

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

**Conflicto:** 4/2013

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Gipuzkoa

Administración del Estado

**Objeto:** Admon. competente

Retenciones IRNR y Admon. competente  
para devolución en régimen de opción  
para los contribuyentes residentes en EM  
de la UE.

**Resolución: R20/2015**

**Expediente: 4/2013**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 1 de diciembre de 2015

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG) frente a la Administración del Estado cuyo objeto es determinar cuál de las dos Administraciones es competente para resolver la solicitud efectuada por Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1, con NIF 11.720.409 T, relativa a la aplicación del régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el Impuesto sobre la Renta de No residentes IRNR), en relación con el Ejercicio 2011, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 4/2013, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese.

### **I. ANTECEDENTES**

1. El presente conflicto fue planteado por la DFG mediante un escrito de fecha 23 de enero de 2013, del Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Departamento de Hacienda y Finanzas, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el mismo día. De dicho escrito y de la documentación que le acompaña resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

- 1) Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1, residente en MUNICIPIO 1 (Francia), y que en el año 2011 percibía en España, en su condición de antigua funcionaria estatal, una pensión satisfecha por la Administración del Estado, presentó el 11 de junio de 2012, ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, una solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.
- 2) Este régimen de opción, en el ejercicio 2011 estaba regulado, en el territorio común, en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del IRNR aprobado por RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en el Territorio de Gipuzkoa, en el artículo 33 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del IRNR, sustancialmente idénticos en cuanto que el IRNR, según dispone el artículo 21.Uno del Concierto Económico, "es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado".
- 3) Conforme a dicho régimen de opción, los contribuyentes del IRNR que fueran personas físicas, que acreditaran ser residentes en otro Estado miembro de la UE, excepto en países o territorios calificados como paraísos fiscales, y que acreditaran que, al menos, el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el período impositivo estuviera constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, siempre y cuando estas rentas hubieran tributado efectivamente por el IRNR, podían solicitar la aplicación del régimen opcional y con él conseguir que la

tributación efectiva en España se calculara en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR. Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones que determinaban su aplicación, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el periodo impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinaba el tipo medio de gravamen correspondiente, que se aplicaba sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado de tal liquidación suponía una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procedía devolver el exceso.

- 4) La DFG, con fecha 5 de julio de 2012, remitió la solicitud de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 a la AEAT, considerando a dicha Administración competente para tramitarla.
- 5) A su vez, la AEAT, mediante escrito de fecha 17 de septiembre de 2012, devolvió la solicitud a la DFG, por entender competente a la misma para su tramitación.
- 6) Mediante Orden Foral 1048/2012, de 23 de noviembre, de la Diputada de Hacienda y Finanzas, se declaró la incompetencia de la DFG para resolver la solicitud de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1. Esta Orden Foral fue notificada a la Administración del Estado el mismo día 23 de noviembre de 2012, sin que por ésta se formulara ninguna contestación.
- 7) El Consejo de Diputados de la DFG acordó, en fecha 22 de enero de 2013, plantear el conflicto derivado de los expuestos antecedentes ante la Junta Arbitral.

8) En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG comunicó al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco (hoy Departamento de Economía y Hacienda) la decisión de promover el conflicto, mediante escrito de fecha 22 de enero de 2013.

2. La DFG expone en su escrito de planteamiento del conflicto los razonamientos en los que basa su pretensión de que debe ser la AEAT quien resuelva la solicitud de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y, en su caso, le devuelva la cantidad que resulte de la aplicación del régimen de opción para los contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

Entiende la DFG que para determinar la Administración competente para realizar la devolución solicitada por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1, hay que tener en cuenta lo que determina el Concierto Económico en relación con la tributación por IRNR de los ingresos obtenidos por la solicitante.

Habida cuenta que la mayor parte de la renta obtenida por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 en 2011 venía constituida por rendimientos de trabajo derivados de retribuciones pasivas satisfechas por la Administración del Estado en su condición de antigua funcionaria estatal, entiende la DFG que son de aplicación los artículos 21, 22 y 23 del Concierto Económico, en lo que se refieren a la tributación por IRNR de los ingresos derivados del trabajo, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, en la redacción que estaba vigente en el año 2011 al que se concreta el conflicto, que no es la vigente puesto que el artículo 22 fue modificado, con efectos desde el 23 de abril de 2014 por la Ley 7/2014, de 21 de abril.

El artículo 21, luego de establecer que el IRNR es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, dispone que:

"Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será tomada en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español."

Y el Artículo 22. Dos disponía en 2011:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (...):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco."

Y el Artículo 23 Dos, establece:

"Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo."

Además, la DFG, invoca el artículo 2.3 de la Norma Foral 2/1999, reguladora del IRNR en aquel Territorio en el año 2011, que disponía:

"Corresponderá a la Diputación Foral de Gipuzkoa la exacción del Impuesto en los siguientes supuestos:

a) Tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas o entidades no residentes en territorio español, cuando las mismas se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la presente Norma Foral".

Y también el artículo 12 de la misma norma que, a su vez, establece que:

"Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio guipuzcoano las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:

d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio guipuzcoano.

A estos efectos, se entenderá prestado el trabajo en territorio guipuzcoano cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración guipuzcoana (...)

e) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio guipuzcoano o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio guipuzcoano o por un establecimiento permanente situado en el mismo. Se considerarán pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona. Se considerarán prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 18 letras a) e i) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa."

La DFG también cita en apoyo de su pretensión el artículo 13.1.c) 2º de la Ley reguladora del IRNR en el territorio común, aprobada por RDL 5/2004, de 5 de

marzo, que considera rendimientos de trabajo obtenidos en territorio español las "retribuciones públicas satisfechas por la Administración española".

La DFG concluye que, a tenor de los preceptos citados, las pensiones que deriven de un empleo o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado por el que se hubiese satisfecho por dicha Administración retribuciones públicas, deben entenderse obtenidas en territorio común y no en territorio guipuzcoano, y que solo podrían considerarse obtenidas en territorio guipuzcoano si el empleo anterior del que derivasen se hubiera prestado a la Administración guipuzcoana, satisfaciéndose por la misma retribuciones públicas. Y, a juicio de la DFG, la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 no obtuvo en Gipuzkoa ningún rendimiento de trabajo de los que percibió en territorio español en 2011.

Añade la DFG en apoyo de su pretensión que la interpretación que le parece más razonable del artículo 21 del Concierto Económico es la que lleva a concluir que las Diputaciones Forales solo deben realizar las devoluciones derivadas del ejercicio de la opción de tributación prevista para los residentes en otros Estados miembros de la UE, cuando los rendimientos de trabajo obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España, circunstancia que no concurre en el supuesto del conflicto.

Y además, la DFG argumenta que la pretensión de la AEAT en relación con la materia objeto del conflicto llevaría a la situación de que la DFG tendría que efectuar una devolución respecto de unos rendimientos de los que no hubiera percibido previamente ninguna retención, lo que, en ausencia en la normativa del Concierto de cualquier precepto conforme al cual deba efectuarse una compensación entre Administraciones, le lleva a la conclusión de que no es defendible una interpretación de los preceptos en liza que lleve a la práctica de la retención y de la exacción del Impuesto por Administraciones diferentes.

La DFG solicita a la Junta Arbitral que declare su incompetencia para resolver la solicitud efectuada por Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1 que ha dado lugar al presente conflicto y, subsidiariamente, en caso de entender que la competencia

para resolver la solicitud corresponde a la DFG que declare su competencia para la exacción de las cantidades que hubiesen sido objeto de declaración e ingreso en la AEAT (en concepto de retención a cuenta o de autoliquidación del IRNR) correspondientes a aquellas rentas que se consideren obtenidas en Gipuzkoa por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 en el año 2011.

3. En su reunión de 21 de julio de 2014, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que consta efectuada.

4. Por escrito de fecha 26 de septiembre de 2014, registrado de entrada el 9 de octubre, la AEAT presentó alegaciones.

5. Funda igualmente su argumentación, en primer lugar, en los artículos 21, 22 y 23 de Concierto Económico.

Ahora bien, la AEAT trae a colación el artículo 22 con la redacción que le fue dada por la Ley 7/2014, de 2014, en vigor desde el 23 de abril de 2014, haciéndolo patente de forma expresa. Es una redacción que no era la vigente en el ejercicio 2011 al que se concreta el conflicto y que ni siquiera estaba en vigor cuando éste se planteó.

Esta nueva redacción del artículo 22 del Concierto modificó la anterior precisamente para introducir, en su apartado Dos, un punto de conexión específico para determinar el lugar de obtención de las rentas percibidas por un no residente sin establecimiento permanente cuando consisten en una pensión o prestación similar.

El nuevo texto del artículo 22. Dos del Concierto, invocado por la AEAT, es del siguiente tenor:

"Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral



competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios (...):

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco:

a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco.

b') Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco."

Cita también la AEAT, en apoyo de su tesis, el artículo 13.1.d) de la Ley reguladora del IRNR aprobada por RDL 5/2004, de 5 de marzo, que dispone:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste."

La AEAT concluye que, a su juicio, la competencia para tramitar la solicitud de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y, en su caso, para devolverle la cantidad resultante, corresponde a la DFG porque la mayor parte de la renta obtenida en España por ella es una pensión que "podemos presumir que deriva de un (trabajo) prestado en territorio vasco (dado que las dos últimas declaraciones presentadas por IRPF lo fueron ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa), por tanto, se trata de una renta obtenida en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.d de la Ley del IRNR y, en particular, en territorio vasco al ser éste el lugar en el que se ha prestado el trabajo del que deriva"

La AEAT entiende que debe rechazarse la interpretación de la DFB. A su entender, la normativa invocada lo que establece es que "las pensiones que deriven de un empleo o trabajo anterior prestado a la Administración del Estado se deben entender obtenidas no en territorio común sino en España, término que abarca, obviamente, tanto el territorio común como los territorios forales". Que la normativa no permite concluir que se establezca una distinción en función de qué Administración o entidad privada satisfizo las retribuciones por el trabajo prestado que dio origen a la pensión, ni en función de ante qué Administración se están ingresando las retenciones a cuenta para entender cumplido el requisito de la tributación efectiva que permite acceder a la opción.

Sostiene la AEAT que no resulta procedente vincular la Administración en la que se deben ingresar las retenciones y pagos a cuenta con la que tiene la competencia de exacción y, en este caso, de devolución, porque ambas pueden diferir como sucede, al amparo del Concierto Económico, en otros casos como por ejemplo en el IRPF. Y que no es defendible que se niegue a un contribuyente el derecho a una devolución porque no exista un mecanismo de compensación entre Administraciones.

La AEAT solicita a esta Junta Arbitral que declare la competencia de la DFG para la resolución de la solicitud de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1, así como para efectuar la devolución que en su caso resulte procedente; sin efectuar alegación alguna respecto de la petición que subsidiariamente plantea la DFG respecto a la competencia para exigir "las cantidades que hubiesen sido objeto de declaración e ingreso en la AEAT (en concepto de retención a cuenta o de autoliquidación del IRNR) correspondientes a aquellas rentas que se consideren obtenidas en Gipuzkoa por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 en el año 2011".

6. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la AEAT, a la DFG y a la entidad interesada, la DFG formuló alegaciones mediante escrito de 14 de noviembre de 2014, registrado de entrada el mismo día, que profundizan en lo manifestado en su escrito de planteamiento del conflicto. Ni la AEAT ni la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 presentaron alegaciones.

## II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para tramitar la solicitud de acogerse al régimen opcional para contribuyentes de Estados Miembros de la Unión Europea, regulado en el IRNR, en relación con el Ejercicio 2011, formulada por una persona física residente en Francia, cuya renta procede, en su mayor parte, de rendimientos de trabajo derivados de retribuciones pasivas satisfechas por la Administración del Estado.

2. El artículo 21.Dos del Concierto Económico, establece que:

"Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional, será tomada en cuenta la normativa de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español."

A su tenor, la determinación de qué Administración es competente para tramitar la solicitud y devolver, en su caso, la cantidad que proceda, obliga a determinar previamente si los rendimientos de trabajo obtenidos por la solicitante lo han sido o no en el territorio vasco, dando por supuesto, ya que ninguna de las Administraciones lo discute, que la pensión percibida por la solicitante representa la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida por ella en España.

3. El artículo 21 citado no contiene ninguna norma, ni remisión a alguna, que aclare la cuestión de dónde se entienden percibidos los rendimientos a los

concretos efectos de la aplicación del régimen opcional de tributación previsto para los residentes en Estados miembros de la Unión Europea que obtengan rentas en España.

4. El artículo 22 del Concierto Económico recoge una serie de reglas para determinar qué rentas se entienden obtenidas en el País Vasco a efectos de determinar cuándo corresponde a las Diputaciones Forales la exacción del IRNR. Este precepto resulta pues, en principio, el idóneo para integrar el vacío del artículo 21.

En aval de esta conclusión es de notar que también el artículo 23.Dos del Concierto Económico que regula qué Administración es competente para exigir las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR correspondientes a las rentas obtenidas sin establecimiento permanente y qué Administración es competente para inspeccionar el IRNR, se remite expresamente al artículo 22 para determinar en cada caso, en dónde se entienden obtenidas las rentas.

En la redacción que estaba vigente en el ejercicio 2011, al que se concreta el conflicto, que es además la misma que estaba en vigor al momento de plantearse el propio conflicto, el artículo 22 sólo recogía una regla genérica en relación con el lugar donde se entienden percibidos los rendimientos de trabajo a efectos del IRNR y no recogía ninguna regla específica en relación con las pensiones. La regla disponía que los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente se entienden obtenidos o producidos en el País Vasco "cuando el trabajo se preste en territorio vasco."

En la redacción modificada, en vigor desde el 23 de abril de 2014, cuando este conflicto ya estaba planteado, se incorporó al texto del artículo 22 del Concierto un nuevo apartado Dos.c.b') que establece que las pensiones, en particular, se entenderán obtenidas en el País Vasco "cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco".

Así las cosas, la exacción del IRNR, de sus retenciones e ingresos a cuenta y la inspección del Impuesto en el caso de un contribuyente no residente en

España que obtenga en España rendimientos derivados de una pensión, está claro que desde el 23 de abril de 2014 corresponden a la Administración, estatal o vasca, en función del lugar en el que se hubiera prestado el empleo del que deriva dicha pensión.

Y por entenderse obtenidas en el País Vasco las pensiones derivadas de un empleo prestado en el País Vasco, también corresponde a las Haciendas Forales la tramitación de las solicitudes del régimen de opción para residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea referidas a devengos posteriores al 23 de abril de 2014.

Sin embargo, en los devengos anteriores a dicha fecha, como es el del objeto de este conflicto, la contestación a la cuestión de qué Administración es competente para exaccionar tanto el IRNR como sus retenciones e ingresos a cuenta y para inspeccionar el IRNR de los rendimientos derivados de una pensión obtenida en España por un no residente, requiere un razonamiento más complejo, porque resulta más complejo determinar en dónde deben entenderse obtenidos los rendimientos derivados de dicha pensión a falta de un punto de conexión específico.

Y por ende, también es más complejo determinar qué Administración es la competente para tramitar una solicitud de aplicación del régimen de opción, porque la contestación a esta cuestión está unida a la contestación a la cuestión de dónde se entienden obtenidos los rendimientos.

En el régimen del Concierto Económico, el propio texto del Concierto fija los puntos de conexión conforme a los cuales se determina, en cada caso, la Administración competente para actuar o la normativa aplicable a cada obligación tributaria.

Las normativas que regulan las concretas obligaciones tributarias en el ámbito del territorio común y de los territorios forales no pueden sino acatar lo que el Concierto Económico ha establecido, en cada caso, en materia de puntos de conexión.

De este modo, los textos reguladores de los tributos del territorio común y de los territorios forales en ningún caso podrían constituir textos normativos de referencia para delimitar el marco de competencias entre el Estado y el País Vasco.

Así, no nos hacen servicio para delimitar el ámbito común o foral en el que las rentas se entienden obtenidas, ni las previsiones de la Ley reguladora del IRNR en el territorio común, el RDL 5/2004 de 5 de marzo, ni la Norma Foral reguladora del IRNR en Gipuzkoa, la NF 2/1999, de 26 de abril, respecto a dónde se entienden obtenidas las rentas, en todo el territorio español cuando se regulan en la LIRNR o en el concreto territorio guipuzcoano en la NFIRNR.

Las previsiones de la LIRNR respecto a cuándo se entienden obtenidas en España las rentas de los no residentes, sirven para delimitar el hecho imponible del Impuesto, que es, además, un tributo concertado de normativa común de modo que su delimitación del hecho imponible debe ser acatada por las normativas forales.

Y las previsiones de la NFIRNR de Gipuzkoa, respecto a cuándo se entienden obtenidas en Gipuzkoa las rentas de los no residentes, sirven para delimitar el ámbito de competencias de la DFG una vez que el punto de conexión del Concierto Económico haya previsto que la competencia pertenece genéricamente al País Vasco.

Es en el propio Concierto Económico donde debemos buscar, en primer lugar, la integración del vacío jurídico que se produjo en relación con la cuestión de que se trata hasta la aprobación de la Ley 7/2014.

5. El Concierto contiene reglas para delimitar la competencia para exigir las retenciones a cuenta del IRPF derivadas de las pensiones o la tributación en el IRPF de las pensiones. Como regla general, el artículo 7. Uno remite la competencia a la Administración de la residencia habitual del perceptor.

Sin embargo, en el caso de las pensiones, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por la Administración del Estado a los funcionarios y empleados, el artículo 7 del Concierto recoge en su apartado Dos una regla especial. Dispone este precepto que corresponden a la Administración del Estado las retenciones relativas a las mismas

La derogación del criterio general de atribuir la competencia en relación con las retenciones a la Administración de la residencia del perceptor se reitera en el artículo 9.e) en relación con las pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, que tiene el carácter de rendimientos de capital mobiliario. También en este caso se dispone que cuando la pensión sea pagada por la Administración del Estado, la retención será exigida por ésta.

Ahora bien, no parece que el recurso a estos preceptos sea idóneo para la integración del vacío que se precisa. En efecto, la residencia del perceptor como regla de delimitación de la competencia exaccionadora es, por definición, inútil en el caso de las percepciones recibidas por un no residente que, obviamente no reside ni en el territorio común ni el territorio vasco.

Por ende, la derogación singular de la regla genérica de la residencia para el caso de las pensiones pagadas por la Administración del Estado no se justifica en el caso de las percibidas por no residentes, precisamente porque no se puede derogar de forma singular una regla general que por definición es inservible.

De hecho, el legislador, ni siquiera en la reforma del Concierto por la Ley 7/2014 que ha introducido una regla de competencia específica para delimitar la competencia en relación con las pensiones percibidas por los no residentes, se ha fijado en el pagador de la pensión. Significativamente, este caso es el único del Concierto en el que no se prevé que las pensiones pagadas por la Administración del Estado arrastren competencias exaccionadoras en favor de la Administración del Estado.

Así pues, dado que tampoco nos sirven para resolver el conflicto las reglas del Concierto delimitadoras de competencias en relación con la tributación en el IRPF de las pensiones, solo disponemos de los preceptos que están en el origen del mismo, esto es del artículo 21 en relación con el 22.c) del Concierto para tratar de determinar si la pensión obtenida por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 es o no es un rendimiento obtenido en el País Vasco.

6. El artículo 22.c) en su redacción vigente en 2011, antes de la reforma, disponía que se entenderán obtenidos en el País Vasco los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

La Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1, en su condición de jubilada, no presta un trabajo dependiente ni en el País Vasco ni en el territorio común.

Pero la pensión percibida por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 sí que es un rendimiento que deriva indirectamente del trabajo prestado por ella antes de jubilarse. No se ve obstáculo en admitir que son retribuciones derivadas indirectamente del trabajo las percepciones que remuneran el mismo de forma diferida, bien en forma de pensiones percibidas por el propio trabajador jubilado y pagadas, bien por el empleador (pensiones complementarias de jubilación, indemnización por despido, etc. ) o bien por la Seguridad Social o el Estado como pensiones contributivas, así como las prestaciones por desempleo, e incluso las pensiones percibidas por los allegados del trabajador fallecido (pensiones de viudedad u orfandad)

Así, para determinar dónde debe entenderse percibida la pensión de la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 es necesario determinar en qué territorio, común o foral, se prestó el trabajo del que deriva la pensión que percibe. Que incluso puede no ser un único territorio.

Alcanzamos con este razonamiento la misma conclusión que integra la solución legislativa que se encontró para la cuestión al modificar el Concierto Económico mediante la Ley 7/2014.



7. Llama la atención lo escueto del esfuerzo probatorio que tanto la DFG como la AEAT han puesto en sus alegaciones para determinar el concreto lugar en el que la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 prestó, mientras estuvo en activo, el empleo del que deriva la pensión que constituye la renta respecto de la que, en definitiva, se plantea el conflicto.

La DFG manifiesta en su escrito de alegaciones finales que "de los datos que constan en las bases de datos de este Departamento (Doc 1) deriva que D<sup>a</sup>. NOMBRE Y APELLIDOS 1 no prestó su trabajo en Gipuzkoa como funcionaria en activo, pudiendo presumir que dicho trabajo fue prestado en el Estado y, más concretamente, en la Comunidad Autónoma de Castilla y León".

Del documento aportado se deduce que la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 percibió retribuciones sujetas a retención a cuenta del IRPF, de la Junta de Castilla y León en los años 2005, 2004, 2003 y 2002, y del Gobierno Vasco en los años 1994, 1993, 1992, 1991, 1990, y 1989.

La AEAT se exime del menor esfuerzo probatorio y se limita a afirmar que "el lugar concreto donde prestó efectivamente los trabajos durante su vida activa y que son, por tanto, el origen de esa retribución pasiva, no ha quedado acreditado fehacientemente por parte de la DFG, al no aportar ningún tipo de prueba que sirva de soporte a su afirmación de que los mismos se prestaron en Territorio Común", y en otro pasaje de su escrito de contestación se limita a manifestar que "es una pensión que podemos presumir que deriva de un [trabajo] prestado en territorio vasco (dado que las dos últimas declaraciones presentadas por IRPF lo fueron ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa)"

Es oportuno mencionar que el lugar donde la solicitante, o cualquier obligado tributario, haya presentado sus declaraciones por IRPF sólo puede ser un elemento de prueba para establecer el lugar de su residencia, pero no el lugar donde presta su trabajo en cuanto que el punto de conexión que establece el Concierto para determinar la Administración competente para exaccionar el

IRPF es la residencia y no el lugar de prestación del trabajo (Artículo 7.Uno del Concierto Económico).

8. Consta en el Expediente, porque esta Junta se lo requirió a la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y ella lo aportó, una Certificación de Servicios Prestados por la misma a la Administración, expedida por la Consejería de Educación de la Junta de Castilla y León. Conforme a esta Certificación, la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 prestó servicios como funcionaria, con la categoría de maestra, durante un total de veinte años, cinco meses y veintiocho días, con fecha de ingreso el 01-02-1985, y con fecha de cese el 26-10-2005.

También consta en el Expediente una Hoja de Servicios expedida por el Gobierno Vasco conforme a la cual, durante su carrera como funcionaria, la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 estuvo destinada en centros escolares del País Vasco, y concretamente de Gipuzkoa, durante un total de nueve años y cuatro meses, dentro del período comprendido entre el 01-02-1985 y el 31-08-1994.

Resulta así que la pensión percibida por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 no deriva de un trabajo prestado exclusivamente ni en el País Vasco ni el Territorio Común, por lo que no puede darse una contestación indiscutida a la cuestión de en cuál de los dos territorios se entiende generada, porque se habrá generado en ambos.

Pero como es preciso dar una solución al conflicto, esta Junta Arbitral, teniendo en cuenta que el Concierto Económico en ningún caso prevé que un sujeto pasivo del IRPF o del IRNR deba tributar, por un mismo período, ante las dos Administraciones, al contrario de lo ocurre con otros impuestos como el IVA o el Impuesto sobre Sociedades, y que la pensión que recibe la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 deriva de un trabajo prestado durante nueve años y cuatro meses en el País Vasco y durante once años, un mes y veintiocho días en el Territorio Común, siendo los servicios prestados en el Territorio Común, en todo caso, posteriores en el tiempo a los prestados en el País Vasco, se inclina por concluir que, por ser mayor el período de generación de la pensión en el

Territorio Común que en el País Vasco, es a la AEAT a quien corresponde tramitar su solicitud y devolverle las cantidades que en su caso proceda.

9. Y la misma conclusión de que la pensión percibida por la Sra. NOMBRE Y APELLIDOS 1 debe entenderse, a los efectos de que se trata, obtenida en Territorio Común, nos obliga a concluir que la AEAT es la Administración competente para exigir las retenciones del IRNR correspondientes a dicha renta, por derivarse así de lo establecido en el artículo 23.Dos del Concierto Económico que ordena que las retenciones correspondientes a rentas obtenidas por contribuyentes que operan sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del propio Concierto.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

1º.- Declarar que la Agencia estatal de Administración Tributaria es la Administración competente para resolver la solicitud de Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1 y, en su caso, devolverle la cantidad que resulte de la aplicación del régimen de opción para los contribuyentes residentes en Estados Miembros de la Unión Europea, en relación con el ejercicio 2011.

2º.- Declarar que la Agencia estatal de Administración Tributaria es la Administración competente para exigir las retenciones a cuenta del IRNR correspondientes a la pensión que Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1 percibió del Estado en el ejercicio 2011.

3º.- La terminación y archivo de las actuaciones.

4º- Notificar el presente acuerdo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a Dña. NOMBRE Y APELLIDOS 1.