

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>LA VERTIENTE TRIBUTARIA DE LA RECIENTE REFORMA DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA</b>	<b>Núm. 2/2004</b>
--------------------	--	------------------------



**BELÉN NAVARRO HERAS**

*Inspectora de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

NAVARRA, al igual que los Territorios Históricos del País Vasco, tiene potestad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. No obstante, las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se regulan por medio del denominado Convenio Económico.

La publicación en el BOE de la Ley 25/2003, de 15 de julio, supone la modificación de dicho Convenio Económico. Aunque el Convenio tiene vigencia indefinida desde su origen, ello no impide que se lleven a cabo modificaciones dado su carácter paccionado, por voluntad de ambas partes (Estado y Comunidad Foral). Además, el propio Convenio prevé la adaptación de éste a las modificaciones producidas en el ordenamiento jurídico tributario del Estado. Esta reforma trae causa en dichos motivos, el acuerdo de ambas partes y la adaptación al ordenamiento estatal. En estas páginas vamos a comentar brevemente las modificaciones introducidas.

---

## Sumario:

---

- I. Modificaciones incorporadas por acuerdo de ambas administraciones.
  1. Potestad tributaria.
  2. Normativa aplicable y exacción de los tributos sobre no residentes.
  3. Exacción de determinadas retenciones y pagos a cuenta.
  4. Exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  5. Régimen tributario de las Uniones Temporales de Empresas.
  6. Normas de gestión y procedimiento.
  7. Órganos de composición bilateral entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
  
- II. Modificaciones para adaptar el Convenio a la reforma del sistema tributario estatal.
  1. La implantación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
  2. Reforma del sistema tributario español en materia de no residentes.
  3. La reordenación de los tributos cedidos.
  4. Adaptaciones técnicas.

El pasado 16 de julio se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El Convenio Económico es el instrumento en virtud del cual se regulan las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Para situar al lector hay que recordar que Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario. En la práctica se traduce en un sistema tributario diferenciado del estatal en el que se regulan con normativa autónoma la práctica totalidad de los impuestos y cuya recaudación va a parar a las arcas de la hacienda foral navarra. En contrapartida Navarra lleva a cabo una aportación financiera para contribuir al sostenimiento de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral.

Este esquema se reproduce también en cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco, y tiene su fundamento constitucional en la disposición adicional primera de nuestra Carta Magna que establece el amparo y respeto de los derechos históricos de los Territorios Forales. En consecuencia en España nos encontramos con cinco sistemas tributarios diferenciados, el del Estado, el de la Comunidad Foral de Navarra, y el de cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco. A título de ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tenemos en España cinco normativas diferentes.

Vista la potestad tributaria foral de Navarra, se hace imprescindible un instrumento que regule cuál es el alcance de la competencia normativa de Navarra y cuáles son los puntos de conexión para saber cuándo es de aplicación la normativa foral y a qué administración le corresponde la recaudación, gestión, liquidación e inspección de cada impuesto.

El vigente Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra es el aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y tiene desde su origen vigencia indefinida. Ello no impide que se lleven a cabo modificaciones dado que por su naturaleza paccionada puede ser objeto de reforma en cualquier momento, por voluntad de ambas partes (Estado y Comunidad Foral). Además el propio Convenio prevé la adaptación de éste a las modificaciones producidas en el ordenamiento jurídico tributario del Estado.

Recientemente son dos las circunstancias que han determinado modificaciones sustanciales en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, cuales son: de un lado, la articulación del principio de corresponsabilidad fiscal en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común, lo que ha determinado la introducción de importantes modificaciones en el régimen de los tributos del Estado cedidos a dichas Comunidades Autónomas, modificaciones estas llevadas a cabo por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y por Ley 21/2001, de 27 de diciembre; de otro, la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuya implantación ha llevado a cabo la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Por ello la reforma del Convenio de este año trae causa en los dos motivos expuestos, la modificación por acuerdo de ambas partes y la adaptación al ordenamiento tributario estatal vigente. Y dicha reforma es el fruto de la negociación entre ambas Administraciones, desarrollada a lo largo del año 2002, que culminó en el Acuerdo de la Comisión Negociadora del Convenio Económico de 26 de enero de 2003.

Antes de entrar en el análisis de las modificaciones introducidas hay que aclarar que, dado que con motivo de la reforma se añadían nuevos artículos y se suprimían otros, la mesa negociadora de la reforma estimó oportuno dar nueva numeración al articulado del Convenio, lo cual ha sido posible sin necesidad de aprobar un nuevo Convenio, por el carácter paccionado de la norma.

Las modificaciones incorporadas al Convenio por acuerdo de ambas Administraciones afectan a las materias siguientes:

- Potestad tributaria.
- Normativa aplicable y exacción de los tributos sobre no residentes.
- Exacción de determinadas retenciones y pagos a cuenta.
- Exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Régimen tributario de las Uniones Temporales de Empresas.
- Normas de gestión y procedimiento.
- Órganos de composición bilateral entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Y las modificaciones introducidas para adaptar el Convenio a la reforma del Sistema Tributario Estatal se deben a los motivos siguientes, ya expuestos más arriba:

- La implantación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
- La reforma del sistema tributario estatal en materia de tributación de no residentes.
- La reordenación de los tributos cedidos.
- Adaptaciones técnicas.

## I. MODIFICACIONES INCORPORADAS POR ACUERDO DE AMBAS ADMINISTRACIONES

### 1. Potestad tributaria.

Se añade un apartado nuevo al artículo 2 que recoge los principios que Navarra debe respetar en el ejercicio de la misma, cuales son, entre otros, la armonización con el sistema tributario estatal, y la reserva de las materias competencia exclusiva del Estado.

En concreto el nuevo apartado contempla la posibilidad de que Navarra como Comunidad Foral, establezca tributos propios, distintos a los previstos en el sistema tributario estatal, sometiéndose a los mismos límites de armonización fiscal que rigen para los tributos convenidos.

### 2. Normativa aplicable y exacción de los tributos sobre no residentes.

Con la idea de profundización en el ámbito competencial de la Comunidad Foral de Navarra, deja de ser exclusiva del Estado la regulación de la normativa de los tributos sobre no residentes.

Vamos a analizar el principio general y los cambios en la tributación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes e Impuesto sobre el Patrimonio.

#### A) Principio general.

Se suprime en el artículo 3 la competencia exclusiva del Estado en la regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español. Hasta la reforma, al ser la regulación competencia exclusiva del Estado, Navarra no podía dictar normativa que afectara a no residentes, ni siquiera reproduciendo la estatal.

A partir de ahora, Navarra podrá regular con normativa autónoma, si bien en el caso de la tributación por la renta personal deberá regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. La reforma que se produjo en el año 1998 en el sistema tributario español en la tributación de no residentes supuso la desaparición de la tributación por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y la creación de un nuevo tributo, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Es en la regulación de este Impuesto donde la Comunidad Foral debe regirse por las mismas normas sustantivas y formales que el Estado, y ello con la salvedad de los establecimientos permanentes, que pasamos a explicar a continuación.

De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 43 (*ex* 52) del Tratado de la Unión Europea (TUE), referente al «Derecho de Establecimiento», «La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades..., en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales...». Es por ello que la regulación de la tributación de los no residentes que actúen con mediación de establecimiento permanente domiciliado en la Comunidad Foral de Navarra, no estará sujeta a la limitación de regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. El cumplimiento del artículo 43 del TUE implica que la normativa autónoma del Impuesto sobre la Renta de No Residentes de los establecimientos permanentes domiciliados en la Comunidad Foral de Navarra de personas o entidades residentes en el extranjero debe regirse, sin perjuicio de las particularidades específicas de los establecimientos permanentes, por las mismas normas que las establecidas en cada momento por la Comunidad Foral en el Impuesto sobre Sociedades.

#### *B) Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*

Se crea una nueva Sección 4.<sup>a</sup>, artículos 28 a 30, para recoger el impuesto que se implanta en el sistema tributario estatal en el año 1998 y que supuso la desaparición de la tributación por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Sin perjuicio de su estudio en el apartado relativo a la adaptación del Convenio, las modificaciones derivadas de la voluntad de ambas partes son las siguientes:

- En primer lugar, la novedad más destacable, como ya se ha comentado anteriormente, es la concertación de la regulación del impuesto, que deja de ser competencia exclusiva del Estado, pasando a ser un impuesto de normativa autónoma, si bien conforme establece el artículo 28 deberá regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con la excepción de los establecimientos permanentes domiciliados en la Comunidad Foral, que como ya se ha indicado reciben un tratamiento singular al equipararse su tributación a la de los sujetos pasivos residentes en dicho territorio.

- En segundo lugar se recoge, también en el artículo 28, la posibilidad de aplicar a un no residente persona física que obtenga rentas en Navarra, la normativa autónoma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta posibilidad, ya recogida en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, supone, no la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino la aplicación de dicha norma a efectos del cálculo de la posible compensación por el exceso de tributación respecto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando cumpliendo los requisitos previstos en la normativa común, los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio navarro representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. Con ello se pretende dar cumplimiento a la jurisprudencia comunitaria en materia de no residentes personas físicas que actuando sin mediación de establecimiento permanente, obtengan un nivel de rentas en un Estado miembro de la Unión Europea que les haga acreedores de un trato igual a los residentes en dicho Estado.

### *C) Impuesto sobre el Patrimonio.*

Su regulación se aborda en el artículo 17 del Convenio. Dos son las modificaciones introducidas:

- Por un lado se incorpora la opción de tributación por obligación personal para los no residentes cuando la última residencia radique en Navarra.
- Por otro, en obligación real se atribuye la competencia para la exacción a la Comunidad Foral aunque no radique en la misma la totalidad de los bienes poseídos en España, bastando con que sea la mayoría.

## **3. Exacción de determinadas retenciones y pagos a cuenta.**

### *A) Retenciones por rendimientos del trabajo.*

Se han introducido dos modificaciones. Por un lado, en relación con determinados trabajadores que prestan sus trabajos o servicios en territorios común y foral (art. 10.1.a), y por otro, en relación con las retribuciones pasivas (art. 10.1.e).

- Por lo que se refiere a la primera de ellas, las dificultades detectadas en la aplicación del punto de conexión genérico del «lugar de prestación del servicio» han aconsejado la introducción de un punto nuevo, cual es el territorio en donde se ubique el centro de trabajo al que se halle adscrito el trabajador. Esto es, a partir de la reforma, dichas retenciones se ingresarán por la entidad pagadora en la administración tributaria correspondiente al lugar del centro de trabajo de adscripción.

- Por lo que se refiere a la segunda, se modifica el punto de conexión para determinar la normativa y el lugar de ingreso en el caso de retribuciones pasivas, trasladándose del lugar de pago, al lugar de residencia del perceptor salvo para las retenciones sobre retribuciones satisfechas por la Comunidad Foral y Entidades Locales de Navarra que se atribuyen en todo caso a la Comunidad Foral.

*B) Retenciones por rendimientos del capital mobiliario:*

- Se modifica el punto de conexión en las retenciones sobre los intereses y demás contraprestaciones derivadas de operaciones pasivas en entidades bancarias, crediticias o financieras, cuyo punto de conexión era el lugar de realización de dichas operaciones y el lugar donde radicara el establecimiento que satisface dichos rendimientos. En este caso el nuevo punto de conexión es el del domicilio fiscal del perceptor del rendimiento (art. 12.2.b), por considerarse que se adecua mejor al lugar del pago final del impuesto.
- Se suprime el punto de conexión para los rendimientos implícitos, cual era el del establecimiento que los satisface, de manera que a partir de ahora se seguirá la regla general del volumen de operaciones de la entidad que satisface los rendimientos.

#### **4. Exacción del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

*A) Se eleva de 500 millones de pesetas a 6 millones de euros el límite del volumen de operaciones que se considera para determinar la tributación exclusiva a una Administración o conjunta a ambas, por el Impuesto sobre Sociedades (art. 19) y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 33). Ello supone duplicar la cifra. Se pretende con ello una mayor simplicidad y facilidad en la gestión tributaria de entidades de mediano tamaño, y evitar el coste indirecto que supone la obligación de tributar conjuntamente a ambas administraciones.*

*B) Se considera el ejercicio anterior, y no el actual como hasta ahora se hacía, para conocer si más del 75 por ciento de las operaciones se realiza en territorio común, y por tanto si resulta de aplicación la normativa común. Ello con la finalidad de permitir el conocimiento al comienzo del período impositivo de la normativa, común o foral, que será de aplicación, en aras a la seguridad jurídica. Esta modificación afecta tan sólo al Impuesto sobre Sociedades (art. 18), dado que en el Impuesto sobre el Valor Añadido la normativa foral se rige por las mismas normas sustantivas o formales que las establecidas en cada momento por el Estado.*

## 5. Régimen tributario de las Uniones Temporales de Empresas.

Se atribuye la competencia a la Comunidad Foral cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral, sustituyendo la actual reserva a favor del Estado a los supuestos en que se superase el ámbito territorial de Navarra (art. 27.1). Con ello se pretende asociar el régimen a la normativa aplicable y, por tanto, a la administración competente para la comprobación. Esta modificación viene acompañada de un régimen transitorio que permite respetar el régimen tributario de las Uniones Temporales de Empresas y Agrupaciones de Interés Económico creadas antes de la entrada en vigor de la reforma del Convenio.

## 6. Normas de gestión y procedimiento.

Se llevan a cabo las actuaciones siguientes:

- A) En materia de gestión en el Impuesto sobre Sociedades (art. 24) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 34), **se amplían los casos en los que cabe modificar los porcentajes de ingreso de los pagos fraccionados en ambas administraciones.**

Si bien se aplica para la realización de los pagos fraccionados como regla general la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto, existen unos casos en los que cabe variar esta proporción previa comunicación a la Comisión Coordinadora.

Hasta el momento sólo era posible para el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los casos de fusión, escisión y aportación de activos e inicio y cese de la actividad en territorio común o foral.

Dos son las modificaciones incorporadas:

- La extensión del ámbito de aplicación de esta excepción a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades; y
- El aumento de los casos en los que cabe la comunicación de nuevo porcentaje. En concreto, se añade el caso de ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción determinada en la última declaración-liquidación del impuesto, considerándose que la variación es significativa cuando suponga al menos una alteración de 15 o más puntos porcentuales.

Con esta modificación, se pretende evitar el coste financiero y de gestión que le supondría al contribuyente, cuyos porcentajes de volumen de operaciones hubieran variado sustancialmente, el tener que solicitar devolución en una administración e ingreso en otra distinta.

- B) En materia de inspección en el Impuesto sobre Sociedades (art. 23) y en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 34) **se establece la obligación de comunicación, por los órganos de la Inspección competente, de los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas**, previendo para ello la aprobación de un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración competente. Asimismo se precisa que las proporciones fijadas definitivamente para tributar en volumen de operaciones lo serán con posterioridad a dichas comprobaciones y éstas serán las que entonces se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.
- C) En materia de gestión de los Impuestos Especiales (art. 35), para la autorización de los **Depósitos Fiscales se suprime la obligación de acuerdo preceptivo de la Comisión Coordinadora y se sustituye por una comunicación a la Administración del Estado.**
- D) *En materia de cambio de domicilio fiscal* (art. 43) se introducen las siguientes modificaciones:
- Se suprime la obligación de comunicación a ambas administraciones del cambio de domicilio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entendiéndose comunicado al presentar la declaración del Impuesto.
  - Para evitar deslocalizaciones y cambios de domicilio ficticios se establece una presunción respecto de las personas jurídicas, que devengan inactivas o cesen en la actividad, en el ejercicio anterior o posterior al cambio de domicilio.
  - Se establece un procedimiento amistoso para los cambios de domicilio en los que ambas Administraciones estén de acuerdo.
- E) Dada la importancia que para la gestión, recaudación e inspección de los tributos supone el disponer de información con trascendencia tributaria para la recaudación de los tributos **se incorpora un nuevo artículo, el 46, que recoge las obligaciones de suministro de información.** El artículo consta de tres apartados con el contenido siguiente:

Uno. Resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados, los cuales deberán presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos. En el caso de que las retenciones deban ingresarse de manera compartida en ambas administraciones deberá presentarse ante cada una de ellas el correspondiente resumen, y con arreglo a su respectiva normativa.

Se establece un criterio específico para las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores, las cuales deberán presentar, y con arreglo a su normativa, los resúmenes ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Dos. Declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas: deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de las actividades empresariales o profesionales, y en el caso de no realizar actividad económica alguna en función del domicilio fiscal.

Tres. Declaraciones de carácter censal: deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar la declaración de retenciones e ingresos a cuenta, la declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, y por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

## 7. Órganos de composición bilateral entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

*A) En la Junta Arbitral (art. 51) se introducen las modificaciones siguientes:*

- En la composición se produce la supresión de la figura del Presidente y se reduce el número de vocales, pasando de ocho a tres, estableciéndose determinadas normas relativas al nombramiento y características de los mismos. Así, la Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.
- Por lo que respecta a las competencias de la Junta Arbitral, se incluye una nueva función encaminada a resolver los problemas de fijación de residencia de los contribuyentes.

*B) Las competencias de la Comisión Coordinadora (art. 67) han sido modificadas para dar cabida a las nuevas competencias que ha de ejercer, cuyo resumen es el siguiente:*

- Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio con anterioridad a su aplicación. En este sentido, cuando como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas se efectúen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas podrán solicitar la convocatoria de esta Comisión, la cual analizará la adecuación de la normativa propuesta al Convenio Económico. Todo ello con objeto de propiciar que, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes con relación al contenido de la normativa tributaria.

- Resolver consultas sobre los puntos de conexión contenidos en el Convenio. Para ello, se establecen las normas concretas a las que ha de ajustarse el procedimiento para la evacuación de las consultas tributarias relativas a la aplicación del Convenio.
- Cuantificar la valoración anual del coste de las competencias de la Policía Foral.
- Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

Asimismo se reconoce para determinados casos la posibilidad de trabajar en Subcomisiones con capacidad resolutoria, pero sometida a posterior ratificación por la Comisión.

## **II. MODIFICACIONES PARA ADAPTAR EL CONVENIO A LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL**

### **1. La implantación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.**

La Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo III del Convenio Económico, integrada únicamente por el artículo 36, regula el régimen del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Se lleva a cabo con ello la armonización de este nuevo tributo creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. A estos efectos, el citado artículo 36 utiliza los mismos puntos de conexión que los utilizados por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, para atribuir la exacción del impuesto a las distintas Comunidades Autónomas. Es decir, las ventas o entregas de los productos efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor, cuando estén situados en territorio navarro; y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos cuando éstos se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en Navarra.

Por lo que respecta a la normativa foral, el impuesto se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, no obstante lo cual, la Comunidad Foral podrá establecer los tipos de gravamen dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

Por último, la Comunidad Foral de Navarra asume el compromiso de afectar en su totalidad los rendimientos que se deriven del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria. No obstante, los recursos producidos por la parte de los tipos de gravamen que, en su caso, superen el mínimo vigente en territorio común, podrán dedicarse a financiar actuaciones medioambientales.

## 2. Reforma del sistema tributario español en materia de no residentes.

Como ya se ha expuesto anteriormente, la reforma que se produjo en el año 1998 en el sistema tributario español en la tributación de no residentes supuso la desaparición de la tributación por obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y la creación de un nuevo impuesto, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Es por ello que por primera vez se destina una sección específica a este nuevo Impuesto, en concreto la Sección 4.<sup>a</sup> del Capítulo II del Convenio Económico, artículos 28 a 30. Correlativamente se suprime en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades la regulación de la obligación real de contribuir. Así:

- A) El artículo 28 se dedica a la normativa aplicable y la exacción del Impuesto. Aquí merece mención especial la modificación en cuanto a la normativa a aplicar a la que nos hemos referido anteriormente.
- B) El artículo 29 se ocupa de las rentas obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero. Se recogen los casos previstos en la obligación real de contribuir antes de la presente reforma y se lleva a cabo una adaptación de los diversos supuestos de obtención de renta, al tratamiento y tipificación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Hay pues en este artículo un cierto mimetismo con el artículo 12 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre.
- C) En el artículo 30 los pagos a cuenta.

## 3. La reordenación de los tributos cedidos.

Las modificaciones introducidas en el sistema tributario del Estado con motivo de la reordenación del régimen de los «tributos cedidos», que se ha llevado a cabo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y por la Ley 21/2001, de 27 diciembre, han determinado la necesidad de introducir las siguientes adaptaciones en el Convenio Económico:

- En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones;
- En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte;
- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados;
- En los Tributos sobre el Juego; y
- En el concepto de residencia habitual de las personas físicas.

*A) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 31).*

En la exacción del impuesto, en el supuesto de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio, se incluyen también las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida.

*B) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (art. 35.2).*

Se atribuye capacidad normativa en materia de tipos impositivos, permitiéndose a la Comunidad Foral incrementar el tipo del Estado hasta un 10 por 100.

*C) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 38).*

*a) Las concesiones administrativas:*

- Se aplican las reglas de las concesiones administrativas a los actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las mismas.
- Se establecen reglas específicas para las concesiones administrativas cuyo ámbito supere el territorio de la Comunidad Foral, atribuyéndose asimismo la competencia inspectora según donde radique el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

*b) En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados se incorpora la regla de atribución del impuesto por préstamos con hipoteca con bienes inmuebles situados en distintos territorios. Dicha atribución se hace en proporción a la responsabilidad que se señale por los inmuebles situados en cada territorio.*

*c) En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas se incluye en la regla de los inmuebles, a los arrendamientos.*

*d) Además:*

- Se adecua la estructura de las Operaciones Societarias y de los Actos Jurídicos Documentados a la recogida en el Concierto Económico con el País Vasco.
- Se establece la igualdad de normativa con la del Estado para la totalidad de las operaciones societarias, añadiéndose frente a la regulación vigente los casos de aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales y el traslado a España de la sede de dirección efectiva.

*D) Tributos sobre el juego (art. 40).*

Los tributos sobre el juego se regulaban antes de la presente reforma dentro del artículo de las tasas que estaba encuadrado en el capítulo de tasas, precios públicos y exacciones reguladoras de precios. Ahora se suprimen las referencias a los precios públicos por quedar fuera del ámbito tributario, y a las exacciones reguladoras de precios por haber quedado obsoletas. Y el anterior artículo de tasas, se divide en dos, uno referente a los tributos sobre el juego (art. 40) y otro relativo a las tasas (art. 41).

Las modificaciones incorporadas en este punto son:

- a) Cambio en la denominación de este tributo, anteriormente «tasa fiscal sobre el juego», a partir de ahora, «tributos sobre el juego».
- b) Fijación del punto de conexión para determinar la Administración competente para la exacción:
  - La correspondiente al lugar de realización del hecho imponible en los Juegos de Suerte, Envite o Azar.
  - La competente para la autorización en las Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias.

*E) Concepto de residencia habitual (art. 8.1).*

Se adapta la redacción a la establecida en el nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. De acuerdo con ello, las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en Navarra, cuando permanezcan un mayor número de días:

- Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Se unifica, por tanto, el criterio en dichos impuestos, a diferencia de la regulación anterior.

#### 4. Adaptaciones técnicas.

Por último, la presente reforma del Convenio Económico incorpora una pluralidad de adaptaciones de índole estrictamente técnica.

De entre ellas destacan por su especial trascendencia las modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta, la mayoría de las cuales fueron objeto de acuerdo entre ambas administraciones en la Comisión Coordinadora 1/1998. En concreto:

*A) Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo (art. 10).*

Se incorpora un punto de conexión para determinar la normativa aplicable para la práctica de retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo. A éstas les será de aplicación la normativa de la Comunidad Foral cuando le corresponda a la misma su exacción.

Se incorpora un punto de conexión para determinar la normativa e inspección de las retenciones e ingresos a cuenta por las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades. Se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio.

*B) Retenciones e ingresos a cuenta por actividades empresariales y profesionales (art. 11).*

Se incorpora un punto de conexión para determinar la normativa aplicable para la práctica de dichas retenciones e ingresos a cuenta. Se aplicará la normativa foral cuando la persona o entidad obligada a efectuar la retención o ingreso a cuenta tenga su domicilio fiscal en territorio navarro.

*C) Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario (art. 12).*

- Se incorpora un punto de conexión para determinar la Administración competente y la normativa aplicable para la exacción de las retenciones por rendimientos del capital de sociedades que tributen de manera compartida. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad retenedora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio.

- Se incorpora un punto de conexión para determinar la Administración competente y la normativa aplicable para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez. Corresponderá a la Comunidad Foral cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso de rescate tenga su domicilio fiscal en Navarra.

*D) Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles (art. 13.1).*

Se incorpora un punto de conexión para determinar la Administración competente y la normativa aplicable cual es la correspondiente al lugar del domicilio fiscal del obligado a retener. Corresponderá a la Comunidad Foral, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal en Navarra.

*E) Retenciones e ingresos a cuenta por rentas imputadas (art. 13.2).*

Se incorpora un punto de conexión para determinar la Administración competente y la normativa aplicable para la exacción de retenciones e ingresos a cuenta por cantidades abonadas a entidades y que, en virtud del régimen de imputación de rentas, deban imputarse a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del territorio en el que el obligado a retener o ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal.

*F) Retenciones e ingresos a cuenta por ganancias patrimoniales (art. 14).*

Se incorpora un punto de conexión para determinar la Administración competente y la normativa aplicable para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta relativos a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva. Corresponderá a la Comunidad Foral cuando el accionista o partícipe tenga su domicilio fiscal en Navarra.

*G) Otras adaptaciones técnicas.*

Por último, y para terminar, podemos comentar otras adaptaciones técnicas de carácter puntual y que se encuentran en los siguientes artículos del Convenio Económico reformado:

- Artículo 2.1.c). Potestad tributaria, respeto a los Tratados o Convenios internacionales. Se especifica que dicho respeto lo será en especial en relación a los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

- Artículo 3. Competencias exclusivas del Estado. Se elimina como competencia exclusiva del Estado la referencia, por obsoleta, a los tributos que se recaudan mediante monopolios fiscales.
- Artículo 7.d) Criterios generales de armonización. Se adapta la redacción a la nueva clasificación vigente de actividades.
- Artículo 16. Eficacia de los pagos a cuenta y retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ambas Administraciones:
  - Se establece la eficacia de todos los pagos a cuenta realizados en administración no competente.
  - Se determina el porcentaje de ingreso en cada Administración de las retenciones de miembros de los Consejos de Administración, de las retenciones del capital mobiliario y de los pagos a cuenta de sociedades con tributación compartida en función de la proporción de la última declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la entidad.
- Artículo 33.12. Exacción del IVA. Se incorpora un criterio para determinar la Administración competente para exaccionar el Impuesto cuando el sujeto pasivo no realice entregas de bienes y prestaciones de servicios. Éstos tributarán a la Comunidad Foral cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. Se especifica que se entenderán incluidos en esta regla los sujetos pasivos que, habiendo iniciado su actividad empresarial o profesional, no hayan comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios.