

UNA PRIMERA APROXIMACIÓN A LA CONCERTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CONTENIDA EN EL NUEVO CONCIERTO ECONÓMICO.

José Luis Vivanco Mugarza

A quien me hace el honor de comenzar la lectura de este trabajo, debo confesarle que la sensación de vértigo que con frecuencia me acompaña cuando, de tarde en tarde, me siento delante de un “folio en blanco” ha sido, en esta ocasión, mucho más fuerte que en otras. Y no creo que sea de extrañar pues, convendrá el lector conmigo, en que en esta, mi pretensión, de esbozar aunque sólo sea una primera interpretación sobre la concertación del Impuesto sobre Sociedades que se contiene en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad autónoma del País Vasco, hay mucho más de temeridad que de sensatez. La sensatez me aconseja abandonar en este punto el empeño liberándome así del vértigo que aún me acompaña.

1. INTRODUCCIÓN.

A pesar de ser una cuestión de todos conocida, conviene a la claridad de la exposición del tema recordar algunas cuestiones previas:

1ª. Que el Concierto Económico establece, para cada uno de los tributos que en él se contienen y que forman parte del sistema tributario de los Territorios Históricos, una serie de reglas, normas, directrices o criterios, denominados comúnmente puntos de conexión, que delimitan la distribución competencial de cada una de las administraciones, central y vasca, en los distintos aspectos que se refieren a cada tributo concertado.

2ª. Que el Concierto Económico establece el reparto competencial entre la administración del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco y que, si bien reconoce que la potestad tributaria reside en los Territorios Históricos a cuyas instituciones competentes (Diputaciones y Juntas Generales) se refiere con frecuencia en su texto, no entra a establecer normas para esa ulterior y más detallada distribución competencial.

3ª. Que el marco específico de distribución de competencias previsto para cada tributo debe entenderse concertado dentro de otro marco, más general, establecido en la Sección 1ª “Normas generales”, artículos 1 al 5 del propio Concierto Económico y que si bien, se refiere más a aspectos relativos a los sistemas tributarios que establezcan los Territorios Históricos, en algunas materias puede afectar al Impuesto sobre Sociedades.

Con carácter general el artículo 1 del Concierto Económico establece que las instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden mantener, establecer y regular su régimen tributario; así mismo establece que les corresponde la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que lo integran, para lo cual la Disposición Adicional 5ª les otorga las mismas facultades y prerrogativas que tiene la Hacienda del Estado.

Para ser más exacto debo decir que el Concierto dice literalmente “Las instituciones competentes de Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen fiscal”, y como puede observarse he omitido la expresión “dentro de su territorio”. Debo reconocer que la omisión ha sido intencionada pues considero que esta expresión constituye tan solo de una mala herencia del Concierto anterior, fruto del temor al cambio que se manifiesta en numerosas ocasiones a lo largo de su texto articulado y que aporta poco o nada a la definición general en la que se contiene. Para corroborar esta opinión me sirve la definición equivalente contenida en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra en la cual no se contempla semejante precisión.

Planteado de esta forma el carácter general del sistema tributario, pasemos a concretar la distribución competencial que, respecto al Impuesto sobre Sociedades, se contiene en el nuevo Concierto Económico analizando con mayor detalle los puntos de conexión establecidos al efecto.

2. ANÁLISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA LA NORMATIVA Y LA EXACCIÓN.

2.1. Puntos de conexión para la normativa.

El apartado 1 del artículo 14, define el Impuesto sobre Sociedades como un tributo concertado de normativa autónoma.

El análisis de esta sencilla definición en el contexto del Concierto Económico me lleva a la conclusión de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos van a poder establecer una normativa para este impuesto que no tendrá más limitaciones que las establecidas en la Sección 1ª de normas generales antes mencionada y que en lo referido a este tributo serían:

- El respeto a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Reino de España y en particular a lo previsto en ellos para evitar la doble imposición.
- El respeto y garantía de la libre circulación y establecimiento de personas y de la libre circulación de bienes, capitales y servicios, sin introducir medidas que produzcan efectos discriminatorios o que menoscaben la competencia empresarial o distorsionen la asignación de recursos.
- Su adecuación terminológica y conceptual a la Ley General Tributaria.

Si el marco general en el que deben moverse las Instituciones competentes para la regulación de este tributo únicamente se ve afectado por cuestiones tan obvias como las mencionadas, creo que puede afirmarse que nos encontramos ante un impuesto en el que las instituciones competentes de los Territorios Históricos gozan de soberanía tributaria o de capacidad normativa plena.

Una vez establecidos los límites para la regulación de este impuesto, el Concierto pasa a determinar en qué casos va a ser de aplicación la normativa autónoma. Para realizar la delimitación de este ámbito de aplicación subjetivo, en primer lugar, procede a dividir a los sujetos pasivos en dos grandes grupos utilizando como criterio diferenciador el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior. Y así el primer grupo lo componen aquellos sujetos pasivos cuya cifra de volumen de operaciones es igual o inferior a 6 millones de euros y el segundo los sujetos pasivos que superan la mencionada cifra de 6 millones de euros.

a) Sujetos pasivos con volumen de operaciones inferior o igual a 6 millones de euros.

En este caso, el legislador utiliza como punto de conexión el domicilio fiscal del sujeto pasivo y establece que los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior sea inferior o igual a 6 millones de euros y tengan su domicilio en el País Vasco estarán sometidos a normativa foral.

De esta delimitación parece intuirse una pretensión de simplificar, para las pequeñas empresas¹, los aspectos relacionados con la determinación de la normativa a la que están sometidas.

b) Sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a 6 millones de euros.

Para este grupo se utiliza como punto de conexión también el domicilio fiscal si bien, en este caso y probablemente para evitar domiciliaciones interesadas, se introduce como elemento de cierre el lugar donde se entienden realizadas las operaciones. De esta forma se establece que los sujetos pasivos que teniendo su domicilio en el País Vasco no realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones estarán sometidos a normativa foral.

Ante esta forma de delimitar el ámbito de aplicación de la normativa para las grandes empresas, se deduce que el legislador da una importancia prioritaria también en este caso al domicilio fiscal estableciéndolo como punto de conexión principal; sin embargo, también se deduce que la realización del 75 por 100 o más de las operaciones en territorio diferente al territorio donde radica el domicilio fiscal, hace que éste decaiga como principal punto de conexión y sea sustituido por el del lugar de realización de las operaciones.

Nada que objetar por mi parte al establecimiento de este punto de conexión alternativo o de cierre que atiende, a partir de ciertos porcentajes, al lugar donde el sujeto pasivo realiza sus operaciones, sin embargo manifiesto mi total desacuerdo ante el hecho de que este criterio no se utilice de forma idéntica en todos los casos. La simetría en la aplicación de este punto de conexión habría supuesto que quedaran sometidos a normativa foral aquellos sujetos pasivos que teniendo domicilio fiscal en territorio de régimen común, realizaran en el País Vasco el 75 por 100 o más del volumen de sus operaciones y sin embargo la opción del legislador que se recoge en el Concierto Económico es la de establecer que los sujetos pasivos con domicilio

1. Me tomo la licencia de denominar "pequeñas empresas" a todas aquellas cuya facturación no supere los 6 millones de euros (998.316.000 pts).

fiscal en territorio común deben realizar en territorio vasco el 100 por 100 de sus operaciones para quedar sometidos a normativa foral.

Manifestada mi disconformidad sobre este particular resumiré el ámbito de aplicación de la normativa foral en el siguiente cuadro:

Se aplica la normativa foral a los sujetos pasivos que tengan:	
Domicilio fiscal en el PV	$VO_{(n-1)TOT} > 6 M_{-}$
	→ salvo que: +
	$VO_{(n-1)TC} \geq 0,75 * VO_{(n-1)TOT}$
Domicilio fiscal en TC	$VO_{(n-1)TOT} > 6 M_{-}$
	→ cuando: +
	$VO_{(n-1)PV} = VO_{(n-1)TOT}$
Siendo:	<p>M_{-} → Millones de euros $VO_{(n-1)TOT}$ → Volumen de operaciones total del ejercicio anterior $VO_{(n-1)PV}$ → Volumen de operaciones del ejercicio anterior en el PV $VO_{(n-1)TC}$ → Volumen de operaciones del ejercicio anterior en TC $VO_{(n-1)TOT}$ → $= VO_{(n-1)PV} + VO_{(n-1)TC}$ PV → País Vasco TC → Territorio Común</p>

2.3. Puntos de conexión para la exacción.

El artículo 15 del Concierto Económico está dedicado a establecer los puntos de conexión para la delimitación de los casos en los que compete el cobro del Impuesto sobre Sociedades a las Diputaciones Forales y en qué cuantía les corresponde hacerlo.

En esta ocasión también se realiza la misma división de los sujetos pasivos en base al volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior.

a) Sujetos pasivos con volumen de operaciones inferior o igual a 6 millones de euros.

En este caso, el legislador vuelve a utilizar como punto de conexión el domicilio fiscal del sujeto pasivo al establecer que los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior sea inferior o igual a 6 millones de euros y tengan su domicilio en el País Vasco tributarán íntegramente en el País Vasco.

Vemos que se consolida así la idea de simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales para las pequeñas empresas que antes se intuía ya que además de establecer un punto de conexión sencillo para la determinación de la exacción lo iguala al punto de conexión para la normativa de forma que estos sujetos pasivos tributan, en todo caso, a la Administración tributaria de su domicilio fiscal y bajo la normativa de esa misma Administración.

b) Sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a 6 millones de euros.

Para este grupo se utiliza como punto de conexión la realización de operaciones en territorio de una y otra Administración, estableciendo que tributarán a las Diputaciones Forales o a las Diputaciones Forales y a la Administración del Estado, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio de que se trate.

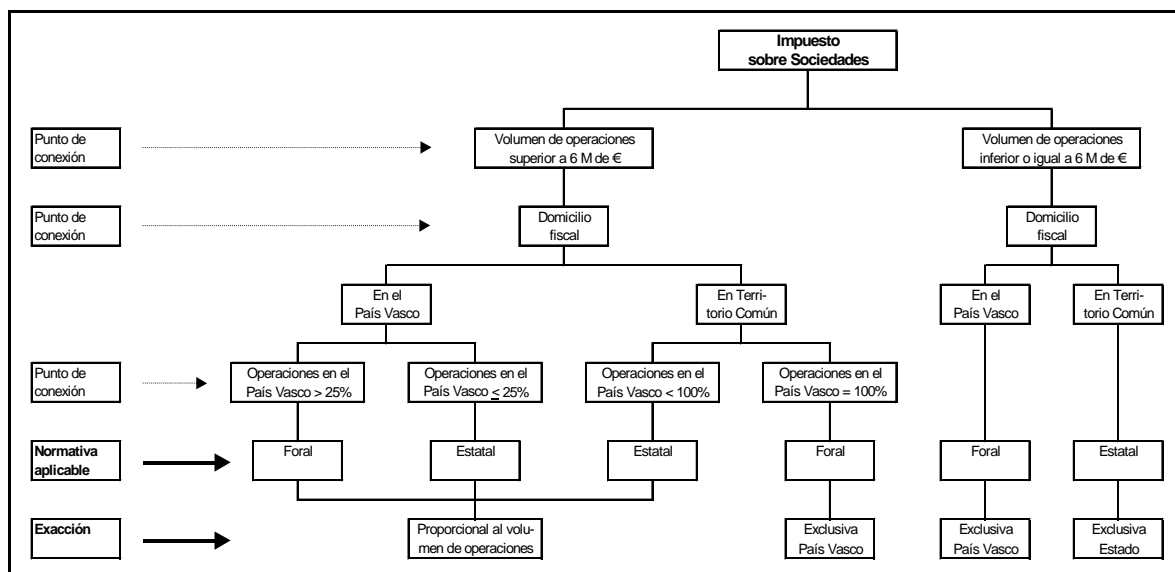
En consecuencia, en el caso de estas grandes empresas, el pago de la deuda tributaria se realizará a la Administración tributaria competente por razón de territorio y en la cuantía correspondiente a la proporción que el volumen de operaciones realizado en ese territorio suponga sobre el total del volumen de operaciones realizado en cada ejercicio.

El ámbito de aplicación para la exacción del Impuesto sobre Sociedades puede resumirse en la forma que se presenta en el siguiente cuadro:

Corresponde la exacción a las Diputaciones Forales:

<p>→ en exclusiva:</p>	$VO_{(n-1)TOT} \leq 6 M_{-}$
	+
	Domicilio fiscal en el PV
	$VO_{(n-1)TOT} > 6 M_{-}$
<p>→ en proporción al $VO_{(n-1) PV}$</p>	+
	Domicilio fiscal en TC o PV
Siendo:	<p>M → Millones de euros $VO_{(n-1)TOT}$ → Volumen de operaciones total del ejercicio anterior $VO_{(n-1) PV}$ → Volumen de operaciones del ejercicio anterior en el PV PV → País Vasco TC → Territorio Común</p>

El resultado combinado de lo analizado hasta el momento en torno a la normativa y la exacción del Impuesto sobre Sociedades puede reflejarse en el siguiente cuadro:



2.4. Una consideración sobre el papel de la Comunidad Foral de Navarra

en el Concierto Económico y de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Convenio Económico.

A efectos de lo previsto en el Concierto Económico vasco, la Comunidad Foral de Navarra se considera territorio de régimen común y de igual forma, a efectos de lo previsto en el Convenio Económico navarro, la Comunidad Autónoma del País Vasco se considera de régimen común. Sin embargo estas consideraciones no deben interpretarse en sentido literal sino más bien en un sentido amplio, entendiendo que cuando en el Concierto se contraponen territorio de régimen común a territorio vasco, debemos interpretar que ese territorio común está formado, de una parte, por el territorio navarro y, de otra, por el resto del territorio. De igual forma, cuando en el Concierto se contraponen la normativa del País Vasco a la normativa del Estado, debemos interpretar que en esa referencia a la normativa del Estado se encuentran tanto la normativa navarra como la de la Administración central.

Idéntica forma de interpretar deberá ser aplicada en las referencias contenidas en el Convenio Económico al territorio de régimen común (territorio del País Vasco + resto del territorio) y a la normativa del Estado (normativa foral + normativa de la Administración central).

Una interpretación literalista nos llevaría a situaciones como la que se pone de manifiesto en el siguiente ejemplo:

Enunciado:

Sea una persona jurídica residente con domicilio fiscal en Navarra que realiza operaciones por importe superior a los 6 millones de euros y todas ellas son realizadas en el País Vasco.

Solución:

a) A la luz del Concierto Económico y de acuerdo con lo analizado hasta el momento, este sujeto pasivo debería aplicar la normativa del País Vasco, puesto que, a pesar de tener su domicilio fiscal en territorio común, realiza en el País Vasco el 100 por 100 del volumen de sus operaciones y estas superan los 6 millones de euros.

b) Sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.2¹ de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y Comunidad Foral de Navarra, este sujeto pasivo al realizar más del 75 por 100 de su volumen de operaciones en territorio de régimen común, estaría sometido a la normativa del Estado.

La obtención de estos resultados tan dispares creo que avalan la tesis de interpretar estas cuestiones en sentido amplio tal y como apuntaba al inicio.

2.5. Algunas definiciones necesarias.

Quien haya tenido la paciencia suficiente como para llegar a este punto, sin duda se habrá planteado algunas preguntas a medida que avanzaba en la lectura. Es más, pondría la mano en el fuego al afirmar que serán más las dudas que se hayan suscitado que las respuestas a las que contesta el propio texto del Concierto. Efectivamente, hasta el momento he hecho referencia a cuestiones como “volumen de operaciones”, “domicilio fiscal”, “lugar de realización de las operaciones” y alguna otra para las cuales el Concierto nos da la respuesta, o al menos eso intenta.

2.5.1. Volumen de operaciones.

En el apartado 2 del artículo 15 se define el volumen de operaciones como el importe total de las prestaciones -excluido el IVA y el recargo de equivalencia- que el sujeto pasivo obtiene en un ejercicio por las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) realizadas en el desarrollo de su actividad.

Como quiera que, a efectos de determinar la normativa aplicable en cada caso, uno de los puntos de conexión que se deben manejar es el volumen de operaciones del ejercicio anterior, el Concierto establece que, si el ejercicio anterior hubiese sido inferior a un año, el sujeto pasivo debe proceder a elevar al año la cifra del volumen de operaciones realizado en dicho periodo inferior al año, a efectos de obtener la cifra que le sirva para determinar la normativa que le es de aplicación y la Administración o Administraciones compe-

1. Artículo 16.2. del Convenio Económico navarro: “2. Las entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, las entidades que teniendo su domicilio fiscal en Navarra realicen en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 17, 18 y 19 siguientes, quedarán sometidas a la normativa del Estado.”

tentes para la exacción del Impuesto sobre Sociedades (cuadros 1, 2 y 3).

De igual forma se prevé el supuesto de que no pueda tomarse ninguna referencia del ejercicio anterior por hallarnos en el ejercicio de inicio de la actividad. En este caso, el sujeto pasivo debe atender al volumen de operaciones del propio ejercicio de inicio y si éste no hubiera dado comienzo coincidiendo con el primer día del periodo impositivo deberá, al igual que en el caso anterior, elevar al año el volumen de operaciones realizado. En este supuesto se admite que el sujeto pasivo cumpla sus obligaciones tributarias estimando el volumen de operaciones que prevea realizar estimando, así mismo, el lugar donde realizará tales operaciones.

2.5.2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El Concierto no define estos conceptos y se remite para su determinación a la legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y si lo hace el Concierto, por no ser menos y por ahorrar tiempo y espacio, sigo su ejemplo y remito al lector a los artículos 8 a 12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde podrá despejar, a buen seguro, cualquier duda sobre esta cuestión.

2.5.3. Operaciones en uno u otro territorio.

Se entiende, a efectos de lo previsto en el Concierto, que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio (común o foral) cuando realiza en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

2.5.4. Proporción de volumen de operaciones.

En el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 15 se establece que la proporción del volumen de operaciones realizada en uno u otro territorio, común o foral, obtenida por aplicación de las reglas para la localización del lugar de su realización, se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

3. ANÁLISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES.

Habida cuenta de que uno de los puntos de conexión para delimitar la competencia en materia de normativa a aplicar es el lugar de realización de las operaciones, el Concierto Económico se ve en la necesidad de definir cuándo se entienden realizadas las operaciones de los sujetos pasivos en uno u otro territorio, común o foral. A este fin y en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, el Concierto reserva su artículo 16 y en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, dedica su artículo 28. A pesar de la existencia de dos artículos para un mismo objetivo, lo cierto es que los criterios para la determinación del lugar de realización de las operaciones se han armonizado al máximo en ambos impuestos, y si no son idénticos es únicamente por la existencia de algún hecho imponible de diferente consideración en uno y otro como puede ser el caso de las operaciones realizadas en el extranjero que en el Impuesto sobre Sociedades se atribuyen en la misma proporción que el resto de las operaciones.

Expongo a continuación los puntos de conexión para determinar cuándo se entiende que las operaciones se realizan en el País Vasco. A estos efectos el Concierto divide las operaciones en entregas de bienes, prestaciones de servicios, reglas especiales de aplicación del domicilio fiscal, y entidades que no realizan entregas ni prestan servicios.

3.1. Entregas de bienes.

3.1.1. Entregas de bienes muebles.

Regla general:

Se entienden realizadas en el País Vasco cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Y cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando los bienes se encuentren en el País Vasco en el momento de iniciarse la expedición o el transporte. (Punto de conexión: lugar de puesta a disposición).

Reglas especiales:

- a) En el caso de bienes transformados por quien realiza la entrega, ésta se entiende realizada en territorio vasco, cuando se haya realizado en este territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados. (Punto de conexión: lugar del último proceso de transformación).
- b) En el caso de entregas con instalación de elementos industriales: (Punto de conexión: lugar de fabrica-

ción salvo que el coste de la instalación sea relevante¹ en cuyo caso pasa a ser: lugar de la instalación).

1. Si los bienes han sido fabricados en el País Vasco, se entenderá realizada la entrega en territorio vasco:

- cuando la instalación y montaje se realice en territorio vasco (coinciden fabricación y montaje).
- cuando la instalación y montaje se realice fuera del País Vasco, si el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación (Instalación irrelevante).

2. Si los bienes han sido fabricados fuera del País Vasco, se entenderá realizada la entrega en territorio vasco:

- cuando la instalación y montaje se realice en territorio vasco y el coste de estas operaciones sea superior al 15 por 100 del total de la contraprestación (Instalación relevante).

c) Las entregas de energía eléctrica realizadas por quien la produce, se entienden realizadas en el País Vasco cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma. (Punto de conexión: lugar del centro generador).

3.1.2. Entregas de Bienes Inmuebles.

Las entregas de bienes inmuebles se entienden realizadas en el País Vasco cuando los bienes estén situados en territorio vasco. (Punto de conexión: lugar de radicación del inmueble).

3.2. Prestaciones de servicios.

Regla general:

Se entienden realizadas en el País Vasco cuando se efectúen desde territorio vasco. (Punto de conexión: lugar desde el que se prestan).

Reglas especiales:

a) En el caso de prestaciones de servicios relacionados con inmuebles, éstas se entenderán realizadas en el País Vasco cuando el inmueble con el que estén relacionadas se encuentre situado en territorio vasco. (Punto de conexión: lugar de radicación de inmueble).

b) En el caso de operaciones de seguro y capitalización, se entenderán realizadas en el País Vasco cuando el riesgo de las mencionadas operaciones se localice en territorio vasco de acuerdo con las normas que para los diferentes supuestos se contienen en el artículo 32 del Concierto referido al Impuesto sobre las Primas de Seguro. (Punto de conexión: lugar de localización del riesgo).

De acuerdo con el mencionado artículo el riesgo se entiende localizado en el País Vasco en los siguientes casos:

- Seguros sobre inmuebles o sobre muebles contenidos en un inmueble, cuando tales inmuebles radiquen en territorio vasco. Si los inmuebles asegurados radican en territorio común y foral el riesgo se entenderá localizado en el País Vasco en la misma proporción que el valor de los inmuebles ubicados en dicho territorio represente sobre el valor total de los inmuebles.

- Seguros sobre vehículos, cuando quien matricula el vehículo está domiciliado fiscalmente en el País Vasco.

- Seguros sobre viajes fuera del domicilio fiscal del tomador y duración superior a cuatro meses, cuando la póliza haya sido firmada en el País Vasco.

-En los demás casos:

- Si el tomador es una persona física, cuando tenga su residencia habitual en el País Vasco.
- Si el tomador es persona jurídica, cuando el domicilio social o la sucursal a que se refiera el contrato se encuentre en el País Vasco.

3.3. Reglas especiales de aplicación del domicilio fiscal.

En atención a las especiales características de una serie de entregas de bienes y prestaciones de servicios y debido a la dificultad que puede presentarse a la hora de concretar el lugar en el que se entienden realizadas, y en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no realiza entregas de bienes ni prestaciones de servicios, el Concierto opta por entenderlas realizadas en el lugar del domicilio fiscal del sujeto pasivo. (Punto de conexión: domicilio fiscal). Estos casos son los siguientes:

1. Se considera que el coste de la instalación o montaje es relevante cuando es superior al 15 por 100 del importe total de la contraprestación.

1º. Las entregas de productos naturales que efectúen los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y los armadores de buques de pesca, siempre que tales productos objeto de la entrega procedan directamente de los cultivos, explotaciones o capturas del sujeto pasivo y no hayan sido sometidos a ningún proceso de transformación.

2º. Los siguientes servicios:

- Los de transporte.
- Los de mudanza.
- Los de remolque.
- Los de grúa.
- Los de arrendamiento de medios de transporte.

3º. Las entidades que no realicen entregas de bienes ni prestaciones de servicios (sociedades de cartera, sociedades patrimoniales, o sociedades holding).

3.4. Operaciones realizadas en el extranjero.

En el caso de aquellas operaciones que, de acuerdo con los criterios anteriores, deban entenderse realizadas en el extranjero su atribución a las Administraciones del País Vasco se realizará en la misma proporción que el resto de las operaciones.

3.5. Una indefinición preocupante.

Unas líneas más atrás, hacía referencia al intento del Concierto por definir aquellos conceptos que consideraba necesarios para la aplicación de los puntos de conexión y ahora, vistos los que se establecen para la determinación del lugar de realización de las operaciones, observo que utiliza uno del que no encuentro referencia ni definición alguna.

Me refiero al concepto “transformación” que es determinante para conocer donde se entienden realizadas las entregas de productos naturales no sometidos a procesos de transformación y las de bienes transformados por quien realiza la entrega.

A falta de definición en el Concierto se me ocurre acudir a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para el primero de los casos -las entregas naturales de productos no sometidos a transformación- encuentro una definición negativa de este concepto, contenida dentro del régimen especial de la agricultura ganadería y pesca y más concretamente en el artículo 45 del Reglamento del impuesto en el que se establece que no se consideran procesos de transformación los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación ni tampoco la simple obtención de materias agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

Aunque la aplicación de la analogía no es el mejor sistema -para ser política y fiscalmente correcto, debería decir incluso que es inaplicable-cuando hablamos de interpretar la normativa tributaria, parece que esta definición podría servir para arrojar luz sobre esta cuestión.

Para el segundo de los casos -entregas de productos transformados por quien realiza la entrega- acudo al artículo 10 de la Ley del impuesto donde encuentro que, con carácter general, se define la transformación como cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.

En esta ocasión la definición es, a mi juicio, mucho menos concreta que en el caso anterior por lo que me temo que aún siendo “fiscalmente incorrecto” van a subsistir los problemas para la determinación del lugar de realización de estas operaciones.

4. ANÁLISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA EL DOMICILIO FISCAL.

4.1. Determinación del domicilio fiscal.

El artículo 43 del Concierto Económico, dedicado a la definición de la residencia habitual y el domicilio fiscal de los sujetos pasivos, establece en la letra b) de su apartado 4 que las personas jurídicas y otras entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades tienen su domicilio fiscal en el lugar donde radique su domicilio

social siempre que en este domicilio se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

A continuación establece que, en el caso de que no coincida el domicilio social con el lugar donde se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se atenderá a éste último, es decir va a prevalecer siempre el lugar en el que esté centralizada efectivamente la gestión administrativa de la entidad y la dirección de sus negocios.

Esta concreción del domicilio fiscal de las personas jurídicas ya se contempla, en estos mismos términos, tanto en las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos, como en la Ley General Tributaria.

Teniendo en cuenta que la legislación mercantil establece que el domicilio social deberá fijarse en el lugar donde se halle el centro de su efectiva administración y dirección o en el que radique su principal establecimiento o explotación, y probablemente por ello, el Concierto Económico añade que, en aquellos casos, en los que por aplicación de estos criterios -domicilio social o sede de dirección efectiva- no sea posible determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas, deberá atenderse al volumen del inmovilizado de la entidad, estableciéndose que el domicilio fiscal se encontrará allí donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

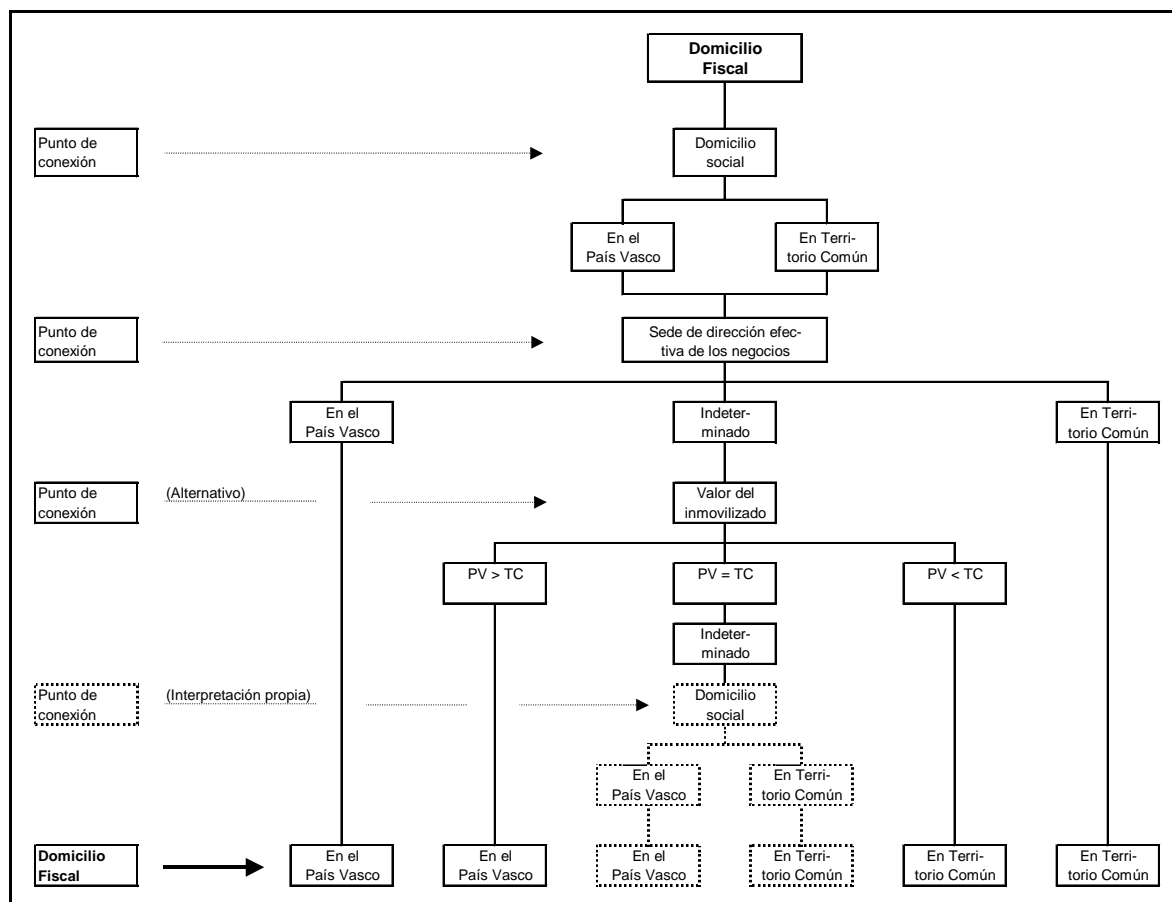
Por ello concluimos que, a efectos de este Concierto, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tendrán su domicilio fiscal en el País Vasco cuando tengan en el País Vasco su domicilio social si desde él se realiza efectivamente la dirección de sus negocios.

Subsidiariamente y para el supuesto de que no hubiera podido determinarse el lugar del domicilio fiscal por aplicación de los criterios de domicilio social y de dirección efectiva de los negocios, tendrán su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando radique en territorio vasco un volumen de inmovilizado mayor que el que radique en territorio de régimen común.

No se prevé solución alguna para el hipotético caso en el cual el valor del inmovilizado sea igual en ambos territorios. Ignoro si el legislador no lo contempla por considerarlo imposible, pero lo cierto es que nada se dice al respecto. Ante esta falta de precisión aventuro una posible interpretación, cual es la de volver a aplicar el punto de conexión del domicilio social pero en este caso sin vincularlo a que coincida con la sede de dirección efectiva de los negocios. De forma que a igual valor del inmovilizado en ambos territorios tendrá el domicilio fiscal donde tenga el domicilio fiscal.

Tampoco dice nada el Concierto sobre el momento en el que debe considerarse el domicilio fiscal de las personas jurídicas y en mi opinión no se concreta porque a efectos del Impuesto sobre Sociedades no habrá un único momento en el que el sujeto pasivo deba tomar en consideración su domicilio fiscal. Efectivamente, a efectos de determinar a qué normativa está sometido deberá considerarlo al comienzo del ejercicio; a efectos del lugar de realización de las operaciones cuyo punto de conexión sea el domicilio fiscal, lo hará operación por operación; en el caso de ingreso de retenciones en base al domicilio fiscal del pagador deberá considerarlo en el momento en que las mismas sean exigibles y a efectos de la liquidación del Impuesto deberá hacerlo a la fecha de devengo del mismo.

Se recoge una representación gráfica de las normas para la determinación del domicilio fiscal en el siguiente cuadro.



4.2. Obligatoriedad de comunicar los cambios de domicilio fiscal.

Además de la obligación que se contempla en la Ley General Tributaria y en las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos, con carácter general, para todos los sujetos pasivos de notificar a la Administración tributaria los cambios de domicilio fiscal, el Concierto Económico y en concreto en lo que se refiere a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades establece en el apartado 5 del mencionado artículo 43 una obligación específica de notificación del cambio de domicilio fiscal para los casos en los que dicho cambio determine una modificación en la competencia para exigir el tributo matizando, para este supuesto, que la notificación deberá realizarse a las Administraciones afectadas por dicho cambio, es decir, a la Administración tributaria que pierde la competencia y a la que la asume.

Como quiera que en los artículos que preceden a este que ahora analizo, el término exigir ha sido utilizado para referirse a la exacción de determinados tributos -sirvan de ejemplo las referencias que, dentro de los artículos 8 a 11 dedicados a los pagos a cuenta, se hacen a la expresión “...se exigirán, conforme a su respectiva normativa...” - debo precisar que la obligación que ahora se analiza recae, exclusivamente, sobre aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera sido igual o inferior a 6 millones de euros por cuanto únicamente en el caso de estos sujetos pasivos un cambio de domicilio fiscal es motivo suficiente para que se modifique la competencia para la exacción del impuesto (véase el cuadro 3).

Esta obligación no afectará, por tanto, a las empresas cuyo volumen de operaciones sea superior al mencionado, puesto que tributan en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio y para ellas un cambio de domicilio fiscal no tiene por qué suponer modificación alguna en esa proporción y por tanto no podemos hablar de que conlleve modificaciones en la competencia para exigir el impuesto

4.3. Ineficacia de los cambios de domicilio.

Se introduce en el apartado 8 del artículo 43 una presunción “iuris tantum” -admite prueba en contrario- según la cual la Administración tributaria que era competente hasta el momento en que se produjo el cambio de domicilio fiscal, puede entender que no se ha producido tal cambio de domicilio y continuar por ello siendo competente, cuando se produzca alguna de las situaciones siguientes en el ejercicio en que realiza el

cambio o en el siguiente:

1ª.- Que la entidad pase a situación de inactividad.

2ª.- Que la entidad cese en sus actividades.

En términos generales, considero razonable la cautela que introduce este apartado. Sin embargo engloba un supuesto en el que no me lo parece tanto. Me refiero a los casos en los cuales una entidad inactiva cambie su domicilio fiscal, desde su situación de inactividad, con intención de reiniciarla en sede del nuevo domicilio fiscal. Comprendo que quizá sea este un caso poco probable, pero desde una posición crítica -esa en la que con tanta facilidad y ligereza me posiciono, por cierto con gran alborozo- es lógico exigir al legislador que tenga en cuenta todas las situaciones posibles

4.4. Discrepancias entre Administraciones.

Para el supuesto en que se produzcan discrepancias entre distintas Administraciones tributarias en torno a la domiciliación fiscal de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, el apartado 6 del artículo 43 establece que deberán ser dirimidas o resueltas por la Junta Arbitral quien resolverá tras dar audiencia a cada una de las Administraciones implicadas en el conflicto al objeto de escuchar sus alegaciones.

La composición, competencias y funcionamiento de la Junta Arbitral a la que se refiere este precepto se desarrollan en los artículos 65 a 67 del Concierto Económico. Respecto al procedimiento a seguir para la resolución de los conflictos, el Concierto se remite a un posterior desarrollo reglamentario que en el momento de redactar estos comentarios aún no ha visto la luz.

4.5. Modificación administrativa del domicilio fiscal.

El apartado 9 del artículo 43 del Concierto recoge la posibilidad de que una Administración tributaria inste el cambio de domicilio fiscal de un sujeto pasivo. En este supuesto la Administración que proponga el cambio lo comunicará a la otra Administración mediante una propuesta razonada y documentada en la que deberá hacer constar la fecha a la que se retrotraen los efectos del cambio propuesto. Si la Administración receptora de la propuesta está de acuerdo con ella, la Administración proponente comunicará el cambio de domicilio fiscal al sujeto pasivo de que se trate. Para el supuesto en que no exista conformidad entre las Administraciones, el Concierto prevé que se acuda a la Junta Arbitral para la resolución del conflicto.

5. ANÁLISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA LOS PAGOS A CUENTA.

5.1. Retenciones e ingresos a cuenta.

El apartado 1 del artículo 17 del Concierto Económico se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades estableciendo que corresponderá su exacción a una u otra Administración de acuerdo con los criterios establecidos para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los artículos 8 a 11 del propio Concierto.

Por este motivo y teniendo en cuenta que en esta misma revista se ha publicado un trabajo de José Luis Bosuo Huerta en el que bajo el título de “Comentarios sobre la nueva concertación del IRPF e IP”¹ se detallan los puntos de conexión sobre esta materia, me limitaré a relacionar de forma esquemática en qué casos corresponde la exacción de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades a las Administraciones del País Vasco, bajo qué normativa y en qué cuantía.

Pagos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario		
Concepto	Exacción	Normativa ¹
• Rendimientos por la participación en fondos propios de entidades así como intereses de obligaciones y títulos similares, satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco (DIVIDENDOS)	País Vasco	País Vasco
• Rendimientos por la participación en fondos propios de entidades así como intereses de obligaciones y títulos similares, satisfechos por entidades que operen en el País Vasco, cuando tributen en volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades (DIVIDENDOS) ...	Proporcional al volumen de operaciones ²	La que corresponda al pagador

1. Véase (FFB de Agosto/2002, ref. 025.294).

Retribuciones a Consejeros, satisfechas por entidades con domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tributen de forma exclusiva por el Impuesto sobre Sociedades en este territorio	País Vasco	País Vasco
Retribuciones a Consejeros, satisfechas por entidades que operen en el País Vasco, cuando tributen en volumen de operaciones por el Impuesto sobre Sociedades	Proporcional al volumen de operaciones ²	La que corresponda al pagador
Intereses y demás contraprestaciones de deuda y empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y otros entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco	País Vasco	País Vasco
Intereses y demás contraprestaciones por operaciones pasivas de bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y entidades equiparadas a éstas, así como las efectuadas por cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, cuando el domicilio fiscal del perceptor se sitúe en el País Vasco (INTERESES)	País Vasco	País Vasco
Rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario (o el tomador en caso de rescate) tenga su domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario tenga su domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Rendimientos de la propiedad industrial cuando el sujeto pasivo no sea su autor y, en todos los casos, de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando el pagador tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Rendimientos del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando los mismos estén situados en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, cuando la garantía se inscriba en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Intereses de préstamos simples, del precio aplazado en compraventas y demás rendimientos por la colocación de capitales cuando el establecimiento desde el que se paga o el retenedor tenga su domicilio fiscal o residencia habitual en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, cuando el bien objeto de la garantía radique en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, cuando el bien objeto de la garantía radique en el País Vasco y en territorio común	País Vasco Proporcional al valor del bien que se sitúe en el País Vasco	País Vasco País Vasco

Notas:

- 1 Deben aplicarse los mismos tipos de retención que en territorio de régimen común.
- 2 Debe tenerse en cuenta el volumen de operaciones del ejercicio anterior.

Pagos a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas		
Concepto	Exacción	Normativa
Cuando el retenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco ¹
<u>Notas</u>		
1 Deben aplicarse los mismos tipos de retención que en territorio de régimen común.		

Pagos a cuenta sobre determinadas ganancias de patrimonio		
Concepto	Exacción	Normativa
Retenciones e ingresos a cuenta sobre ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de IIC, cuando el accionista o partícipe tenga su domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Retenciones sobre premios de juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, cuando el pagador su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco ¹
<u>Notas</u>		
1 Deben aplicarse los mismos tipos de retención que en territorio de régimen común.		

Otros pagos a cuenta		
Concepto	Exacción	Normativa
Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del arrendamiento o subarriendo de bienes inmuebles, cuando el pagador tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
Retenciones e ingresos a cuenta por cantidades abonadas a entidades en régimen de imputación de rentas ¹ , cuando el pagador tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco	País Vasco	País Vasco
<u>Notas</u>		
1 El Concierto precisa, para este caso, que la renta imputada debe serlo a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.		

5.2. Obligaciones formales relativas a los pagos a cuenta.

Cuando el ingreso de los pagos a cuenta deba ser realizado en proporción al volumen de operaciones del ejercicio anterior, las obligaciones formales relativas al lugar, la forma y los plazos de presentación de las declaraciones serán los establecidos por la Administración competente para la exacción, de forma que cuando los sujetos pasivos deban ingresar estas retenciones en el País Vasco por realizar operaciones en este territorio deberán cumplimentar las mencionadas declaraciones en los modelos y dentro de los plazos fijados por la normativa foral con independencia de la normativa a la que estén sometidos a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

5.3. Reglas especiales para la inspección de los pagos a cuenta.

Cuando el ingreso de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades se realice en proporción al volumen de operaciones corresponderá la inspección a las Administraciones del País Vasco cuando el retenedor esté sometido a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de la normativa que corresponda aplicar al sujeto pasivo que soporta la retención o ingreso a cuenta.

5.4. Eficacia de los pagos a cuenta.

El apartado 1 del artículo 17 del Concierto Económico declara la eficacia que, para el sujeto pasivo que soporta la retención, tienen las que le hayan sido practicadas a cuenta del Impuesto sobre Sociedades aún cuando tales retenciones o ingresos a cuenta hubieran sido ingresados en la Administración que no resulte competente de acuerdo con los criterios antes señalados.

El reconocimiento de la eficacia de estos ingresos que hayan sido realizados en Administración no compe-

tente tiene las siguientes consecuencias:

- a) El retenido queda eximido de cualquier responsabilidad.
- b) La Administración competente podrá reclamar a la Administración que recibió el ingreso el pago de las cantidades que le corresponden.
- c) La recuperación de las cantidades erróneamente ingresadas en Administración no competente, no conlleva, en mi opinión, la exoneración de responsabilidad del retenedor quien podría ser sancionado por la Administración competente.

5.5. Pagos fraccionados.

Aún cuando la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades no contempla, en este momento, la obligatoriedad de realizar pagos fraccionados, considero pertinente la concertación de este aspecto del tributo para evitar el vacío que se produciría, caso de no concertarlo, si tal obligación se estableciera en el País Vasco.

En mi opinión es claro que los sujetos pasivos sometidos a normativa foral no deben realizar pago fraccionado alguno aunque tributen en territorio de régimen común y, es igualmente claro, que los sujetos pasivos que apliquen normativa del Estado ingresarán en el País Vasco el pago fraccionado que corresponda a pesar de no exigirlo la normativa foral. Sin embargo creo que no hubiera estado de más incluir, dentro de las normas de concertación del pago fraccionado y aunque hubiera sido de pasada, una referencia a la normativa aplicable. En palabras de quien admiro “lo que abunda no daña” y puestos a concertar, concertemos bien y concertemos claro.

Pasando de lo general a lo concreto, me centro en el apartado 2 del artículo 17 del Concierto Económico, y veo que regula el procedimiento para el ingreso del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades en aquellos supuestos en los que los sujetos pasivos deben tributar en el Estado y en el País Vasco.

Con carácter general, se establece que el ingreso del pago fraccionado deberá realizarse en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, teniendo en cuenta para ello la proporción de volumen de operaciones que se hubiera hecho constar en la última declaración del Impuesto y que el importe efectivamente ingresado en cada Administración por este concepto será deducible de la parte de cuota que corresponda a cada una de ellas.

A renglón seguido se contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo aplique una proporción distinta a la que hubiera hecho constar en la última declaración del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando lo comunique con carácter previo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y se encuentre en alguno de los supuestos que se enumeran en el Concierto y que son los siguientes:

- a) Supuestos de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.
- b) Supuestos de inicio, cese, ampliación o reducción de la actividad en territorio común o foral que supongan una variación igual o superior a 15 puntos porcentuales en relación con la proporción que hubiera debido aplicar de acuerdo con el criterio general.

Nada se dice sobre las cesiones globales del activo y el pasivo previstas en la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades dentro del mismo régimen especial en el que se contemplan las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Me surge la duda sobre si la falta de esta referencia lo es porque en estos casos no hay posibilidad de solicitar la aplicación de proporciones diferentes o porque -muy al contrario y de acuerdo con la doctrina más extendida- en la normativa estatal estas operaciones se encuentran recogidas junto con las fusiones impropias dentro de la letra c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y por lo tanto no hace falta mencionarlas expresamente.

6. ANÁLISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN PARA LA INSPECCIÓN.

6.1. Competencias para la inspección.

El apartado 1 del artículo 19 del Concierto Económico establece los mismos puntos de conexión para la delimitación de las competencias para la inspección que los establecidos en el apartado 1 del artículo 14 para la determinación de la normativa aplicable.

Por ello y con las mismas asimetrías puestas de manifiesto al comentar aquel apartado, se establece que la inspección del Impuesto sobre Sociedades será realizada por la Diputación Foral competente por razón de territorio en los siguientes supuestos:

- a) Cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en el País Vasco si el volumen de operaciones rea-

lizado en el ejercicio anterior es inferior o igual a 6 millones de euros.

b) Cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en el País Vasco si el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior es superior a 6 millones de euros y realiza en territorio de régimen común menos del 75 por 100 del total de sus operaciones.

c) Cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en territorio común si el volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior es superior a 6 millones de euros y realiza en el País Vasco la totalidad de sus operaciones.

Ante la identidad entre los puntos de conexión para la inspección y para la normativa, podemos resumir las facultades de inspección utilizando el siguiente cuadro resumen:

Corresponde la inspección a las Diputaciones Forales cuando los sujetos pasivos tengan:

Domicilio fiscal en el PV	$VO_{(n-1)TOT} > 6 M_{_}$
	→ salvo que: $+$
	$VO_{(n-1)TC} \geq 0,75 * VO_{(n-1)TOT}$
Domicilio fiscal en TC	$VO_{(n-1)TOT} > 6 M_{_}$
	→ cuando: $+$
	$VO_{(n-1)PV} = VO_{(n-1)TOT}$
Siendo:	<p>$M_{_}$ → Millones de euros $VO_{(n-1)TOT}$ → Volumen de operaciones total del ejercicio anterior $VO_{(n-1)PV}$ → Volumen de operaciones del ejercicio anterior en el PV $VO_{(n-1)TC}$ → Volumen de operaciones del ejercicio anterior en TC $VO_{(n-1)TOT} = VO_{(n-1)PV} + VO_{(n-1)TC}$ PV → País Vasco TC → Territorio Común</p>

15

Debemos recordar que además de estas competencias generales sobre inspección existen otras específicas en materia de retenciones que ya se han citado al comentar los pagos a cuenta.

6.2. Normas aplicables a las actuaciones inspectoras.

En los apartados 2 a 4 del mencionado artículo 14 se establecen una serie de normas que resultan de aplicación en las actuaciones inspectoras, a saber:

a) La Diputación Foral competente realizará las actuaciones inspectoras aplicando su normativa, sin perjuicio de la colaboración con el resto de Administraciones.

b) La competencia que en materia de inspección ostente una determinada Diputación Foral sobre un sujeto pasivo no será obstáculo para que las demás Administraciones puedan realizar, respecto a ese sujeto pasivo, actuaciones de comprobación e investigación.

c) La Diputación Foral competente para la inspección será la que gestione el cobro o devolución resultante de las actuaciones de inspección aún cuando parte de ese cobro o pago corresponda a otra Administración por tributar el sujeto pasivo en proporción al volumen de operaciones. Ello se entiende sin perjuicio de las compensaciones que proceda realizar entre Administraciones.

d) El órgano de inspección competente deberá comunicar el resultado de las actuaciones inspectoras al

resto de la Administraciones cuando tales actuaciones se hayan realizado frente a un sujeto pasivo que tribute en volumen de operaciones.

e) Las Diputaciones Forales no competentes para la inspección podrán realizar, dentro de su territorio, las actuaciones de comprobación e investigación pertinentes, siempre que tales actuaciones no tengan efectos económicos en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de las actuaciones de inspección realizadas por la Administración competente.

f) Las proporciones resultantes de la comprobación realizadas por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo sin perjuicio de las que puedan fijarse con carácter definitivo entre las distintas Administraciones con posterioridad a dichas comprobaciones

7. NORMAS PARA LA GESTIÓN DEL IMPUESTO EN LOS CASOS DE TRIBUTACIÓN COMPARTIDA.

El artículo 14 del Concierto Económico establece una serie de normas para los casos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades hubieran realizado en el ejercicio anterior operaciones por importe superior a 6 millones de euros y realicen operaciones, en el ejercicio de que se trate, en territorio común y foral.

1ª. Deberán imputar el resultado de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades a las Administraciones tributarias del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en territorio de una y otras en el periodo impositivo.

2ª. Deberán presentar ante cada Administración las declaraciones procedentes haciendo constar en todas ellas y en todo caso la proporción del volumen de operaciones aplicable a la cuota a ingresar o a devolver que resulte en cada caso.

3ª. Cuando se trate de cuotas a devolver, cada Administración procederá a la devolución de la que le corresponda de acuerdo con las proporciones declaradas por el sujeto pasivo en la declaración correspondiente.

Vemos que al comienzo del ejercicio y al objeto de determinar la normativa aplicable el sujeto pasivo deberá tener en cuenta el volumen de operaciones realizadas en el ejercicio anterior así como el lugar donde fueron realizadas -recuérdese que en determinados casos la normativa es la correspondiente al lugar donde se opera- pero al final y a efectos del ingreso o solicitud de devolución el sujeto pasivo deberá tener en cuenta el volumen de operaciones realizado en el propio ejercicio al que corresponde la declaración.

Por lo tanto, el sujeto pasivo cumplirá sus obligaciones tributarias durante el ejercicio (realización o no de pagos fraccionados y proporción en que deberá ingresarlos; cálculo de los pagos a cuenta e ingreso de los mismos) aplicando la normativa resultante de los datos del ejercicio anterior y realizará determinados ingresos en base al volumen de operaciones del ejercicio anterior con independencia de que para la realización del ingreso de la liquidación final deba tener en cuenta la proporción de volumen de operaciones del propio ejercicio que se declara.

	Ejercicio de referencia
Normativa aplicable a efectos de los pagos a cuenta	anterior
Volumen de operaciones a efectos del ingreso de los pagos a cuenta	anterior
Normativa aplicable a efectos de los pagos fraccionados	anterior
Volumen de operaciones a efectos del ingreso de los pagos fraccionados	anterior
Normativa aplicable a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades	anterior
Volumen de operaciones a efectos del ingreso o devolución de las cuotas resultantes de la liquidación	corriente

8. FUSIONES Y ESCISIONES.

Se establece en el artículo 47 del Concierto que en las operaciones de fusión y escisión de empresas en las que los beneficios tributarios deban ser reconocidos por las Administraciones estatal y vasca las Diputaciones Forales deberán aplicar idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio de régimen común.

Me sorprende que este artículo no haya sido suprimido en la redacción del nuevo Concierto toda vez que

las operaciones de fusión y escisión que gozan de beneficios tributarios -o cuando menos de un régimen especial de tributación- no están sometidas a reconocimiento por parte de la Administración sino que las entidades que quieran aplicar el régimen especial previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades únicamente deben optar por su aplicación.

Ni por asomo quiero pensar que detrás del mantenimiento de este precepto se oculte una retorcida intención del legislador cual sería la de interpretar en un momento dado que para la regulación de la tributación de estas operaciones las instituciones competentes de los Territorios Históricos no gozan de autonomía normativa y en consecuencia deben regularlas de forma idéntica a como las regule el Estado.

Para evitar ese pensamiento aventuro otra posible hipótesis cual es que el legislador mantiene este precepto por interpretar que ante una operación de fusión, o escisión las fusionadas o las resultantes de la escisión estén sometidas a distinta normativa, común y foral, el régimen tributario que deba aplicarse en todo caso a la operación de fusión o escisión sea el mismo y además el vigente para territorio de régimen común.

9. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS.

9.1. Puntos de conexión para la determinación de su régimen tributario.

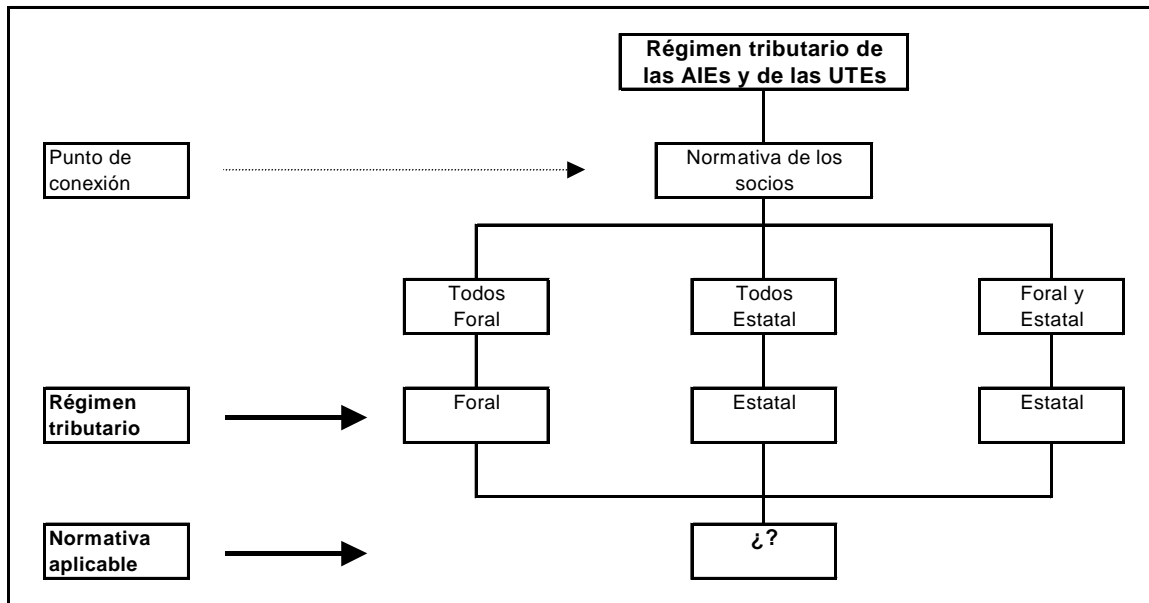
El apartado 1 del artículo 20 del Concierto Económico regula la delimitación competencial para dos grupos de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como son las agrupaciones de interés económico (AIEs) y las uniones temporales de empresas (UTES) estableciendo como punto de conexión la normativa aplicable a los socios de las mencionadas entidades. De esta forma corresponderá al País Vasco el establecimiento del régimen tributario de las AIEs y UTES cuando todos los socios que las integren estén sometidas a normativa foral con respecto a los impuestos sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades) a los que estén sometidos.

Creo que la referencia al “régimen tributario” que en esta ocasión encontramos en el Concierto se debe al hecho de que estas entidades gozan de un régimen especial de tributación en el Impuesto sobre Sociedades que afecta también al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando los socios son personas físicas.

Sabido es que estas entidades gozan de un régimen especial de tributación, según el cual aplican el régimen de transparencia fiscal con la particularidad de poder imputar bases imponibles negativas. Esto supone que deben imputar su base imponible a sus socios y por ello no tributan por el Impuesto sobre Sociedades.

Probablemente sea ésta la circunstancia que motiva que nada se diga respecto a la forma en que las AIEs y las UTES deben tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, debemos recordar que estos sujetos pasivos sí tributan por este Impuesto por aquella parte de su base imponible que corresponda a los socios no residentes.

Esta ausencia de referencia hace que debamos acudir a la interpretación. La menos complicada sería la de aplicar la normativa de la Administración a la que corresponda la regulación de este régimen de tributación. No obstante, en la medida en que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades esta interpretación chocaría con lo dispuesto, con carácter general y sin exclusión alguna, en los artículos 14 y 15 ya analizados por lo que no hubiera estado de más alguna mención al respecto.



9.2. Obligación específica.

Se establece una obligación a estos sujetos pasivos en el sentido de que las AIEs y las UTEs deben imputar a sus socios la parte correspondiente del volumen de operaciones realizadas por ellas en uno y otro territorio, común o foral, al objeto de que los socios las tengan en cuenta a la hora de determinar su proporción individual de volumen de operaciones.

18

10. GRUPOS FISCALES.

10.1. Puntos de conexión para la normativa.

El apartado 2 del artículo 20 contiene las normas para la delimitación de la tributación de los grupos fiscales que opten por la aplicación del régimen de tributación consolidada previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que será de aplicación la normativa foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estén sometida a la normativa foral del Impuesto en régimen de tributación individual.

A efectos de la aplicación de este régimen se establece la obligación de considerar excluidas del grupo fiscal aquellas sociedades que en régimen individual estuvieran sometidas a normativa diferente que la dominante, de forma el grupo fiscal que puede acogerse a la tributación en el régimen especial de consolidación fiscal, deberá estar compuesto por sociedades sometidas a la misma normativa, común o foral.

Establecida de esta forma la autonomía normativa del País Vasco en materia de grupos fiscales, el Concierto regula una reserva de competencia a favor del Estado, cuando establece que en todo caso se aplicará la normativa del Estado en las siguientes definiciones:

- Qué debe entenderse por grupo fiscal.
- Qué debe entenderse por sociedad dominante y sociedad dominada o dependiente.
- Cuál es el grado de dominio a partir del cual una sociedad se considera dominante.
- Cuáles son las operaciones internas del grupo.

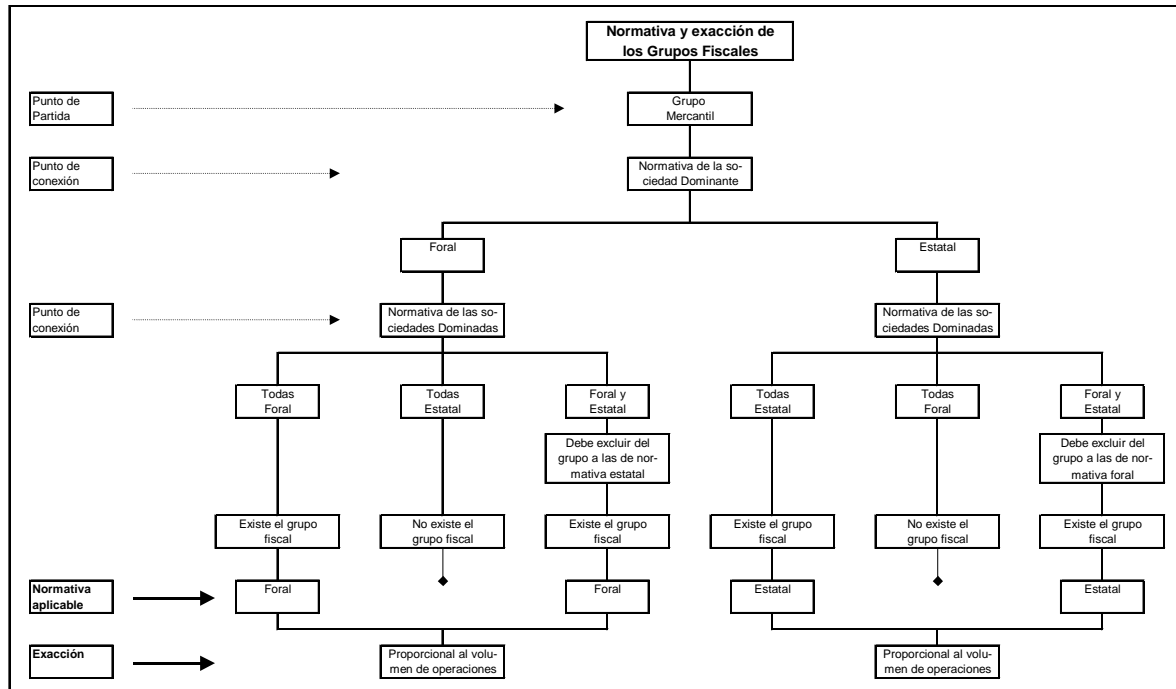
10.2. Puntos de conexión para la exacción.

En la misma disposición se establece que la tributación de los grupos fiscales se realizará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio común o foral, teniendo en cuenta a estos efectos que el volumen de operaciones del grupo fiscal estará constituido por la suma de los volúmenes de operaciones de cada una de las sociedades integrantes del grupo tomados antes de realizar las eliminaciones intergrupo que sean pertinentes.

Vemos que, para estos sujetos pasivos, el Concierto se desvía del criterio general utilizado para distribuir las competencias de exacción al no hacer la división inicial en base al importe del volumen de operaciones

realizado en el ejercicio anterior. En consecuencia estos sujetos pasivos tributarán en todo caso en proporción al volumen de operaciones con independencia de que éste sea inferior, igual o superior a 6 millones de euros.

En forma de cuadro la normativa y exacción de los grupos fiscales que tributen en régimen de consolidación fiscal se puede representar mediante el siguiente cuadro:



10.3. Obligaciones formales.

De la sociedad dominante.

La sociedad dominante deberá presentar los estados consolidados del grupo ante cada una de las Administraciones tributarias competentes para la exacción del Impuesto cuando tribute en proporción al volumen de operaciones.

De las sociedades dominadas.

La tributación en el régimen de consolidación fiscal no exime a las sociedades integrantes del grupo, dominante y dominadas, de la obligación de presentar la declaración correspondiente al régimen de tributación individual, si bien sin ingreso de cuota alguna.

11. RÉGIMEN TRANSITORIO.

11.1. En general.

La disposición transitoria 1ª del Concierto Económico precisa que la cifra de volumen de operaciones que se utiliza para la distribución competencial en materia de normativa, exacción e inspección -6 millones de euros- resultará de aplicación a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2002, de forma que en el caso de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades con ejercicio no ajustado al año natural continuarán aplicando la cifra de volumen de operaciones de 500 millones de pesetas al objeto de evitarles los problemas que conllevaría la aplicación de dos puntos de conexión diferentes dentro de un mismo ejercicio fiscal.

Por su parte, la disposición transitoria 2ª establece una serie de precisiones de carácter general que pretenden conciliar la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se aprueba -25 de mayo de 2002- y la fecha a la que se retrotraen sus efectos -1 de enero de 2002-.

Como no podría ser de otra forma esta disposición transitoria da validez a las actuaciones que, aplicando los puntos de conexión vigentes, hubieran realizado los sujetos pasivos en relación con aquellos tributos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del Concierto (25 de mayo de 2002), cuando dice que los tributos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Concierto Económico se regirán por

los puntos de conexión vigentes en el momento de su devengo.

De igual manera, y respecto a los puntos de conexión aplicados, valida las actuaciones del sujeto pasivo respecto de las retenciones e ingresos a cuenta cuando el nacimiento de la obligación de retener se hubiera producido con anterioridad al 25 de mayo de 2002.

Por último establece que los procedimientos iniciados con anterioridad al 25 de mayo de 2002 continuarán rigiéndose por la normativa que estuviera vigente en el momento del inicio de los mismos.

Como excepción a este principio general la disposición transitoria 3ª prevé que los procedimientos pendientes de resolución por los órganos mencionados en el Capítulo III del Concierto -Comisión mixta del Concierto Económico, Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y Junta Arbitral- se resolverán de acuerdo con las nuevas competencias y procedimientos que en él se establecen.

11.2. Para agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.

Para aquellas agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas que hubieran sido constituidas con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo Concierto Económico, la disposición adicional 5ª mantiene el punto de conexión que para la aplicación de su régimen tributario estaba vigente en el Concierto anterior. Es decir, las AIEs y UTEs constituidas con anterioridad al 25 de mayo de 2002 estarán sometidas al régimen tributario del País Vasco cuando no superen su ámbito territorial en tanto subsistan pues no se fija límite temporal alguno para este régimen transitorio.

11.3. Para grupos fiscales.

Para los grupos fiscales que viniesen aplicando el régimen de consolidación fiscal con normativa común o foral por aplicación de los puntos de conexión vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001, la disposición transitoria 6ª establece la posibilidad de que continúen aplicando ese régimen hasta el 31 de diciembre de 2006. El único requisito exigido para ello es que continúen así mismo cumpliendo los requisitos exigidos en 31 de diciembre de 2001 para su aplicación.

Así pues, aquellos grupos fiscales mixtos constituidos por una sociedad dominante sometida a normativa foral, entre cuyas sociedades dominadas existiese alguna o algunas sometidas a normativa de régimen común, que hubiera optado por no excluirlas del grupo y tributar de acuerdo con normativa de régimen común, podrán continuar haciéndolo hasta el 31 de diciembre de 2006 en los términos mencionados.

De igual forma, aquellos grupos fiscales mixtos constituidos por una sociedad dominante sometida a normativa de régimen común, entre cuyas sociedades dominadas existiese alguna o algunas sometidas a normativa foral, podrán seguir tributando en el régimen de consolidación fiscal hasta el 31 de diciembre de 2006.

12. DIFERENCIAS CON EL CONCIERTO ECONÓMICO ANTERIOR.

Creo que habrá quedado puesto de manifiesto que he optado por realizar el análisis de la concertación del Impuesto sobre Sociedades en el nuevo Concierto sin interrumpirlo con comentarios a las posibles diferencias con el status anterior. Sin embargo, una vez finalizado dicho análisis, creo que no sería oportuno dar por finalizado este trabajo sin hacer una referencia a las diferencias que presenta el nuevo Concierto Económico con respecto al anterior si bien omitiré aquellas que considero irrelevantes como las mejoras de redacción, los cambios de ubicación de determinados preceptos y otras similares.

12.1. Modificaciones de carácter técnico.

- Se sustituyen las referencias al término entidades por el de sujetos pasivos.
- Se sustituyen las referencias al término incrementos de patrimonio por el de ganancias de patrimonio.
- Se eliminan las referencias a la tributación de los establecimientos permanentes de entidades no residentes por encontrarse recogidas ahora dentro de la concertación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Se sustituyen las referencias al término pago a cuenta del Impuesto por el de pago fraccionado del Impuesto.
- Se sustituyen las referencias a los términos grupo de sociedades y grupo consolidado por la de grupo fiscal.
- Se sustituyen las referencias al término tributación consolidada por el de consolidación fiscal.
- Se elimina la referencia a las concentraciones de empresas por ser una figura que ya no se contempla

como tal en la relación de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

12.2. Modificaciones relevantes.

-Se eleva de 500 millones de pesetas a 6 millones de euros, la cifra de volumen de operaciones que se utiliza como punto de conexión para determinar la normativa aplicable, la forma de tributación y la competencia de inspección.

-Se introduce la competencia normativa del País Vasco sobre sujetos pasivos domiciliados en territorio de régimen común cuando realicen en territorio vasco la totalidad de sus operaciones.

-Al objeto de definir el volumen de operaciones se introduce la matización de que se refiere a las de un ejercicio.

-Se concreta que el volumen de operaciones deberá expresarse en porcentaje redondeado con dos decimales.

-Se introduce la mención específica a la eficacia de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

-Se aclara que a efectos del pago fraccionado la proporción de volumen de operaciones que debe tenerse en cuenta es el del ejercicio anterior al que corresponda dicho pago fraccionado.

-Se prevé la posibilidad de que el sujeto pasivo realice el pago fraccionado utilizando proporciones distintas a la del volumen de operaciones del ejercicio anterior previa comunicación y únicamente en una serie de casos que se relacionan.

-Se introduce la obligatoriedad de que la Administración competente para la inspección de los sujetos pasivos comunique los resultados de las actuaciones inspectoras al resto de Administraciones.

-Se aclara que los acuerdos entre Administraciones sobre la fijación definitiva de las proporciones del volumen de operaciones se realizarán con posterioridad a las comprobaciones realizadas por la Administración competente.

-Se modifica el punto de conexión para determinar la aplicación de la normativa foral a las agrupaciones de interés económico (AIEs) y a las uniones temporales de empresas (UTES). Hasta ahora se exigía que la actividad de estas entidades no superara el ámbito territorial del País Vasco, ahora se exige que todos los socios que las integran estén sometidos individualmente a normativa foral.

-Se establece la obligación de que las AIEs y las UTES imputen a sus socios la parte correspondiente del volumen de sus operaciones realizadas por ellas en uno y otro territorio común o foral al objeto de que los socios las tengan en cuenta a la hora de determinar su proporción individual de volumen de operaciones.

-La opción antes recogida de que la sociedad sometida a normativa foral que sea la dominante de un grupo pudiera excluir del mismo a las sociedades dominadas sometidas a normativa común al objeto de poder formar un grupo que tributara con normativa foral, se convierte ahora en obligación.

-Se introduce la obligación de que la sociedad sometida a normativa común que sea la dominante de un grupo excluya del mismo a las sociedades dominadas que estén sometidas a normativa foral. Hasta ahora tal obligación no se contemplaba por lo que podían existir grupos "mixtos" cuando la dominante estaba sometida a normativa de territorio común.

¡Márchate vértigo! ... ya he terminado.