Si, las operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos de urbanización, en las que acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización, se considera que opera la inversión del sujeto pasivo prevista en el tercer guion del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA.
- b) Si, la aplicación de la figura de la inversión de sujeto pasivo se aplica siempre que se adquieren inmuebles afectos por un derecho real en garantía aún en los supuestos en los que la finalidad de la transmisión no es la ejecución de la garantía por parte del transmitente ni

el inmueble se transmite a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente, tal y como se establece en el tercer guion del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA

## CONTESTACIÓN

El artículo 4, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), dispone que:

*"Estarán sujetas al Impuesto 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, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".*

El artículo 5 de la Ley del IVA define el concepto de empresario en los siguientes términos:

*"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

- a) *Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*
- b) *Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*
- c) *Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por lo tanto, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica.

Concretamente, en los procesos de urbanización, de acuerdo con el artículo

5.Uno.d), se considerarán también empresarios quienes efectúen la urbanización de terrenos, aunque sea ocasionalmente, siempre que dichos terrenos se destinen a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Por otro lado, el artículo 84, uno, de la Ley del IVA establece que:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

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

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

– Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente."

Por lo tanto, en las operaciones sujetas a IVA consistentes en entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o en entregas de inmuebles a cambio de la obligación de

extinguir la referida deuda por el adquirente, los sujetos pasivos del impuesto serán los empresarios o profesionales adquirentes de dichos bienes.

En consecuencia, debemos contestar a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta en el sentido de que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.uno.2º.e) tercer guion de la Ley del IVA, se aplicará cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- Tanto el transmitente como el adquirente deben ser empresarios o profesionales y las operaciones deben estar sujetas al IVA, al realizarlas dentro del ámbito de su actividad.
- Las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas de bienes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley del IVA y tener por objeto un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.
- Deben tratarse de entregas de bienes distintas de las contempladas en los dos primeros supuestos del art 84.uno.2º.e) de la Ley del IVA, esto es:
  - \* Entregas efectuadas como consecuencia de un procedimiento concursal.
  - \* Entregas exentas a que se refieren los apartados 20º y 22º del art 20.Uno de la Ley del IVA, en las que el transmitente hubiera renunciado a la exención.
- Las entregas deben ser consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, si bien la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda a cargo del adquirente.

Se contemplan, por tanto, tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con ese precepto:

1. Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
2. Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
3. Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir tal deuda a cargo del adquirente.

Pasamos ahora a exponer la doctrina administrativa existente acerca de este precepto:

1. Con respecto a la primera de las operaciones citadas, esto es, entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos:

- La garantía puede haberse otorgado con anterioridad al inicio del proceso ejecutivo (por ejemplo, hipoteca) o constituirse durante el mismo a solicitud del ejecutante, para garantizar el buen fin de la ejecución (por ejemplo, anotación preventiva de embargo).
- La garantía real puede respaldar, frente al acreedor garantizado, el cumplimiento de una obligación del otorgante o bien del deudor, por ejemplo, si un tercero actuó en calidad de otorgante.

Lo anterior implica que el transmitente del bien dado en garantía puede o no coincidir con el deudor.

- El incumplimiento de la obligación principal garantizada, esto es, su impago, faculta al acreedor a ejecutar la garantía real. No obstante, la ejecución de la garantía puede derivar también de otros supuestos de incumplimiento distintos.
- La ejecución de la garantía puede llevarse a cabo en vía judicial o, en su caso, por el procedimiento extrajudicial previsto en el artículo 129 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946.

- La finalidad de la ejecución de la garantía es utilizar la suma realizable con la venta del inmueble sobre el que recae la misma para extinguir, total o parcialmente, la correspondiente deuda.
- El adquirente puede ser tanto un tercero al que, por ejemplo, el ejecutante le haya cedido el remate en los términos previstos en el artículo 647, apartado 3, de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, o, en su caso, el acreedor garantizado.

2. Con respecto a las otras dos operaciones, esto es, entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada con tales inmuebles o a cambio de la obligación de extinguir dicha deuda por el adquirente:

- El transmitente no tiene que coincidir necesariamente con el deudor sino que cabe que un tercero garantice con un bien inmueble de su propiedad el cumplimiento de una deuda contraída por otra persona.
- No es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada.

No obstante, generalmente, reflejan las dificultades financieras por las que atraviesa el deudor y que determinan que no pueda cumplir normalmente sus obligaciones en la forma pactada, todo lo cual conlleva que aquél se sirva del inmueble dado en garantía para de este modo liquidar la obligación garantizada ya que, en otro caso, la referida garantía sería ejecutada.

- La finalidad de estas entregas de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda debe ser, en un caso, extinguir total o parcialmente tal deuda en sede del transmitente o bien del deudor y, en el otro, que manteniéndose la deuda viva para el transmitente, el adquirente del bien gravado se obligue directa o indirectamente a extinguir dicha deuda.

- El adquirente puede ser el acreedor garantizado (por ejemplo, en daciones en pago) o un tercero.

- Existiendo acuerdo entre las partes para extinguir la deuda garantizada mediante la entrega de diversos bienes inmuebles, algunos de los cuales no fue otorgado en garantía del cumplimiento de dicha deuda, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo operará respecto de la totalidad de las transmisiones.

- Igualmente, será de aplicación la inversión del sujeto pasivo cuando tenga lugar la entrega de un inmueble que se destine, simultáneamente, a extinguir la deuda garantizada con dicho inmueble y otras deudas.

- Por el contrario, cuando se transmitan bienes inmuebles con la finalidad de extinguir las deudas garantizadas con tales inmuebles conjuntamente con otros inmuebles destinados a extinguir deudas sin garantía real, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sólo operará respecto de aquéllas transmisiones que tengan por objeto inmuebles gravados con un derecho de garantía.

Dentro de estos supuestos, a título de ejemplo, procedería la inversión del sujeto pasivo en los siguientes casos:

- Dación en pago con extinción total o parcial de la deuda. En este caso, el acreedor garantizado acepta, para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida, la entrega de unos bienes distintos de aquellos en que la prestación consiste (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1989, fundamento de derecho segundo, entre otras).
- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda

para el transmitente o, en su caso, deudor, subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

Así, por ejemplo, la entrega por un empresario de un solar, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario que se subroga en el préstamo hipotecario, se encuadraría en este caso.

- Entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción.

A modo de ejemplo, estaría incluida en este caso la entrega por el promotor de una edificación terminada, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar dicho préstamo hipotecario.

- Entrega de un inmueble otorgado en garantía sin extinción de la obligación garantizada para el transmitente o en su caso deudor.

En todos estos casos debe entenderse que el adquirente se obliga a extinguir la deuda garantizada, bien porque asume dicho compromiso de forma expresa, bien porque, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 118 de la Ley Hipotecaria, descuenta el importe de la deuda garantizada del precio de la entrega o retiene su importe, o bien porque, si paga todo el precio de la operación, tal pago del precio se entiende realizado con el acuerdo tácito de que el transmitente lo destine a extinguir la deuda garantizada.

Por otra parte, en cuanto a la primera cuestión planteada acerca de si procede la aplicación de la inversión del sujeto pasivo previsto en el tercer guion del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA, a las operaciones de compra de terrenos o parcelas afectas al pago de gastos

de urbanización, en las que se acuerde que es el vendedor quien asume el pago restante de los gastos de urbanización, debemos tener en cuenta, primeramente, lo dispuesto en la legislación urbanística vigente.

En ese sentido, el artículo 45 de la Ley 2/2006, de 30 de junio, de Suelo y Urbanismo, establece que:

“1. El acuerdo aprobatorio del proyecto de reparcelación producirá los siguientes efectos:

(...)

c) Afectación real de las parcelas adjudicadas al cumplimiento de las cargas y pago de los gastos inherentes al sistema de actuación correspondiente”.

Asimismo, el artículo 19 de la citada Ley del suelo señala que:

“La enajenación del suelo y las construcciones, edificaciones e instalaciones no modifica la situación de su titular definida por la ordenación urbanística y los actos dictados o producidos en ejecución o aplicación de la misma, quedando el adquirente legalmente subrogado en el lugar y puesto del transmitente, incluso por lo que respecta a los compromisos asumidos para la urbanización y la edificación, sin perjuicio del ejercicio contra el transmitente de las acciones que procedan”.

En virtud de lo anterior, se establece una afección real de los terrenos incluidos en determinados ámbitos de actuación urbanística al cumplimiento de los deberes derivados de dichas actuaciones de transformación urbanística y, entre otros, al pago de los gastos de urbanización.

Se trata, por tanto, de una afección urbanística que se configura como una garantía real y cuya inscripción registral se prevé en los artículos 19 y 20 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley

Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística.

Por otra parte, de acuerdo con lo expuesto, la transmisión del suelo no modifica la situación de su titular definida por la ordenación urbanística y los actos dictados o producidos en ejecución o aplicación de la misma, quedando el adquirente legalmente subrogado en el lugar y puesto del transmitente, incluso por lo que respecta a los compromisos asumidos para la urbanización y la edificación, sin perjuicio del ejercicio contra el transmitente de las acciones que procedan.

Del escrito de consulta se deduce que el transmitente ostenta la condición de empresario a efectos del IVA en virtud del artículo 5 de la normativa reguladora del citado impuesto, bajo esa premisa cabe concluir que resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el artículo 84.Uno.2º.e).tercer guion de la Ley del IVA, a la transmisión de terrenos afectos al pago de las cargas de urbanización, en tanto los gastos de urbanización a que se refiere el escrito de consulta se hayan devengado y sean exigibles, independientemente de que se acuerde entre las partes que dichas cargas las abonará el transmitente del terreno.

Esta contestación no es aplicable en el caso de que el vendedor no ostente condición de empresario o profesional a efectos del IVA.



**CONSULTA 2019.5.3.2. IRPF, IRNR: Tratamiento fiscal aplicable al abono de las cantidades derivadas del cumplimiento de sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en relación con determinadas retribuciones por la carrera profesional reconocidas a las personas trabajadoras del Ente Público: imputación temporal de las cantidades, porcentaje de integración, supuestos específicos de perceptores de territorio común y de personas con incapacidad permanente absoluta reconocida, retenciones.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La sentencia 225/2018, de 9 de mayo de 2018, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), reconoce el derecho de los trabajadores del Ente Público participantes en las convocatorias ordinaria y extraordinaria de desarrollo profesional a percibir las retribuciones que les correspondan por la carrera profesional, con abono de los atrasos correspondientes.

Dicha sentencia fue recurrida en casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJPV por Ente Público, recurso del que desistió mediante escrito de 3 de mayo de 2019. El decreto de la misma fecha del TSJPV da por desistida del recurso a la citada entidad y declara firme y terminado el procedimiento.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Ente Público consulta, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre cuál ha de ser el tratamiento fiscal aplicable al abono de las cantidades derivadas del cumplimiento de la sentencia del TSJPV. En concreto, cuestiona sobre la imputación temporal de dichas cantidades que en algunos, casos se retrotraen al ejercicio 2012, y sobre la posibilidad de aplicación de algún porcentaje de integración inferior al 100%. Plantean, así mismo, cuestión sobre si existe alguna especificidad en el tratamiento fiscal que se otorga a personas que tengan reconocida una incapacidad permanente absoluta o a los perceptores que sean residentes en territorio

común. Según la respuesta que se dé a las cuestiones anteriores preguntan sobre cómo debe confeccionarse el modelo 190 en el que entienden que deben informarse las cantidades abonadas por Ente Público.

Por último, la consulta plantea las mismas cuestiones, a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para aquellos perceptores que no sean residentes en España.

#### CONTESTACIÓN

Primero. Respecto a la imputación temporal, el artículo 57 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF) dispone, en su apartado 1, que *“Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros...”*, añadiendo en su apartado 2 (Reglas especiales) punto a) que *“Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.”*

En el presente supuesto, el derecho al abono de la carrera profesional ha sido reconocido por la sentencia judicial 225/2018 del TSJPV, por lo que resulta de aplicación la regla especial transcrita y, en consecuencia, las cantidades percibidas por este concepto deberán ser imputadas en el ejercicio 2019, al ser este ejercicio en el que dicha sentencia adquiere firmeza, tal y como decreta el propio TSJPV.

Segundo. Por otra parte, estas cantidades en tanto que derivan directa o indirectamente de la relación laboral o estatutaria de los participantes en las convocatorias de desarrollo de la carrera profesional en el Ente Público, deben ser calificadas como rendimientos del trabajo (artículo 15 de la NFIRPF).

Así mismo, resultarán de aplicación los porcentajes de integración del 50 % o 60 % a aquellas retribuciones derivadas de la ejecución de la sentencia que correspondan a más de 2 o 5 ejercicios conforme a lo dispuesto en el artículo 19.2 a) de la NFIRPF (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 ciento; este porcentaje será del 50 por ciento 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).

Sentado lo anterior, en cuanto a la confección del modelo 190, ejercicio 2019, la entidad pagadora deberá confeccionarse de la siguiente manera:

1- Se cumplimentarán en el modelo 190 del ejercicio 2019 los datos de cada perceptor, con clave A, dentro de la casilla "Percepción íntegra", el sueldo que perciba correspondiente a trabajos realizados en este ejercicio, incluidos los que supongan un incremento de retribuciones que se deriven de la sentencia que se hizo firme el día 3 de mayo de 2019, como atribuibles al 100%, cuando no hayan tenido un periodo de generación superior a 2 años, con los gastos de seguridad social que correspondan al contribuyente por ese ejercicio y la retenciones correspondientes a dichas retribuciones.

Si como consecuencia de dicha sentencia perciben cantidades generadas en un periodo superior a dos o cinco años, se deberá rellenar otro apartado de perceptor como se describe en los números 2 y 3 siguientes.

2- Para cada perceptor que haya recibido un importe que se derive de la sentencia nº 225/2018 del TSJPV, se rellenará, con clave A, otro apartado de perceptor del modelo 190, y si dichas retribuciones han tenido un periodo de generación superior a 2 años e inferior a 5, en la casilla "Percepción íntegra dineraria", se consignará la cantidad bruta a percibir por el contribuyente, y en la casilla "Importe no integrable en IRPF", el 40% de esa percepción. Tal

y como lo dispone la descripción de los campos 171 a 183 del diseño físico de la Orden Foral 651/2007, que dice que "de haberse incluido entre las percepciones satisfechas al perceptor de que se trate, alguna a la que resulte aplicable lo establecido en los artículos 19.2, 21 y 26.7, y en la Disp. Tras. 9ª de la Norma Foral de 3/2007 del IRPF se consignará en este campo, la diferencia entre lo percibido y el importe del rendimiento íntegro a imputar a la declaración del IRPF."

3- Para cada perceptor que haya recibido cantidad que se derive de la repetida sentencia nº 225/2018 del TSJPV, se rellenará, con clave A, otro apartado de perceptor del modelo 190, y si dichos rendimientos han tenido un periodo de generación superior a 5 años, en la casilla "Percepción íntegra dineraria", se consignará la cantidad bruta a percibir por el contribuyente, por este concepto y en la casilla "Importe no integrable en IRPF", el 50% de esa percepción. Tal y como lo dispone la descripción de los campos 171 a 183 de la Orden Foral 651/2007, que dice que "de haberse incluido entre las percepciones satisfechas al perceptor de que se trate, alguna a la que resulte aplicable lo establecido en los artículos 19.2, 21 y 26.7, y en la Disp. Tras. 9ª de la Norma Foral de 3/2007 del IRPF se consignará en este campo, la diferencia entre lo percibido y el importe del rendimiento íntegro a imputar a la declaración del IRPF."

Respecto a la consulta del tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los contribuyentes que sean residentes en Territorio Común, por lo que se refiere a las retenciones, se debe aplicar la normativa alavesa o, en su caso, de los otros dos Territorios Históricos, dado que el punto Uno del artículo 7 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concerto Económico con el País Vasco, dispone que "*Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.*"

En este caso y a efecto de determinar el porcentaje de retención aplicable a los

rendimientos obtenidos en Álava, se atenderá a lo dispuesto con carácter general en los artículos 75 a 82, y a los específicos de retenciones de trabajo que son los artículos 83 a 86 del Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto de 2014, independientemente de cómo se calcule el rendimiento posteriormente, cuando los obligados tributarios presenten su autoliquidación por el IRPF. Este último cálculo se realizará de acuerdo con la normativa vigente en Territorio Común y cuya competencia corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Art. 6 de la Ley de 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco).

En cuanto a la cumplimentación del modelo 190 debe hacerse en la misma forma indicada en los apartados anteriores.

Por último, respecto a aquellos trabajadores titulares de una prestación incapacidad permanente absoluta (exenta según lo establecido en el artículo 9.3), la percepción de la cantidad derivada de la sentencia judicial mencionada no altera la naturaleza exenta de su prestación.

Así mismo, el modelo 190 se confeccionará de acuerdo a lo explicado en los apartados anteriores.

Tercero. En lo referido al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la imputación temporal de obtención de la renta para un no residente será, al igual que en el IRPF, en el año que adquirió firmeza la sentencia, y deberemos, por tanto, considerar que el trabajador/a adquiere en ese momento la condición de no residente de acuerdo con lo establecido en los artículos 5 y 6 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Una vez analizado si el trabajador/a fuese o no contribuyente por este impuesto, debemos tener en cuenta dos situaciones, sin perjuicio de los Tratados y Convenios para evitar la doble imposición que hayan formado parte del ordenamiento interno español:

a) Los no residentes fiscales en España y en concreto en Álava, pero residentes en países miembros de la Unión Europea y en el espacio económico europeo siempre que tengan con España un efectivo intercambio de información.

Con respecto a ellos el apartado 1 de artículo 24 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, dispone que *“Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones.”*

Añadiendo el apartado 6-1ª-a) de este mismo artículo que *“Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:*

1.º Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Por tanto, a efectos de tributación en el Impuesto Renta No Residentes, de estas personas físicas trabajadoras en España, se aplicará esta normativa que no admite reducción porcentual

alguna, pero sí los gastos de Seguridad Social directamente deducibles en su declaración de Impuesto Renta de No residentes (Modelo 210), siendo el devengo del impuesto de acuerdo al artículo 27 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

*“Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.”*

(...)

Con respecto a las retenciones a realizar por el Ente Público a estos trabajadores, el apartado 2 del artículo 31 de la misma Norma Foral dispone que *“Los sujetos obligados a retener, deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Norma Foral para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este Impuesto, sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los apartados 2 y 6 del artículo 24, en el artículo 26 y en el apartado 7 del artículo 33 de esta Norma Foral.”*

Por lo que la retención deberá hacerse por el Ente Público sobre el rendimiento bruto de trabajo abonado.

El tipo de retención, es el general aplicable a los residentes fiscales en Países miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria que es el del 19%, en el ejercicio 2019, tal y como lo dispone el apartado 1-a) del artículo 25 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, sin perjuicio de los Convenios para evitar la doble imposición que resulte aplicable de acuerdo al apartado 3-a) del artículo 14 del Decreto Foral 3/2016.

El ingreso deberá realizarse en el modelo 216 mensual y declararse en el modelo 296 anual correspondiente al ejercicio 2019.

b) Los no residentes fiscales en España y en concreto en Álava, ni en países miembros de la Unión Europea ni en el espacio económico europeo.

Con respecto a ellos el apartado 1 de artículo 24 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio de Impuesto Renta de No Residentes, dispone que *“Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones.”*

Por tanto, a efectos de tributación de estas personas físicas trabajadoras en España, se aplicará esta normativa que no admite ni gastos, ni reducción porcentual alguna.

Con respecto a las retenciones a realizar por el Ente Público a estos trabajadores, el apartado 2 del artículo 31 de la misma Norma Foral dispone que *“Los sujetos obligados a retener, deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Norma Foral para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este Impuesto, sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los apartados 2 y 6 del artículo 24, en el artículo 26 y en el apartado 7 del artículo 33 de esta Norma Foral.”*

El tipo de retención, es el general que en este caso es el del 24%, en el ejercicio 2019, tal y como lo dispone el apartado 1-a) del artículo 25 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, sin perjuicio de los Convenios para evitar la doble imposición que resulte aplicable de acuerdo al apartado 3-a) del artículo 14 del Decreto Foral 3/2016.

Ahora bien, si se da la situación de que algún trabajador por cuenta ajena, no siendo contribuyentes por el impuesto de no residente, vaya a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, el obligado a retener podrá comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este Impuesto tal como indica el artículo 32 Norma Foral 21/2014 de 18 junio y art. 21 del Decreto Foral 3/2016.

El ingreso deberá realizarse en el modelo 216 mensual y declararse en el modelo 296 anual correspondiente al ejercicio 2019.

