

TRIBUTACION

**REFORMA PARCIAL DEL CONCIERTO
ECONOMICO DE LA C.A. DEL PAIS
VASCO: ASPECTOS TRIBUTARIOS**

N.º 194

Trabajo efectuado por:

JAVIER ELCARTE REVESTIDO

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

I. Introducción.

II. Impuesto sobre Sociedades.



TRIBUTACION

**REFORMA PARCIAL DEL CONCIERTO
ECONOMICO DE LA C.A. DEL PAIS
VASCO: ASPECTOS TRIBUTARIOS**

N.º 194

I. INTRODUCCION**1. Antecedentes y objetivos de la reforma.**

La Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/81, de 13 de mayo, constituye la tercera reforma importante que se produce desde su entrada en vigor, pero a diferencia de las dos anteriores, cuya razón fundamental radicaba en la adaptación a las nuevas figuras impositivas establecidas por el Estado (Ley 49/1985 de adaptación al IVA y la Ley 2/1990 de adaptación a la nueva Ley de Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos). En esta que nos ocupa, no se ha producido ningún cambio en el sistema impositivo estatal al que haya que acomodar el Concierto, sino que el objetivo de la misma no es otro que el de deducir los problemas que a lo largo de su vida han ido apareciendo fundamentalmente en la concertación del Impuesto sobre Sociedades mediante la utilización de la denominada «cifra relativa de negocios».

2. Problemas a que daba lugar el régimen de cifra relativa.

Entre otros, podemos enumerar los siguientes:

1. El procedimiento de fijación de la cifra relativa, contemplado en el artículo 20, es complicado en tanto en cuanto intervienen órganos de Administraciones diferentes. Es necesario el acuerdo entre el Órgano de Relación y la Delegación de Hacienda Especial del País Vasco, etc.; en la práctica y por razones diversas, no se han venido produciendo los acuerdos entre ambos órganos administrativos de una manera fluida, quedando sin fijar la cifra relativa de la mayoría de las empresas, lo que ha determinado que la cifra que se viene aplicando sea la declarada por las propias empresas.

2. Por otro lado, el sistema de cifra relativa plantea problemas de competencia inspectora.

El concierto determina que la competencia para la comprobación de las sociedades en cifra relativa es una competencia compartida por la Hacienda del Estado y por las Haciendas Forales, lo que da lugar a las siguientes consecuencias:

a) Hasta que todas las Administraciones actuantes no hayan comprobado la situación tributaria del sujeto pasivo, ésta es provisional y por lo tanto, las actas que se instruyen son previas y las liquidaciones son provisionales.

b) Caben propuestas de regularización diferentes, fruto de cada comprobación inspectora, dando lugar a conflictos entre las Administraciones implicadas y con el propio contribuyente, que no es culpable de que las Administraciones no se pongan de acuerdo, pero en definitiva es quien sufre las consecuencias.

3. Junto a las razones anteriormente apuntadas que justifican la modificación del Concierto, hay que tener en cuenta otras, como es la aprobación de un nuevo Convenio con Navarra, que refuerzan la oportunidad de la reforma.

La diferente armonización fiscal que planteaban el Concierto de Navarra y el Concierto del País Vasco para un mismo impuesto daba lugar, en algunos supuestos específicos, a conflictos entre ambas Comunidades.

Así, el Convenio Navarro utilizaba como criterio de atribución de soberanía el domicilio fiscal y la condición civil de los socios, mientras que el Concierto con el País Vasco, el de operaciones en uno u otro territorio, de manera que en algunos casos había sociedades que, de acuerdo con el Convenio de Navarra debían tributar exclusivamente en Navarra y, de acuerdo con el Concierto debían tributar también a las Diputaciones del País Vasco.

4. Por otro lado, también era una fuente de conflictos el hecho de que el artículo 19 del Concierto, que establecía el sistema para determinar la cifra relativa, empleara el término «Ventas utilizadas en cada territorio», sin establecer los criterios de localización de las ventas (origen, destino) manteniéndose al respecto posturas encontradas entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales.

Como se señala en el preámbulo de la Ley 27/1990 «la experiencia» acumulada a lo largo de los últimos años en el ámbito estricto de la concertación del Impuesto sobre Sociedades pone de manifiesto la necesidad de introducir ciertas modificaciones en el régimen de tal concertación, a cuyo fin se ha acordado, al amparo de lo previsto en la disposición transitoria segunda de la Ley 12/81, un nuevo sistema de concertación del impuesto de referencia.

Recordemos que la disposición transitoria segunda establecía que «transcurridos 4 años desde la entrada en vigor del presente Concierto, ambas Administraciones someterán a examen y modificación, en su caso, los conceptos, criterios y porcentajes establecidos en su artículo 19 para la determinación de la cifra relativa de negocios».

De la lectura del preámbulo y de la disposición transitoria a cuyo amparo se realiza la modificación, se desprende claramente que el objetivo de la reforma no es otro que «eliminar los defectos e inconvenientes que el sistema de cifra relativa de negocios tiene», estableciendo un nuevo sistema de reparto de la cuota entre ambas Administraciones, armonizado con el establecido para el IVA; además, la Ley 27/1990 contiene otras modificaciones de derecho material y formal, que comentaremos a lo largo de la exposición y que en algún caso se pueden calificar de trascendentales.

Distinguiremos entre:

A) Modificaciones en la forma de determinar la parte de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que corresponde a cada Administración, incluyendo en este apartado tanto las correspondientes a la normativa aplicable en cada caso (foral o estatal), como el criterio en que se basa el reparto de la cuota (desaparición de criterio de cifra relativa y sustitución por el «volumen de operaciones»).

B) Cambios en las normas de gestión del Impuesto sobre Sociedades relativas a la Administración competente para realizar las actuaciones inspectoras, así como el régimen de tributación consolidada.

C) Adaptaciones que en el resto de los Impuestos (IRPF e IVA), es necesario realizar como consecuencia del cambio en el Impuesto sobre Sociedades: Caso de retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo (Retribución de consejeros de entidades que tributen a ambas Administraciones) o retenciones por rendimiento del capital mobiliario (Dividendos de sociedades que tributen a ambas Administraciones).

D) Nueva redacción de la sección 9 de la Ley 12/81, que regulaba el delito fiscal, infracciones y sanciones tributarias, elusión fiscal mediante Sociedades, colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos, Junta Arbitral, etc.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Determinación de la parte de la cuota que corresponde a cada Administración:

Normativa aplicable.

La Ley 27/1990 redacta de nuevo en su totalidad la sección 4 del Concierto relativa al Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 17 dispone:

1. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributan exclusivamente a la Diputación Foral y de normativa común en los demás casos.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a su domicilio fiscal.

Sin embargo, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en el País Vasco realicen en territorio común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 18, 19 y 20 quedarán sometidas a la normativa del Estado.

En resumen, se aplicará la normativa autónoma para calcular la cuota del Impuesto en los siguientes casos:

1. Tributación exclusiva a las Diputaciones Forales.
2. Tributación a ambas Administraciones, siempre que se den las dos condiciones siguientes:
 - Domicilio fiscal en el País Vasco.
 - Operaciones en territorio común < 75%.

Se aplicará la normativa común:

– Cuando se tribute exclusivamente al Estado.

– Cuando se tribute a ambas Administraciones.

a) Si el domicilio fiscal está fuera del País Vasco.

b) Si el domicilio fiscal está en el País Vasco y se realiza el 75% o más de las operaciones en territorio común.

Como podemos observar, se amplía de una manera muy considerable el ámbito de aplicación de la normativa foral.

Por un lado, porque el mero hecho de tributar a las dos Administraciones ya no es determinante de la aplicación de la normativa común, como ocurría en el régimen de cifra relativa que impedía a muchas empresas vascas el acogerse, por ejemplo, a las Normas Forales de Incentivos Fiscales a la Inversión por el mero hecho de tener un establecimiento en territorio común.

Por otro, porque como vamos a ver a continuación, se amplía considerablemente el número de entidades que pasan a tributar con carácter exclusivo a las Diputaciones Forales al establecerse para ello un criterio similar al que se fijó en el IVA. De acuerdo con el artículo 18, corresponde la exacción a las Diputaciones Forales cuando:

a) Los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 300 millones.

b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 300 millones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

Por lo tanto, el número de entidades que van a poder acogerse a las ventajas derivadas de la aplicación de la normativa autónoma va a aumentar de una manera importante.

2. Importancia del domicilio fiscal.

Un aspecto que es necesario resaltar es la relevancia que adquiere a partir de ahora el concepto de «domicilio fiscal».

En el Concierto anterior y en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el domicilio fiscal carecía de importancia a efectos de la distribución de competencias entre la Hacienda del Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, puesto que, como ya hemos visto, tanto la normativa aplicable como la cuota a ingresar en una y otra Administración se distribuía en función de un criterio que podemos denominar «económico»; «lugar de realización de las operaciones». Sólo en el caso de la Diputación Foral de Navarra, antes de la reforma de su Convenio, el domicilio tenía trascendencia, puesto que era requisito esencial para poder tributar a la Diputación Foral de Navarra el tener el domicilio en Navarra.

Después de la reforma del Concierto y del Convenio, el domicilio se convierte en un factor determinante de:

- a) La normativa aplicable para el cálculo de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.
- b) De la tributación a una u otra Administración.

El domicilio fiscal de las personas jurídicas se define en los mismos términos, tanto en el artículo 45 de la LGT y de la NFGT como en el artículo 8 de la Ley 61/78, como el domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección.

La nueva normativa mercantil en su adaptación a las directivas comunitarias obliga a las Sociedades Anónimas a fijar su domicilio en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección o en el que radique su principal establecimiento o explotación. Adopta, por lo tanto, el criterio fiscal.

El reglamento del Impuesto sobre Sociedades (art. 21) define el domicilio fiscal de una manera muy precisa al fijar cuál se ha de entender como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios (oficina desde la que se verifique la contratación general + llevanza de modo permanente de la contabilidad + domicilio fiscal de administradores o gerentes en número suficiente para poder ejercer la dirección).

Si en el domicilio social no se dan todas las circunstancias anteriores se establece un orden de aplicación de los criterios y, en último extremo, se considerará como domicilio fiscal aquél en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material calculado según su valor neto contable.

La importancia que adquiere el domicilio determina que la propia Ley del Concierto obligue a los sujetos pasivos a comunicar a ambas Administraciones los cambios de residencia o de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para la exacción del impuesto, aunque esta obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio ya estaba establecida en otras disposiciones como LGT o la NFGT, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración, mientras no se presente la declaración de cambio del mismo.

3. Criterio para determinar la distribución de la cuota entre las Administraciones.

1. De acuerdo con el artículo 18.1 tributarán exclusivamente a las Diputaciones Forales.

a) Las que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 300 millones. (Excluido IVA y Recargo de equivalencia).

b) Las que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 300 millones, cualquiera que sea el lugar en el que tenga su domicilio fiscal.

2. Tributarán exclusivamente en el Estado.

a) Las que tengan su domicilio fiscal en territorio común y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no supere 300 millones.

b) Las que operen exclusivamente en territorio común y el volumen de operaciones hubiera excedido de 300 millones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

3. Tributarán conjuntamente a ambas Administraciones.

Las que operen en ambos territorios y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 300 millones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan el domicilio fiscal.

Por otro lado, continúan tributando exclusivamente al Estado, aun cuando realicen operaciones en territorio vasco: La Banca Oficial Estatal, Sociedades Concesionarias de Monopolios del Estado y las Entidades extranjeras, sin perjuicio de que el importe de la cuota del Impuesto que sea imputable al País Vasco se compense a efectos de señalamiento de cupo.

4. Modo de tributar.

En proporción al volumen de operaciones realizado en cada ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión de los artículos 18 y 20.

5. Operaciones en uno u otro territorio. (Art. 19)

Se entiende que un sujeto opera en un territorio cuando realiza en él entregas de bienes y prestaciones de servicios de acuerdo con los criterios que se establecen en el artículo 20, remitiendo la Ley al concepto de entrega de bienes y prestaciones de servicios establecida en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6. Lugar de realización de las operaciones. (Art. 20)

Como ya hemos comentado al principio, el nuevo Concierto utiliza criterios similares a los establecidos en el IVA para determinar la localización de las entregas de bienes o las prestaciones de servicios.

El criterio que se estableció para el IVA es un criterio «de origen», lo que dado el carácter netamente exportador de la economía del País Vasco, es muy favorable para las Diputaciones Forales.

La utilización de criterios similares de localización en ambos impuestos permite una simplificación de la gestión del impuesto, aunque puedan darse situaciones en las que la distribución de la cuota no coincida, puesto que el volumen de operaciones que se computa en uno y otro impuesto es diferente.

Así, en el IVA, con arreglo al artículo 29.1, se computan únicamente las operaciones gravadas por dicho impuesto y las exentas que originan derecho a deducciones, que se hayan realizado en cada territorio; mientras que para el Impuesto de Sociedades, según el artículo 18.5, computan todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Los criterios de localización que establece el artículo 20 son los siguientes; por la entrega de bienes:

1. Fabricados por quien efectúa la entrega.

Si el centro fabril o el centro en el que se ha realizado el último proceso de transformación, están en el País Vasco.

2. Si es entrega con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco.

Se entenderá realizada en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total.

Correlativamente no se entenderán realizadas en el País Vasco las entregas con instalación en el mismo, si los trabajos de preparación se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15%.

3. Productores de energía eléctrica cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

4. El resto de entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Si hay transporte, se entiende realizada en el lugar en que se encuentren los bienes al tiempo de iniciarse la expedición.

5. Las entregas de inmuebles, incluidos los derechos reales, cuando estén situados en territorio vasco.

4. Prestación de Servicios.

Se entenderá realizada en territorio vasco cuando se efectúe desde dicho territorio.

EXCEPCION: Servicios relacionados con inmuebles, se considerarán realizados en el lugar donde radiquen los inmuebles.

5. Supuestos especiales.

Criterio del domicilio fiscal:

a) Entrega de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras y armadores de buques de pesca, siempre que se trate de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

b) Servicio de transporte.

c) Arrendamiento de medios de transporte.

6. Operaciones realizadas en el extranjero.

Con arreglo a los criterios anteriores, se atribuyen a ambas Administraciones en igual proporción que el resto de las operaciones.

7. Entidades que no realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios.

El apartado E) del artículo 20 establece que, en este caso, tributarán a las Diputaciones Forales del País Vasco cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

8. Cálculo de la parte de la cuota que corresponde a cada Administración.

La parte de la cuota que corresponda a cada una de las Administraciones se determina en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de los territorios, entendiéndose por «volumen de operaciones», con arreglo a lo establecido en el artículo 18.5, «el importe total de las contraprestaciones excluido del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Recargo de Equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad».

La cuestión que se plantea a la hora de calcular el volumen de operaciones es si el término «su actividad» utilizado en la definición ha de entenderse referido exclusivamente a la actividad típica y habitual de la sociedad, o ha de entenderse literalmente como comprensivo de todas las actividades que se realicen, tanto típicas como atípicas (venta de elementos de inmovilizado, operaciones financieras, etc.).

Existen argumentos suficientes para defender ambas posturas; así, una interpretación literal de la norma nos lleva a defender que en el volumen de operaciones hemos de incluir todas las operaciones, incluso la venta de inmovilizado y las operaciones financieras, más si tenemos en cuenta que el objeto de este mecanismo no es otro que el repartir la cuota del Impuesto de Sociedades y dicha cuota se calcula teniendo en cuenta la renta obtenida por la sociedad en todas sus operaciones, incluso de la venta de activos y de las operaciones financieras.

Sin embargo, también es preciso advertir que el volumen de operaciones en uno u otro territorio repercute en la normativa a aplicar (foral o común) para el cálculo de la cuota y no tendría mucho sentido que una sociedad, por el mero hecho de vender algún activo (generalmente sin que el incremento de patrimonio obtenido en dicha operación forme parte de la base imponible por su reinversión), se vea obligada a modificar la normativa a aplicar o cambie la Administración competente para su exacción.

En este punto la Ley adolece de falta de precisión en el término, lo que puede dar lugar a problemas en su aplicación.

9. Régimen a aplicar en el ejercicio de inicio de la actividad.

El propio Concierto establece los criterios que deben aplicarse en el ejercicio de inicio de la actividad, ya que la exacción del impuesto se realiza por una y otra Administración, según el volumen de operaciones del ejercicio anterior: En el año de inicio de la actividad para el cómputo de la cifra de 300 millones. Se atenderá al volumen de operaciones realizado en dicho ejercicio y si es inferior al año, se elevará el volumen resultante al año.

Hasta que se conozcan definitivamente el volumen y lugar de operaciones, se tomará como tales los que el sujeto pasivo estime en la función de sus previsiones durante el ejercicio de inicio de la actividad.

10. Modificaciones en las normas de gestión del Impuesto sobre Sociedades.

Tres aspectos fundamentales es necesario analizar en este apartado:

1. La forma de realizar el ingreso en cada Administración.
2. La modificación en la competencia inspectora.
3. Los pagos a cuenta.

10.1. Forma de realizar el ingreso.

De acuerdo con el artículo 21.2, los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y las declaraciones liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable a las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

10.2. Competencia inspectora.

El artículo 22 atribuye las siguientes competencias:

1. Sujetos pasivos que deben tributar exclusivamente a una Administración.

La inspección de los mismos se llevará a cabo por esa Administración, así:

- SUJETOS PASIVOS con volumen de operaciones inferior a 300 millones el ejercicio anterior, inspección por la Administración del domicilio fiscal.
- SUJETOS PASIVOS con volumen de operaciones superior a 300 millones y que realizan operaciones exclusivamente en un territorio, inspección por la Administración de este territorio. (Si la comprobación debe efectuarse fuera del territorio vasco, deberá realizarla la inspección del Estado a requerimiento del órgano competente de las Diputaciones Forales, (art. 37.2).

2. Sujetos pasivos que deben tributar a ambas Administraciones.

La inspección se realiza por la Administración del domicilio fiscal excepto, si teniendo el domicilio fiscal en el País Vasco, realiza el 75% o más de las operaciones en Territorio Común, en cuyo caso corresponde la inspección a la Administración del Estado.

10.3. Normativa de las actuaciones inspectoras.

La de la Administración competente para realizar la actuación inspectora.

10.4. Resultado de las actuaciones.

La Administración actuante regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a cada Administración.

Si como consecuencia de las actuaciones resulta una cantidad a ingresar o a devolver, que corresponda a varias Administraciones, el cobro o pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquella proceda.

Esta disposición simplifica en gran medida la gestión de cobros y pagos derivados de las actas, ya que el ingreso o la devolución de la totalidad de la cuota se realiza por la Administración actuante.

10.5. Pago a cuenta.

El artículo 23 dispone:

UNO. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán en las mismas el pago a cuenta del impuesto cuando aquél sea exigible, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, durante los períodos impositivos que en cada caso procedan.

DOS. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que le corresponda.

¿Qué significa el apartado UNO?

Para entender su contenido hemos de partir de la consideración de que el pago a cuenta tiene una naturaleza distinta que las retenciones, en el sentido de que el pago a cuenta hemos de considerarlo como normativa propia del Impuesto sobre Sociedades, de modo que las sociedades que tributen con arreglo a la normativa foral, de acuerdo con el artículo 19, deberán realizar los pagos a cuenta que establezca dicha normativa (en este momento en Guipúzcoa está establecido sólo para sociedades que no operen en territorio común, un pago único del 30% en octubre).

En la normativa estatal, en este momento, son obligatorios tres pagos a cuenta establecidos en el Real Decreto Ley 4/1989, de 12 de mayo, que se debe realizar en los primeros 20 días de julio, octubre y diciembre, consistente en un 15%, 30% y 15% de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado, cuyo plazo reglamentario de declaración esté vencido en esas fechas.

Por lo tanto, nos vamos a encontrar con sociedades que están sujetas a la normativa estatal, pero tributan de acuerdo con el volumen de operaciones a ambas Administraciones, que van a realizar pagos a cuenta en las Diputaciones Forales, según la normativa estatal y viceversa, sociedades sujetas a normativa que van a realizar pagos a cuenta en la Administración del Estado, de acuerdo con la normativa foral.

a) Adaptaciones que se realizan en el IRPF como consecuencia de los cambios en la concertación del Impuesto de Sociedades.

El sistema de concertación del Impuesto de Sociedades repercute también en la concertación de las retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos de trabajo y por rendimientos del capital mobiliario en los dos supuestos siguientes:

1. Retribuciones de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces de sociedades que tributen a ambas Administraciones.

2. Dividendos y participaciones en beneficios y demás rentas incluidas en los apartados a) y b) del artículo 17.2 de la Ley 44/78, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares satisfechos por entidades que tributen en las dos Administraciones por el Impuestos de Sociedades.

En ambos supuestos, las retenciones corresponden a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en los artículos 19 y 20.

Llegado a este punto, es necesario hacer una referencia a una «laguna legal» que encontramos en el Concierto Económico y que deberemos completar mediante integración analógica de las normas. El Concierto no establece el modo de calcular el volumen de operaciones aplicable al primer ejercicio posterior a la entrada en vigor de la modificación, es decir, en el primer ejercicio de aplicación del nuevo Concierto.

Así, en el caso de una entidad que reparta dividendos en 1991 no sabemos cuál es el volumen de operaciones que deberemos tener en cuenta para calcular la parte de la retención que corresponde a cada Administración.

El Convenio de Navarra contiene una disposición transitoria quinta que resuelve el conflicto en los siguientes términos: «En el primer ejercicio de aplicación del presente Convenio Económico tendrán en cuenta como volumen de operaciones y lugar de realización de las mismas los que hubieran correspondido como definitivas en el ejercicio precedente, de haber estado vigente en el mismo dichos conceptos.

Asimismo, las retenciones en la fuente, ingresos o pagos a cuenta que proceda efectuar durante el citado primer ejercicio se practicarán de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior».

Sin embargo, en el Concierto no encontraremos ninguna disposición similar a la anterior que venga a establecer el régimen transitorio del primer ejercicio de aplicación del nuevo sistema.

La solución debe ser aplicar el criterio fijado en el Convenio de Navarra mediante «integración analógica».

Continuando con lagunas legales, se echa en falta en el nuevo Concierto, la adaptación del mismo a la Sentencia del Tribunal Constitucional por la que se estableció el régimen de tributación individual.

La actual redacción del artículo 7.º.3 establece: «En el supuesto de que los miembros integrantes de una unidad familiar tuvieran domicilios o residencias distintas se entenderá competente la Administración que corresponda a la residencia del marido, padre, o en su defecto, madre».

El Convenio de Navarra ya aclara que será esta Administración la competente, siempre que no se opte por la tributación individual.

También habría sido conveniente clasificar, en el caso en que el período impositivo sea inferior al año, el criterio para determinar la residencia en el País Vasco, puesto que si un sujeto fallece antes del 1 de julio, teóricamente debería tributar al Estado, al no cumplir el requisito de permanencia por más de 183 días.

b) Adaptaciones en el IVA como consecuencia de los cambios en la concertación del Impuesto de Sociedades:

Con la finalidad de armonizar ambos impuestos, el nuevo Concierto eleva de 200 millones a 300 millones el volumen de operaciones del ejercicio anterior que origina la aplicación del criterio del domicilio fiscal, para determinar qué Administración es la competente para la exacción del IVA.

11. Entidades en régimen de imputación y atribución de rendimientos.

a) Entidades en régimen de imputación son la sometidas a transparencia fiscal que, como recordaremos, no tributan por el Impuesto sobre Sociedades y sus bases imponibles se imputan directamente a los socios.

El concierto dispone en su artículo 8 que a estas sociedades se les aplicarán las normas contenidas en la sección 4, que es la relativa al Impuesto sobre Sociedades.

¿Cuál es el alcance de esta disposición? Entiendo que se refiere exclusivamente a la aplicación de las normas que determinan la normativa aplicable para el cálculo de la base imponible, así como las normas de gestión e inspección, puesto que, en este supuesto, no procede el cálculo del volumen de operaciones efectuado en cada territorio, ya que no puede haber ningún reparto de cuota entre las Administraciones implicadas, en base a que, por definición, no tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

El reparto se hace implícitamente en la exacción de las bases imputadas a sus socios, que se realizará por la Administración competente en cada caso.

b) En el caso de entidades en régimen de atribución de rendimientos, que son las del artículo 33 de la Ley General Tributaria (Sociedades irregulares, herencia yacente, comunidades de bienes, etc.), las rentas obtenidas por estos entes sin personalidad jurídica se atribuyen a los socios comuneros y partícipes y se exacciona aplicando la norma de IRPF e Impuesto sobre Sociedades, según que los socios, partícipes o comuneros sean personas físicas o jurídicas, por la Administración que corresponda.

La nueva redacción del Concierto determina que la Administración competente para la gestión e inspección de estos entes es la de su domicilio fiscal.

Es necesario realizar dos observaciones al respecto:

1.º Que en el Concierto no se define el domicilio fiscal de los entes sin personalidad jurídica. Este concepto aparece por primera vez en la declaración censal en los siguientes términos:

«A efectos de este Real Decreto se entenderá que las entidades no sujetas al Impuesto de Sociedades, tienen su domicilio fiscal en el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Cuando de acuerdo con este criterio no pueda determinarse el domicilio fiscal, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material.»

Prácticamente, en los mismos términos se define en el Convenio de Navarra.

2.º La atribución de las competencias de gestión e inspección de estas entidades, en función del domicilio fiscal de las mismas, modifica el criterio establecido anteriormente que atribuía la competencia a la Administración del territorio en el que la entidad operara exclusivamente, salvo que hubiera socios que tributando por IRPF a otra Administración poseyeran un porcentaje superior al 30%, en cuyo caso, y en el supuesto de que el ente sin personalidad jurídica operara en ambos territorios, la competencia de gestión e inspección será conjunta de ambas Administraciones.

12. Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos de sociedades.

El nuevo Concierto sigue manteniendo como competencia exclusiva del Estado el régimen tributario de dichos entes cuando superen el ámbito territorial del País Vasco.

El Estado dictó, por medio de la Orden de 17 de junio de 1982, las normas relativas a las obligaciones formales que afectan a los grupos de sociedades que superen el ámbito del País Vasco, que podemos resumir en el esquema siguiente:

1. La sociedad dominante presenta la declaración en la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal de la misma.

2. El ingreso de la totalidad de la deuda se realiza en dicha delegación.

3. La sociedad dominante presenta, con efectos informativos, copia de la declaración consolidada ante todas y cada una de las Diputaciones Forales en las que opere el grupo de sociedades.

4. Las sociedades integrantes presentan sus declaraciones, pero sin realizar ingreso alguno.

En definitiva, los ingresos correspondientes a los territorios históricos se obtienen vía Cupo.

Por otro lado, este sistema presentaba alguna situación paradójica, cual era la del grupo que operara exclusivamente en Navarra y Comunidad Autónoma Vasca. En este caso, a pesar de no tener ninguna relación con la Administración del Estado, pero por superar el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el ingreso de las cuotas se realizaba en la Delegación de Hacienda del Estado.

La nueva redacción del artículo 25 sigue manteniendo, como competencia exclusiva del Estado, el régimen tributario, pero la propia Ley fija las reglas a las que se deberá ajustar el régimen que dicte la Administración del Estado:

1. Todas las sociedades presentarán declaración de acuerdo con las normas generales del Concierto, establecida para el régimen de declaración independiente, aplicándose la normativa que corresponda de acuerdo con el artículo 17.

2. La sociedad dominante presentará declaración de los estados contables consolidados en cada Administración.

3. Tributará a cada Administración en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio, calculando dicho volumen de operaciones antes de las eliminaciones inter-grupo.

De esta manera, el ingreso en las Diputaciones Forales ya no se va a realizar vía Cupo, sino que se efectuará en proporción al volumen de operaciones, desapareciendo la incongruencia que existía en el caso de grupo consolidado que operaba exclusivamente en Navarra y País Vasco.

13. Beneficios fiscales en el caso de fusiones y escisiones de empresas.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 27/1990, no había ninguna norma específica que regulara la concesión de dichos beneficios fiscales en el caso en que los mismos afectaran a tributos que, de acuerdo con el propio Concierto, correspondían a las Diputaciones Forales (fusión o escisión de entidades que tributaban en cifra relativa).

Este vacío legal se ha llenado con el nuevo artículo 38, que dispone que las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente, en cada momento, en territorio común, tramitándose los expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones.

14. Modificaciones de la sección 9.

La sección 9 del Concierto, con la denominación genérica de normas de gestión y procedimiento, regulaba aspectos muy diferentes del mismo:

- Delito fiscal.
- Régimen sancionador.
- Elusión fiscal mediante sociedades.
- Colaboración en la gestión tributaria de las entidades financieras.
- Junta Arbitral.

La Ley 27/1990 ha redactado de nuevo prácticamente toda la sección introduciendo modificaciones que en algunos casos podemos calificar como trascendentes.

Así, el procedimiento a seguir en el caso de que las infracciones cometidas por el sujeto pasivo pudieran ser constitutivas de un delito contra la Hacienda Pública se adecúa a lo establecido por la reforma que la Ley Orgánica 2/85 introdujo en el Código Penal.

Desaparece la referencia a la aplicación de la Ley General Tributaria en materia sancionadora que establecía el artículo 35 en su apartado 3, lo que puede permitir la posibilidad de establecimiento de un régimen sancionador propio por parte de las Instituciones competentes del País Vasco.