

El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico.

Antonio Pérez Delgado.

Inspector de Finanzas.

Hacienda Foral de Bizkaia.

I. INTRODUCCIÓN.

El actual Concierto Económico entre el Estado y la CAPV, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, plasma el Acuerdo adoptado entre ambas administraciones en el seno de la Comisión Mixta de Cupo el 6 de marzo de 2002. El presente trabajo tiene como objetivo realizar un análisis, desde un punto de vista estrictamente técnico, fundamentalmente de los puntos de conexión existentes en lo que se refiere al IVA, para finalmente analizar los relacionados con los Impuestos Especiales y del recientemente creado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

En una primera aproximación se realizará un breve repaso de las sucesivas modificaciones introducidas en el anterior Concierto Económico, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, en relación con estos impuestos.

Con posterioridad se abordan los puntos de conexión del IVA, haciendo mención de los diversos cambios que se han producido hasta la redacción actual en lo que respecta a normativa aplicable, exacción, lugar de realización de las operaciones, gestión e inspección, mediante la exposición de supuestos prácticos que ayuden a la mejor comprensión de determinados aspectos. Igualmente se mencionan algunos supuestos en los que, desde mi punto de vista, no se ha resuelto quién es la Administración competente para la exacción del impuesto.

Por último se analizarán los puntos de conexión en lo que a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se refiere, básicamente en lo que respecta a normativa aplicable y exacción del impuesto.

II. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

A. Evolución histórica.

El IVA pasó a formar parte del sistema tributario estatal a partir del 1 de enero de 1986, a raíz de la adhesión de España a las Comunidades Europeas, sustituyendo a un buen número de figuras tributarias indirectas vigentes hasta esa fecha. Esas figuras sustituidas fueron, entre otras, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, el Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes, etc.

El IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de las Comunidades Europeas, hay que recordar que ya a partir del conocido como informe Newmark en 1962 se había comenzado a trabajar en los procesos de armonización fiscal en el ámbito de la CEE de manera lenta y paulatina. Desde entonces los mayores esfuerzos se han centrado en la imposición indirecta y en particular en el IVA. Así los Estados miembros fueron adoptando un sistema de IVA, de conformidad con la Primera y Segunda Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los diversos Estados, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Sin embargo, no es sino hasta 1977 cuando puede hablarse de armonización efectiva en cuanto al IVA, con la aprobación de la conocida como Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme).

El aspecto sustancial de la Sexta Directiva es que determina una base imponible uniforme del IVA en todos los Estados miembros. Establece unas normas comunes para la aplicación del impuesto en cada legislación estatal, especialmente en lo que respecta a los sujetos pasivos, operaciones gravadas o exentas, las formas de determinación de la base imponible y los regímenes especiales. Puede afirmarse que, desde entonces, el IVA

es un Impuesto a nivel comunitario en cuanto a su estructura.

En estas condiciones pasó a formar parte del Sistema Tributario Estatal a partir del 1 de enero de 1986, produciéndose la oportuna modificación del Concierto en 1985. La Ley 49/1.985, de 27 de diciembre adaptó el IVA al Concierto Económico vigente en esos momentos, por cuanto es evidente que supuso una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado y justificaba, en consecuencia, la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional segunda del mismo. Esta adaptación del Concierto afectó a algunos de los tributos concertados, como fueron el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales.

Posteriormente, la Ley 27/1.990, de 26 de diciembre, introdujo algunas modificaciones en el régimen de concertación del IVA, que fueron consecuencia de los nuevos términos en los que se concertó el Impuesto sobre Sociedades. Básicamente se incrementó la cuantía del volumen de operaciones a tener en cuenta a efectos de determinar las consecuencias en cuanto a la exacción y la determinación de la Administración competente para la inspección del impuesto.

Así llegamos al año 1993 en el que se produjo el pleno establecimiento del Mercado Único y, en consecuencia, la eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, de manera que desaparecieron definitivamente los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación para los intercambios entre los citados Estados.

En este sentido, el cumplimiento del objetivo contemplado en el art. 4º de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, suponía que el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basara en el principio de imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados.

Sin embargo, se consideró que la determinación de las modalidades definitivas mediante las cuales se debían alcanzar los objetivos del sistema de tributación en origen, suponían la existencia de unas condiciones que no podían cumplirse por entero desde el 31 de diciembre de 1992. Por ello, la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre, estableció, durante un plazo que inicialmente iba a tener una duración de cuatro años y que continúa en la actualidad, un sistema mediante el cual se gravaban las operaciones intracomunitarias efectuadas, con carácter general, en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en el Territorio Histórico de Bizkaia la NF 7/1994, de 9 de noviembre) tuvo su origen en la obligatoria adaptación de la normativa estatal a la mencionada Directiva 91/680/CEE, recogiendo también las disposiciones sobre armonización de tipos impositivos que se regularon en la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre.

La nueva situación demandaba de la oportuna adaptación del Concierto. A tal efecto se mantuvieron las consiguientes negociaciones que culminaron en el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 17 de diciembre de 1992. La Ley 11/1993, de 13 de diciembre recogió la adaptación del Concierto a la nueva regulación del IVA incorporada a través de la citada Ley 37/1992.

La última adaptación producida en el octavo Concierto Económico, en lo que al IVA se refiere, se produjo a través de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, introduciéndose una serie de modificaciones en la cifra determinante de las competencias exaccionadoras y de inspección del sujeto pasivo, así como de determinados aspectos relativos al lugar de realización de las operaciones y gestión del impuesto.

El actual Concierto Económico, en vigor con efectos desde 1 de enero de 2002, se ha aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo y ha introducido algunas modificaciones que iremos analizando a lo largo de este trabajo.

B. Normativa aplicable.

Como ya se ha señalado anteriormente, la Ley 49/1985 incorporó al Concierto la concertación en materia de IVA y así, se modificó el art. 27 del mismo para incorporar el punto de conexión relativo a la normativa aplicable. Se comenzaba señalando, en general para todos los impuestos indirectos, que se regirían por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado.

Más concretamente, en lo que al IVA se refiere, se estableció en el entonces punto 2 del citado art. 27 *“El IVA, incluido el recargo de equivalencia, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los*

del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado”.

Hay que señalar que esta redacción no ha sufrido modificaciones posteriores en las sucesivas adaptaciones realizadas al Concierto aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo. En cuanto a la redacción establecida en el actual Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo hay que señalar que la normativa aplicable pasa a regularse en el art. 26 manteniendo la misma redacción originaria, con la única particularidad de señalar que el IVA es un tributo concertado.

C.Exacción del impuesto.

1º) Exacción del impuesto en el supuesto del hecho imponible entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con operaciones interiores.

Desde la Ley 49/1985, pasando por las distintas modificaciones operadas en el anterior Concierto Económico, hasta llegar a la redacción dada por el nuevo Concierto aprobado por Ley 12/2002, se han establecido las siguientes normas a efectos de la exacción del IVA y del recargo de equivalencia:

* Normas de aplicación general:

- Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán exclusivamente a las correspondientes Diputaciones Forales.

- Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

- Los sujetos pasivos que operen en territorio común y vasco tributarán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, de acuerdo con los puntos de conexión que analizaremos posteriormente.

* Normas especiales de aplicación a sujetos pasivos que no superasen un determinado volumen de operaciones en el año anterior:

- En estos casos la exacción corresponderá en su totalidad a la Administración donde se encuentre su domicilio fiscal, sin importar el lugar donde se realicen las operaciones.

- Inicialmente, se estableció como cuantía de ese volumen de operaciones reducido los 200 millones de pesetas. No obstante, la Ley 27/1990, de 26 de diciembre incrementó esa cantidad hasta los 300 millones de pesetas, la Ley 38/1997 la fijó en 500 millones de pesetas y, por último el actual Concierto la incrementa hasta los 6.000.000 de euros.

* Formula de cálculo del volumen de operaciones realizado en el año anterior a los exclusivos efectos de determinar cuál de las normas anteriores resulta de aplicación:

- La Ley 49/1985 no definía qué se entendía por volumen de operaciones a efectos del IVA. Fue la Ley 27/1990 la que definió por primera vez ese concepto, pero lo hizo a efectos del Impuesto sobre Sociedades, señalando en el apartado cinco del art. 18 que *“Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el IVA 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”*. Esta definición fue introducida expresamente en la concertación del IVA por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre, especificando que había que tener en cuenta la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la totalidad de las actividades empresariales y profesionales realizadas por el sujeto pasivo.

- A efectos de comprender y delimitar este concepto de volumen de operaciones, que tiene la misma definición para determinar la exacción en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, existen opiniones dispares en cuanto al alcance de las operaciones a tener en cuenta para su cuantificación. Desde mi punto de vista, la interpretación es clara y contundente, se deben tener en cuenta la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, independientemente de que se traten de operaciones habituales de su tráfico, financieras o extraordinarias. Efectivamente, el legislador, para la determinación de este volumen de operaciones no realiza delimitación alguna de las operaciones a tener en cuenta, por tanto habrá que computar todas, incluso en los supuestos en que las mismas estuvieran no sujetas o exentas del impuesto.

- También fue la citada Ley 11/1993 la que introdujo la forma de cálculo de ese volumen de operaciones en los supuestos de inicio de la actividad, toda vez que, evidentemente, no existen operaciones realizadas en el año anterior. La solución adoptada fue la siguiente:

● Se computan las operaciones realizadas en el propio año de inicio.

● En el supuesto, muy frecuente, de que la actividad no se comience el 1 de enero y, por tanto, no se ejerza

la misma durante todo el año, se tendrán en cuenta las operaciones realizadas desde el inicio y se elevarán al año para determinar si se superan los umbrales establecidos para la determinación de la Administración competente para la exacción, según las reglas señaladas.

* Supuestos especiales no contemplados expresamente en el Concierto Económico:

- Desde mi punto de vista, existen determinados supuestos a los que no se da solución con las normas recogidas en el Concierto o, al menos, plantean dudas las que serían aplicables:

1) En los supuestos en los que el sujeto pasivo de la operación es un empresario o profesional no establecido en el ámbito de aplicación del impuesto, cabrían plantearse varias cuestiones:

¿Cuál es la Administración competente para atribuirles el NIF/IVA?

¿Qué Administración es competente para exaccionar el impuesto correspondiente?.

● Veamos un sencillo ejemplo: Empresario italiano que transporta los bienes personales de un vizcaíno (no empresario ni profesional) desde Gernika hasta Milán. Estamos ante un transporte intracomunitario de mercancías sujeto, por estar localizado en el territorio de aplicación del impuesto por las normas del art. 72 de la NF 7/1994, de 9 de noviembre, del IVA (en adelante NIVA) ya que se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto y el destinatario no ha suministrado un NIF/IVA atribuido por la Administración de otro Estado Miembro. El sujeto pasivo será el transportista italiano, pero no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. De acuerdo con las normas de localización del Concierto tendríamos que acudir al domicilio fiscal del sujeto pasivo que, evidentemente no se encuentra en el territorio vasco ni en territorio común, por lo que no nos sirven los preceptos de la letra C) del art. 28.Uno del actual Concierto.

2) Si el empresario o profesional que realizó en el año inmediato anterior un volumen total de operaciones superior a los 6.000.000 de euros, realiza en el año corriente exclusivamente operaciones localizadas fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por aplicación de las normas de los arts. 68 y siguientes NIVA, nos encontraríamos que, a efectos de determinar el porcentaje de tributación a cada Administración, no habría operaciones a incluir pues todas estarían no sujetas. En estos casos se plantean dudas sobre la Administración competente para realizar la devolución de los saldos a favor del sujeto pasivo. Vamos a plantear un supuesto y a proponer la solución que, desde mi punto de vista sería la más correcta:

● **ENUNCIADO:** El señor Alonso, residente en Portugalete, tiene la representación en España de unas máquinas fabricadas por una sociedad belga. Este señor actúa en nombre y por cuenta de la citada sociedad, limitándose a buscar clientes y recoger los pedidos. El fabricante belga se encarga de realizar las entregas del producto a los clientes españoles. De acuerdo con la regla de localización del art. 70.Uno.6 NIVA, la prestación del servicio de mediación se localiza en Bélgica ya que el destinatario del mismo suministra un NIF/IVA atribuido por la Administración de ese Estado Miembro. Suponiendo que el Sr. Alonso tuvo en el año 2001 un volumen de operaciones superior a 6.000.000 de euros, determinar la Administración competente para practicar la devolución del saldo a su favor a 31 de diciembre de 2002.

● **SOLUCIÓN PROPUESTA:** De acuerdo con el art. 27.Uno del Concierto, en el año 2002 tributará a una Administración, si opera exclusivamente en un territorio, o a varias Administraciones si lo hace en más de una. Pero, aunque lo haga en más de una, ninguna operación debe incluirse a efectos del cálculo del porcentaje de tributación, ya que no están sujetas en el territorio de aplicación del impuesto. En este caso nos encontraríamos con la incógnita de determinar cuál es la Administración competente para proceder, en su caso, a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de los bienes o servicios relacionados con su actividad. En la norma primera del citado art. 27.Uno se dice que *“Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales (...)”*. Por su parte la norma segunda señala *“(...) tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente”*. En ese artículo siguiente, el 28, se especifica en el apartado Uno, letra B), número 1, que *“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio”*. Por tanto, en el ejemplo propuesto podríamos entender que el servicio, a efectos de las normas establecidas en el Concierto, se entiende realizado en Bizkaia y, en consecuencia, opera exclusivamente en este territorio, con lo que la exacción exclusiva le correspondería a la Hacienda Foral de Bizkaia, que sería la Administración que practicaría la devolución. No obstante existen otros supuestos similares en los que pueden realizarse otras operaciones en que las reglas de localización a efectos de IVA coincidan con las del Concierto (por ejemplo las instalaciones de elementos industriales cuando el coste de la instalación supere el 15 por 100 del total y ésta se realice en otro Estado Miembro). En estos casos no podría motivarse la solución propuesta con los mismos argumentos, aunque, desde mi punto de

vista, habría que acudir al domicilio fiscal para encontrar la Administración competente para la exacción.

2º) Exacción del impuesto en el supuesto del hecho imponible importaciones.

* Supuesto especial del IVA recaudado en las aduanas como consecuencia de operaciones de importación con terceros países:

- La redacción inicial del art. 6 del anterior Concierto señalaba entre las competencias exclusivas del Estado “*La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan actualmente a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes (...)*” La redacción de este precepto no fue modificada hasta que la Ley 38/1997, de 4 de agosto señaló “*La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que actualmente se recaudan mediante monopolios fiscales, así como de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA (...)*”. La redacción contenida en el art. 5 del presente Concierto hace desaparecer la mención a los tributos que se recaudan mediante monopolios fiscales, manteniendo las mismas competencias del Estado en materia del gravamen a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA, siendo éste, por tanto, el encargado de la recaudación de los mismos, teniéndose en cuenta esta cantidad en los cálculos pertinentes para la determinación del Cupo.

3º) Exacción del impuesto en el supuesto del hecho imponible Adquisiciones intracomunitarias.

a) Regla general:

Como es sabido, el régimen transitorio que se estableció a partir del 1 de enero de 1993 produjo la aparición de un nuevo hecho imponible, cual era la adquisición intracomunitaria, que supone básicamente la existencia de una entrega intracomunitaria en el Estado Miembro de origen de la mercancía, que se declara entrega de bienes interior sujeta pero exenta del impuesto, y la correlativa adquisición intracomunitaria en el Estado Miembro de llegada que se va a sujetar a gravamen. El operador intracomunitario que realiza la entrega remite una factura sin repercutir el impuesto y el adquirente de los bienes se autorrepercute el mismo, emitiendo la autofactura regulada en el art. 165.Uno NIVA, a efectos de la deducción de la cuota correspondiente, de acuerdo con las reglas contenidas en el capítulo I del Título VIII de la citada Norma.

Lo que el Concierto trata de determinar es la Administración competente para exigir el ingreso de esas cuotas autorrepercutidas como consecuencia de estas operaciones, para lo cual la Ley 11/1993 estableció lo siguiente:

* Si un sujeto pasivo tributa exclusivamente en un solo territorio, la Administración del mismo será la competente para exigir la exacción.

* Si tributa conjuntamente a varias Administraciones, la exacción del IVA devengado como consecuencia de la adquisición intracomunitaria se distribuirá entre ellas de acuerdo con las reglas generales para la distribución del resultado de las declaraciones-liquidaciones. Como veremos posteriormente, a estos efectos, únicamente se tienen en cuenta las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto y las exentas que originan el derecho a la deducción. Por tanto, la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias no se tendrá en cuenta para el cálculo del porcentaje de tributación a cada Administración y, al resultado de la liquidación, en el que estarán incluidas las cuotas autorrepercutidas por esas adquisiciones, se le aplicará el porcentaje que se calcule de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

La redacción del Concierto en vigor a partir del 1 de enero de 2002 nos remite, en el art. 27.Cuatro, a aplicar para estas operaciones, salvo para supuestos específicos que analizaremos a continuación, las normas generales de tributación que hemos señalado anteriormente. Por tanto, aunque pueda parecer lo contrario, en nada se ha modificado la distribución de la competencia para la exacción de las adquisiciones intracomunitarias.

b) Supuestos especiales:

En determinados supuestos en los que los sujetos pasivos de las adquisiciones intracomunitarias no tienen obligación de presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, es preciso establecer unas reglas concretas a efectos de determinar la Administración competente para la exacción del impuesto devengado en las mismas, ya que no es posible aplicar la regla general. Se regulan, en este sentido, los siguientes supuestos específicos:

* Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos realizadas por particulares o por PRES (Personas en Régimen Especial).

- Nos encontramos aquí ante el supuesto especial de adquisiciones intracomunitarias regulado en el art. 13.2 NIVA. Los sujetos que las realizan no presentan declaraciones-liquidaciones periódicas y debe estable-

cerse, para esta operación en concreto, cuál es la Administración competente para exigir la exacción. No se ha cambiado el criterio con respecto a la anterior regulación y, por tanto, será exigido por la Administración del territorio donde se matriculen definitivamente estos medios de transporte. Desde mi punto de vista, la literalidad del apartado cinco del art. 27 del actual Concierto, al igual que su predecesor en el anterior, no es afortunada, ya que establece este régimen para *“las efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA”*. Es evidente que se está refiriendo a los sujetos incluidos en el citado régimen especial de las PRES, es decir, los empresarios acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (respecto de las adquisiciones incluidas en ese régimen), los empresarios o profesionales que realizan exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y, por último, las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales (por ejemplo un Ayuntamiento). Hay que recordar que, tal y como dispone el art. 14.Tres NIVA, las adquisiciones de medios de transporte nuevos en todo caso se entienden localizadas en el Estado Miembro de destino y, por tanto, no se puede aplicar el supuesto de no sujeción contemplado en el citado artículo. Sin embargo, de la literalidad de lo preceptuado en el antedicho apartado, tendrían cabida empresarios que realizaran exclusivamente exportaciones y entregas intracomunitarias (exentas plenas), empresarios que se dedicaran a realizar exclusivamente operaciones que se localizaran fuera del ámbito de aplicación del impuesto por aplicación de las reglas de localización de los arts. 68 y siguientes, etc, ya que en estos casos realizan exclusivamente operaciones exentas o no sujetas. En estos supuestos señalados los sujetos pasivos presentarán regularmente declaraciones-liquidaciones periódicas y aplicarán las reglas generales para la exacción del impuesto.

* Adquisiciones intracomunitarias realizadas por cualquiera de los sujetos incluidos en el régimen especial de las PRES.

- Como ya se ha señalado anteriormente, el art. 14 NIVA establece un régimen especial para determinados empresarios o profesionales o para personas jurídicas que no actúan como tales (ya enumeradas en el supuesto anterior), de forma que se les da la posibilidad de tributar en origen por las operaciones de adquisición en otros Estados Miembros y evitarles así el cumplimiento de una serie de obligaciones formales. Esta tributación en origen se permite, hasta un límite cuantitativo del conjunto de las adquisiciones realizadas en otros Estados Miembros durante un período de tiempo (en el Reino de España se ha fijado en 10.000 euros). No obstante pueden optar por tributar en destino desde el primer momento. Pues bien, lo que el Concierto establece respecto de estas PRES cuando tributen en destino (cuando realicen una adquisición intracomunitaria gravada en el territorio de aplicación del impuesto), ya sea por opción o por obligación (por haber superado ese límite cuantitativo), es que la Administración competente para exigir la exacción del impuesto devengado en las citadas adquisiciones será la correspondiente al domicilio del sujeto pasivo. Hay que tener en cuenta que estas personas o entidades no presentan declaraciones-liquidaciones periódicas y, en consecuencia, no pueden aplicar la regla general de exacción.

* Adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

- El art. 154.Dos NIVA señala que los minoristas acogidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del impuesto a la Administración tributaria, en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial. No obstante, el art. 61 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1.624/92 establece en su número 2, que cuando realicen adquisiciones intracomunitarias deberán presentar declaración y realizar el ingreso correspondiente. Para este supuesto, el Concierto establece que la Administración competente para la exacción será la correspondiente al domicilio del minorista.

* Adquisiciones intracomunitarias realizadas por sujetos acogidos al régimen especial simplificado.

- El art. 123.Uno, párrafo segundo NIVA regula el contenido del régimen simplificado con el siguiente tenor literal *“(...) Al importe de las cuotas a ingresar, fijado conforme a lo indicado en el párrafo anterior, se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones: 1º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes. 2º Las operaciones a que se refiere el art. 84, apartado Uno, número 2º de esta Norma Foral. (...)”*

- Por su parte, el art. 39 del Reglamento señala el momento de realizar los ingresos de estas operaciones, que se efectuará en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se devengue el Impuesto. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar estas operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último período del año natural.

- El art. 28.Seis.b) del actual Concierto, en el mismo sentido que se regulaba anteriormente, señala que la

exacción de las adquisiciones intracomunitarias realizadas corresponderá a la Administración tributaria donde estén domiciliados estos sujetos pasivos. Hay que tener en cuenta que en este régimen especial se utilizan, para la mayor parte de las actividades, unos módulos o índices para determinar el IVA devengado en las operaciones corrientes realizadas dentro del régimen, por lo que se desconocerá el volumen de operaciones realizado. En la práctica, la exacción de las adquisiciones intracomunitarias sigue las mismas reglas establecidas para la exacción del IVA devengado en el resto de operaciones realizadas por estos sujetos pasivos, ya que corresponderá a la Administración donde esté su domicilio fiscal toda vez que, en buena lógica, no superarán el volumen de operaciones de 6.000.000 de euros.

4º) Exacción del impuesto en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Desde la modificación introducida por la Ley 11/1993 se estableció que se aplicarían las mismas reglas señaladas con carácter general para la exacción de las adquisiciones intracomunitarias, en relación con los transportes intracomunitarios, servicios accesorios a los mismos y los servicios de mediación de los anteriores, cuando los destinatarios hubiesen comunicado al prestador de los servicios un NIF/IVA atribuido por la Administración española. Es decir, en estos supuestos, por el hecho de suministrar un NIF/IVA atribuido por la Administración española, las operaciones se localizan en el territorio de aplicación del impuesto, por aplicación de los arts. 72 a 74 NIVA. Evidentemente, aunque no se dice expresamente, los supuestos que intentaba regular eran aquéllos en los que el que el empresario que prestaba el servicio no estaba establecido y el destinatario, estuviera o no establecido, se convertía en sujeto pasivo por inversión. Por tanto lo que venía a señalar es que se aplicarían estas reglas para determinar la Administración competente para la exacción de las cuotas autorrepercutidas como consecuencia de ser sujeto pasivo el destinatario de estas operaciones. Igualmente el apartado Ocho del antiguo art. 28 establecía las mismas normas para los demás supuestos de operaciones en las que el destinatario se convertía en sujeto pasivo respecto de las mismas. La redacción del actual Concierto se limita a señalar, en el apartado Cuatro del art. 27, que la exacción del impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará de acuerdo con las normas establecidas con carácter general. Dentro de este apartado Cuatro se pretende incluir, desde mi punto de vista, tanto las adquisiciones intracomunitarias, como los servicios de transportes intracomunitarios y demás relacionados, así como otros supuestos de inversión del sujeto pasivo que no tienen nada que ver con el tráfico intracomunitario, sino que son simplemente operaciones interiores en las que el destinatario se convierte en sujeto pasivo de la misma. Por ejemplo, si una empresa holandesa presta un servicio de asesoramiento jurídico a una empresa vasca, por aplicación de la regla del art. 70.Uno.5º NIVA, es una operación localizada en el territorio de aplicación del impuesto y, al producirse la inversión del sujeto pasivo, se aplicarían las reglas señaladas en el apartado Cuatro del art. 27 del Concierto para la determinación de la Administración competente para exigir la exacción del Impuesto. Sin embargo, esta operación nada tiene que ver con el tráfico intracomunitario, sino que es simplemente una operación interior. Evidentemente, como este ejemplo podemos encontrar una infinidad de supuestos en los que tendremos operaciones interiores en las que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación y, en consecuencia, debemos aplicar la regla señalada.

D. Lugar de realización de las operaciones.

A efectos del Concierto se establecen una serie de reglas delimitadoras de la localización de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos, que nos permiten determinar cuándo se opera en territorio común o en territorio vasco.

Desde la Ley 49/1985 hasta la redacción actual del vigente Concierto Económico se han establecido las siguientes normas a efectos de la determinación del lugar donde se consideran realizadas las operaciones:

A) ENTREGAS DE BIENES. No ha habido cambios en cuanto a la localización de las entregas de bienes desde la redacción originaria dada por la Ley 49/1985. Podemos diferenciar los siguientes supuestos:

*** Entregas de bienes muebles:**

- **Regla general:** Las entregas de bienes muebles corporales se entenderán realizadas en el territorio donde se realice la puesta a disposición del adquirente. No obstante, si para su puesta a disposición deben ser objeto de transporte, la entrega se localiza en el territorio donde se encuentren los bienes al inicio de la expedición o el transporte. A este respecto, desde mi punto de vista, existe en el Concierto, una falta de precisión en cuanto al lugar donde se entienden realizadas las entregas de bienes en el supuesto contemplado en el párrafo segundo del art. 68.Dos.1 NIVA. Este precepto localiza en el territorio de aplicación del impuesto la entrega realizada por el importador o sucesivos adquirentes cuando el territorio de inicio de la expedición sea un país tercero. Evidentemente, una vez localizada la operación en el territorio de aplicación del impuesto, lo que nos preguntamos es el lugar en que se entiende localizada la misma de acuerdo con las reglas del Concierto.

- Veamos unos sencillos ejemplos que sirvan de aclaración a distintas situaciones y de análisis de las soluciones posibles en el supuesto señalado anteriormente:

- Si un mayorista de productos de limpieza tiene almacenes en el País Vasco y en territorio común, las entregas de los mismos se localizarán en el territorio donde se encuentren los productos al tiempo de realizar la puesta a disposición del adquirente o al iniciarse el transporte. Por tanto, realizará operaciones en uno y otro territorio.

- Si un empresario vizcaíno va a Marruecos y compra una partida de alfombras a un empresario marroquí y la puesta a disposición de las mismas se produce en Marruecos, nos encontraríamos ante una entrega de bienes no sujeta al IVA español y no plantea mayores problemas. Si, una vez adquiridas estas alfombras, el empresario vizcaíno las vende a un empresario de Barcelona, realizando el vizcaíno la importación de las mismas y enviándose la mercancía directamente desde Marruecos a Barcelona, entrando en la Península, por ejemplo, por la aduana de Cádiz, nos encontramos con una operación sujeta al IVA en el territorio de aplicación del impuesto y tendremos que determinar el lugar de realización a efectos del Concierto. Nos encontramos con bienes muebles que para realizar la puesta a disposición del adquirente son objeto de un transporte previo, pero la regla general de localización en el lugar en que se inicie el mismo no nos sirve en este supuesto, por cuanto sería Marruecos. Soluciones propuestas:

- Analizar en qué punto del trayecto se produce la puesta a disposición, es decir, el lugar donde se transmite el riesgo y ventura de la operación al adquirente, que podrá ser en la propia aduana de Cádiz o en las propias instalaciones de Barcelona u otro similar. En este supuesto, la operación se consideraría realizada en ese lugar en que los bienes se pongan a disposición del adquirente.

- Otra solución que podría adoptarse, desde mi punto de vista, sería considerar realizada la entrega desde el punto del territorio de aplicación del impuesto donde se despachen los bienes a libre práctica, ya sea en la aduana por la que entren o bien, si se ponen en el régimen de tránsito comunitario externo, donde se produzca el citado despacho.

- Por último, utilizando la analogía, se podría aplicar el criterio establecido en el art. 28.Uno.A)1.c) del actual Concierto, en relación con las entregas de bienes dentro del régimen de ventas a distancia y, por tanto, entenderlas localizadas en el territorio vasco cuando finalice en el mismo el transporte.

- Reglas especiales:

- Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada la misma en el territorio donde se haya producido el último proceso de transformación de los mismos. Si en el supuesto anterior, en lugar de tratarse de un mayorista de productos de limpieza, se trata de un fabricante de esos productos que tiene una única fábrica en el País Vasco, aunque la puesta a disposición se realice desde los diversos almacenes de que dispone el sujeto pasivo en todo el territorio de aplicación del impuesto, las entregas de bienes se localizarán en su totalidad en el territorio donde se encuentre esa fábrica.

- Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales se entenderán realizadas en el territorio donde se efectúen los trabajos de preparación y fabricación, siempre que el coste de la citada instalación o montaje no exceda del 15 por 100 del total de la contraprestación. En el caso de que esa instalación o montaje exceda del porcentaje indicado, se entiende localizada la entrega en el territorio donde se produzca la misma. Respecto a esta regla es conveniente realizar varias precisiones:

- a) Cuando la norma compara el coste de la instalación con la contraprestación total, desde mi punto de vista, está comparando el importe facturado al cliente en concepto de instalación o montaje con el total de la contraprestación estipulada en la operación. Por tanto, no nos encontramos ante el coste en términos contables para el que realiza la entrega, sino el importe facturado al adquirente por el servicio de instalación o montaje.

- b) Debemos recordar en este apartado lo establecido en el art. 68.Dos.2 NIVA, que establece la misma regla de localización de este tipo de operación, lo que nos puede llevar a localizar una operación fuera del ámbito de aplicación del impuesto. En este supuesto, nos encontraríamos con una entrega de bienes no sujeta en el referido ámbito de aplicación y, en consecuencia, se tendría en cuenta a efectos de determinar el volumen de operaciones pero, como veremos más adelante, no influirá en la determinación del porcentaje de tributación a realizar a cada una de las Administraciones.

- Si se trata de bienes que deben ser objeto de transporte iniciado en otro Estado Miembro, y se cumplen los requisitos previstos para ser de aplicación el régimen de ventas a distancia, la entrega se entiende realizada en el territorio en que finalice dicho transporte. Hay que señalar que el régimen especial de ventas a distancia permite tributar en origen, siempre que no se opte por hacerlo en el Estado de llegada de los bienes o no se

haya superado el límite cuantitativo establecido por este Estado, en cuyo caso se tributa obligatoriamente en destino. Evidentemente, lo que el Concierto trata de regular son las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto por aplicación del apartado Tres del art. 68 NIVA. Desde mi punto de vista, hay algunas cuestiones que quedan sin resolver:

□ En el supuesto de ventas a distancia localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo es el empresario que las realiza. Pero si este empresario no está establecido en este territorio, sino que simplemente está identificado por la Administración tributaria, dos son las cuestiones que me plantean dudas:

1) ¿Cuál es el criterio para determinar la Administración competente para atribuir el NIF/IVA a este empresario, teniendo en cuenta que puede realizar ventas por todo el territorio de aplicación del impuesto (común y foral).

2) Una vez identificado este empresario, y teniendo en cuenta que no tiene domicilio fiscal ni en territorio común ni en territorio foral, qué reglas seguiremos para determinar la capacidad exaccionadora: ¿Se tendrá en cuenta si en el año natural anterior tuvo un volumen de operaciones superior o inferior a 6 millones de euros o simplemente se le exigirá la exacción del impuesto en cada Administración en función de las operaciones que se consideren realizadas en cada territorio?.

* Entregas de bienes inmuebles:

- Se entienden localizadas en el territorio donde se ubiquen los citados bienes. En este sentido se sigue la misma regla de localización señalada en el art. 68.Dos.3 NIVA.

* Entregas realizadas por los productores de energía eléctrica:

- Se entienden localizadas en el territorio donde radiquen los centros generadores de la misma.

B) PRESTACIONES DE SERVICIOS. Igual que ocurría en las entregas de bienes las reglas de localización no han variado desde la Ley 49/1.985, excepto en lo que concierne a la localización de las operaciones de seguro capitalización, para las que se establecen unas normas específicas de localización en la Ley 38/1997, de 4 de agosto:

* Norma general: Se entienden localizadas en el territorio desde el que se efectúen las mismas.

* Reglas especiales:

- Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles se entienden localizadas en el territorio donde se ubiquen los mismos.

- Las operaciones de seguro y capitalización se localizan donde se localice el riesgo o el compromiso, de acuerdo con las reglas establecidas en el art. 32 del vigente Concierto (antiguo art. 31)

C) SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS. Desde la redacción originaria introducida por la Ley 49/1985 son los mismos los supuestos para los que se establece una regla especial de localización, cual es el lugar del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, difiriendo sustancialmente, en muchos casos de las normas de localización establecidas en el art. 68 y siguientes de la normativa reguladora del IVA. Estos supuestos son:

* Las entregas que sean realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y por armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

* Los servicios de transporte, incluyendo los de mudanza, remolque y grúa.

* Los arrendamientos de medios de transporte.

Veamos un sencillo ejemplo que nos ayude a comprender el alcance de esta regla:

Sea una sociedad dedicada al alquiler de vehículos sin conductor, con domicilio fiscal en Bilbao y agencias en Vitoria y Madrid, que facturó en el año N-1 7.000.000 de euros y en el año N factura 6.500.000 euros. La facturación del año N se reparte un 80 por 100 por servicios contratados desde la sede de Madrid y un 10 por 100 desde Alava y Bizkaia. ¿Dónde se consideran realizadas las operaciones en el año N y en qué porcentaje tributará a cada Administración tributaria? La respuesta correcta debe ser que la totalidad de las operaciones se localizan en el Territorio Histórico de Bizkaia, ya que es aquí donde se encuentra su domicilio fiscal, por lo que la exacción corresponderá exclusivamente a esta Diputación Foral. Observamos, por tanto, que difiere la regla de localización del Concierto respecto de la establecida en el art. 69 NIVA.

D) CLAUSULA DE CIERRE. En el nuevo Concierto se establece en el apartado Dos del art. 28 una cláusula de cierre que anteriormente sólo se contenía respecto del Impuesto sobre Sociedades, especificando que, en el supuesto de entidades que realicen operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones

de servicios de acuerdo con la normativa reguladora del IVA, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

E. Gestión del impuesto.

1) Lugar de presentación de las declaraciones-liquidaciones por el sujeto pasivo.

El art. 29. Cuatro del actual Concierto señala que los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que deberán consignar, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

En el caso de que resulte una cantidad a favor del sujeto pasivo y éste opte por la devolución de la misma, en los términos contenidos en los capítulos I y II del Título VIII NIVA, las devoluciones correspondientes serán realizadas por cada Administración tributaria en la cuantía que a cada una le corresponda.

2) Cálculo del porcentaje de tributación a cada Administración.

El art. 29.1 del antiguo Concierto, desde la modificación introducida por la Ley 49/1985 estableció la forma de distribuir el resultado de las liquidaciones del impuesto entre las diversas Administraciones competentes para exigir la exacción. El nuevo Concierto mantiene la misma fórmula de cálculo. A estos efectos, se establece que *“el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el IVA, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan el derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural”*. Analicemos a continuación diversos aspectos del contenido de este precepto:

1º) A efectos de calcular el porcentaje de tributación a cada Administración no se tienen en cuenta todas las operaciones que conforman el cálculo del volumen total de operaciones definido en el art. 27. Dos para determinar si un sujeto pasivo supera o no el umbral establecido para señalar las reglas de tributación.

2º) Cuando se dice operaciones gravadas se está refiriendo a las operaciones sujetas y no exentas, por tanto las entregas de bienes definidas en los arts. 8 y 9 NIVA y las prestaciones de servicios definidas en los arts. 11 y 12 NIVA, excepto las que expresamente se declaran exentas en los arts. 20 a 25.

3º) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas con derecho a deducción son, tal y como establece el art. 94. Uno NIVA:

a) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el art. 83 NIVA.

b) Las operaciones exentas contenidas en los arts. 21, 22, 23, 24 y 25 NIVA.

c) Los servicios prestados por agencias de viajes exentos del Impuesto en virtud del art. 143.

d) Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, siempre que se consideren realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y cumplan los requisitos citados en el art. 94. Uno.3 NIVA para convertirse en exenciones plenas. A los efectos de determinar si nos encontramos ante operaciones exentas o no sujetas deberemos tener en cuenta las reglas de localización contempladas en el art. 70. Uno.5.h) NIVA, ya que cada situación nos llevará a la inclusión o no de estas operaciones a efectos del cálculo del porcentaje de tributación.

4º) En ningún caso deberemos tener en cuenta para el cálculo de este porcentaje, aunque sí se habrán incluido a efectos de determinar el volumen total de operaciones:

a) Las operaciones exentas del art. 20 NIVA, puesto que no originan el derecho a la deducción, al no incluirse expresamente dentro del citado art. 94.

b) Las operaciones no sujetas incluidas en el art. 7 NIVA.

c) Las operaciones no sujetas que, por aplicación de las reglas de localización contenidas en los arts. 68 y siguientes NIVA, se consideran realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto.

5º) En el resultado de las liquidaciones al cual se le aplica el porcentaje de tributación a cada Administración estarán incluidas, evidentemente, las adquisiciones intracomunitarias y las operaciones en las que el destinatario de la misma se convierte en sujeto pasivo. Hay que recordar que en estos supuestos existe una cuota de IVA devengado por autorrepercusión y una cuota soportada de igual importe que será deducible en la medida en que se cumplan las reglas señaladas en el Capítulo I del Título VIII NIVA.

6º) El porcentaje de tributación calculado para la determinación de la Administración competente para la exacción puede diferir sustancialmente en relación con el IVA y con el Impuesto sobre Sociedades. Hay que

tener en cuenta que la letra D) del art. 16 del nuevo Concierto señala con respecto al Impuesto sobre Sociedades que *“las operaciones que con arreglo a los criterios establecidos en este artículo se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones”*. En consecuencia con lo anterior, cuando las reglas de localización señaladas en el Concierto difieran de las establecidas en la normativa del IVA nos podemos encontrar con operaciones que se incluyan en un cálculo y no en el otro. Igualmente, todas aquellas operaciones que se localicen en el territorio de aplicación del impuesto pero que se declaren exentas sin derecho a deducción o no sujetas a efectos de IVA, no se tomarán en cuenta a efectos del porcentaje de tributación en IVA pero sí en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades. Veamos algunos ejemplos:

a) Si una empresa de transporte vizcaína realiza un transporte intracomunitario y el destinatario de la operación suministra un NIF/IVA atribuido por la Administración francesa, el citado servicio se considera realizado en Francia, de acuerdo con el art. 72 NIVA y por tanto, al no estar sujeto en el territorio de aplicación del impuesto, no se tomará en cuenta a efectos del cálculo del porcentaje de tributación en IVA. Sin embargo, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el art. 16.C).2º del Concierto localiza el servicio de transporte en el domicilio fiscal del sujeto pasivo (Bizkaia), por tanto, al no considerarse localizada la operación en el extranjero, no se aplica la regla de la letra D) del citado artículo y se incluirá a efectos del cálculo del porcentaje de tributación.

b) Supongamos ahora una empresa vizcaína que presta servicios publicitarios para una sociedad belga. A efectos del IVA nos encontramos ante una prestación de servicios que, de acuerdo con el art. 70.Uno.5.c) NIVA se localiza en Bélgica y, por tanto no está sujeta en el territorio de aplicación del impuesto. Igual que ocurría en el caso anterior, a efectos del Concierto se localiza en el Territorio Histórico de Bizkaia porque se efectúan desde este territorio. En consecuencia influirán en el porcentaje de tributación en el Impuesto sobre Sociedades pero no en IVA.

c) Imaginemos ahora la venta de un inmueble sito en Getxo que, por ser segunda transmisión se declara exenta en virtud del art. 20.Uno.22º NIVA y no se renuncia a la misma en base al apartado dos del citado artículo. Nos encontramos ante una entrega de bienes exenta sin derecho a deducción en IVA por lo que no se tendrá en cuenta a efectos del cálculo del porcentaje de tributación. Sin embargo, a efectos del Impuesto sobre Sociedades estaremos ante una entrega de bienes localizada en Bizkaia y, por tanto, se incluirá en el cálculo del citado porcentaje.

d) Por último, también puede darse la circunstancia de operaciones que no se tengan en cuenta a efecto de ninguno de los dos impuestos para el cálculo del porcentaje de tributación. Pensemos por ejemplo en una sociedad que realiza una entrega de elementos industriales con instalación de los mismos y el coste de la citada instalación supera el 15 por 100 de la contraprestación total. Si esta instalación se realiza en Alemania no se entendería localizada en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con las reglas contenidas en el art. 68.Dos.2 NIVA. En consecuencia, en IVA nos encontraríamos ante una operación no sujeta y, de acuerdo con el art. 29.Uno del Concierto, no formaría parte en el cálculo del porcentaje de tributación. A efectos del Impuesto sobre Sociedades, serían de aplicación las normas de localización contenidas en el art. 16.A)1º.b) del nuevo Concierto y en la letra D) del citado artículo, por lo que al localizarse en el extranjero tampoco se incluiría a efectos del cálculo del porcentaje de tributación.

3) Porcentaje provisional aplicable durante el año natural.

a) Regla general: A efectos de aplicar provisionalmente un porcentaje de tributación a cada Administración, se siguen básicamente reglas similares a las establecidas en la normativa del IVA para la aplicación del porcentaje de prorata. Así, el art. 29 del nuevo Concierto señala que durante cada año natural se aplicarán provisionalmente las proporciones fijadas en base a las operaciones realizadas en el año precedente. Evidentemente, para el primer año natural de ejercicio de actividad es preciso establecer una regla específica, por lo que sea el propio sujeto pasivo el que, en función de su previsión sobre las operaciones que vaya a realizar en cada territorio, fije ese porcentaje provisional, sin perjuicio, evidentemente, de la regularización que corresponda realizar a fin del año, una vez conocidas las operaciones realizadas. La diferencia sustancial con el procedimiento regulado en el art. 105 NIVA, para la aplicación de un porcentaje provisional de prorata, es que en este caso no se establece que la Administración tributaria deba aprobar el solicitado por el sujeto pasivo, pudiendo incluso proponer uno distinto.

b) Regla especial: Se ofrece la posibilidad, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto, de aplicar un porcentaje provisional distinto al establecido de acuerdo con la norma general, para una serie de supuestos:

a) En el caso de que se haya producido una operación de concentración empresarial como son los casos de fusión, escisión o cualquier supuesto de aportación de activos. Es evidente que el resultado de cualquiera de estas operaciones puede suponer una diferencia sustancial en cuanto al porcentaje que prevaleció en el año natural anterior.

b) Cuando se produzca el inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en algún territorio que implique una diferencia significativa en relación con la calculada de acuerdo con la regla general. A estos efectos, hay que señalar que en el actual Concierto se cuantifica por primera vez lo que se entiende por diferencia significativa, al fijar el último párrafo del art. 29.Dos que *“en todo caso se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios”*.

4) Cálculo del porcentaje definitivo.

En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas durante el año en cada Administración.

F. Competencia inspectora.

1) Sujetos pasivos que tributen exclusivamente a una sola Administración.

Para estos supuestos, el art. 29.Seis.a) del nuevo Concierto, al igual que se señalaba anteriormente, otorga la competencia inspectora, como es natural, a la correspondiente Administración. Nos encontramos en estos supuestos cuando el sujeto pasivo haya tenido en el año natural anterior un volumen de operaciones igual o inferior a los 6.000.000 de euros o habiendo superado ese volumen, opere exclusivamente en un territorio.

2) Sujetos pasivos que tributen conjuntamente a una y otra Administración.

Nos encontraremos ante esta situación cuando un sujeto hubiese tenido en el año natural anterior un volumen de operaciones superior a los 6.000.000 de euros y opere en más de un territorio. Para estos supuestos, el art. 29.Seis.b) del nuevo Concierto, establece las siguientes reglas:

a) Administración competente para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación:

- Si el sujeto pasivo tiene domicilio fiscal en territorio común, la Administración competente para la comprobación e investigación será, en todo caso, la del Estado.

- Si tiene el domicilio fiscal en territorio vasco, la competencia corresponde a la Administración del territorio foral donde se encuentre el citado domicilio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado. No obstante, esta regla tiene una excepción ya que si en el ejercicio anterior el sujeto pasivo realizó en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, la competencia será del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales, aunque el domicilio fiscal esté en territorio vasco. Sobre esta excepción hay que realizar varias consideraciones:

- El nuevo Concierto ha modificado el período de tiempo a computar a efectos de determinar si el 75 por 100 de las operaciones se ha realizado en territorio común, ya que anteriormente se predicaba respecto del propio período y ahora se computan las del anterior. Evidentemente, con esta nueva sistemática, el sujeto pasivo conocerá a principio del año la Administración competente para llevar a cabo las actuaciones de investigación, con lo que su seguridad jurídica se verá reforzada.

- No obstante lo anterior, cabría preguntarse por la Administración competente en el primer año de la actividad ya que no se ejerció la misma en el anterior y, en consecuencia no se pueden computar las operaciones del mismo a efectos de determinar si se ha realizado el 75 por 100 o más de las operaciones en territorio común. Aunque sobre esta cuestión no se pronuncia el Concierto, desde mi punto de vista, al igual que se predica al determinar la Administración competente para la exacción, si en ese primer ejercicio el porcentaje de operaciones en el territorio común es igual o superior al 75 por 100 del total, la comprobación e investigación corresponderá a la Administración del Estado. Ahora bien, si se inicia la actividad con posterioridad al 1 de enero, ¿deberemos elevar la cifra de operaciones al año?. En caso afirmativo, ¿se elevan al año de forma separada las realizadas en territorio común y las de territorio vasco con el objeto de determinar los porcentajes que se hubieran realizado en cada uno de ellos?.

- La regla especial no se aplica en sentido inverso, es decir, para los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en territorio común hayan realizado en el ejercicio anterior el 75 por 100 o más del total de sus operaciones en territorio vasco.

- La regla segunda de la letra b) del apartado Seis del art. 29 del nuevo Concierto se refiere a las operacio-

nes realizadas “*en el ejercicio anterior*”, separándose del período de tiempo establecido para el IVA, cual es el año natural (art. 27 del nuevo Concierto). A estos efectos debemos recordar que la letra a) del apartado Seis del art. 29 del Concierto señala que la comprobación e investigación de los sujetos que tributen exclusivamente a una Administración se llevará a cabo por ésta. Pero cuando se tributa a más de una Administración, para determinar el porcentaje de tributación a cada una de ellas, el apartado Uno del mismo artículo especifica que se tomarán las operaciones gravadas y las exentas con derecho a deducción realizadas durante cada año natural. En consecuencia con lo anterior parece claro, desde mi punto de vista, que a efectos de determinar si el 75 por 100 o más de las operaciones se han realizado en territorio común, se deben computar las realizadas en el año natural anterior, a pesar de que la dicción literal nos remita al ejercicio anterior.

b) Alcance y efectos de la regularización tributaria llevada a cabo por la Administración competente:

- La citada regularización tributaria incluirá la proporción que corresponda al resto de Administraciones con capacidad exaccionadora. A estos efectos, si como resultado de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a Administración distinta de la que las realiza, el cobro o pago correspondiente se efectuará por la actuante, todo ello sin perjuicio de las compensaciones que procedan entre ellas. Por ello se establece que los órganos de la Inspección competente deberán comunicar los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

- Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, todo ello sin perjuicio de las que con posterioridad a las mismas pudieran fijarse con carácter definitivo entre las Administraciones con capacidad exaccionadora.

- Lo señalado anteriormente debe ser entendido sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios, en materia de comprobación e investigación. No obstante, sus actuaciones no podrán tener efectos económicos frente a los contribuyentes, en relación con las liquidaciones definitivas practicadas por la Administración competente.

c) Presentación de las declaraciones recapitulativas.

- Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias que realicen, en los términos contenidos en los art. 78 a 81 del Reglamento del IVA. A estos efectos, el art. 81 establece como lugar donde deben presentarse las mismas el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

- En aplicación del apartado Siete del art. 29 del Concierto, las declaraciones recapitulativas se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

- Por tanto, puede darse la circunstancia de que el lugar donde deban presentarse no coincida con el del domicilio fiscal, como puede ser en los supuestos de tributación en exclusiva a una Diputación Foral por haber superado en el año natural anterior los 6.000.000 de euros y operar exclusivamente en ese territorio foral y el domicilio fiscal estar situado en territorio común. Igual situación se daría cuando, a pesar de tener el domicilio fiscal en un territorio foral, en el año natural anterior el volumen de operaciones superó los 6.000.000 de euros y al menos el 75 por 100 se realizaron en territorio común.

III. LOS IMPUESTOS ESPECIALES.

A) Impuestos Especiales de Fabricación.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales viene a regular de una manera íntegra todos aquellos impuestos indirectos que en su mayor parte recaen sobre consumos específicos y que por gravar determinados productos o circunstancias concretas tienen la consideración de especiales.

La Ley recoge todas aquellas modificaciones precisas para poder adaptar esta imposición a un conjunto de Directivas de la CEE, muchas de ellas aprobadas en 1992, de armonización de las accisas o I.I.E.E. a nivel comunitario a partir de 1993, fecha en que se eliminaron las fronteras fiscales.

Los impuestos que regula la Ley 38/1992 son los siguientes:

- a) IIEE sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
 - Impuesto sobre la Cerveza
 - Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas
 - Impuesto sobre Productos Intermedios

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas

- b) Impuesto sobre Hidrocarburos
- c) Impuesto sobre Las Labores del Tabaco.
- d) Impuesto sobre la electricidad
- e) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Los tres primeros son llamados por la ley IIEE de fabricación y se recogen en el Título I. Son impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que para cada uno se determinan, gravando en fase única su fabricación e importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario, tal y como reza la Exposición de Motivos de la Ley.

Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan. El devengo del impuesto se produce al finalizar el régimen suspensivo.

a) Normativa aplicable

La entrada en vigor de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprobó la última modificación del anterior Concierto Económico, supuso adicionar al mismo una segunda concertación de los Impuestos Especiales de Fabricación de carácter limitada y plena integración de la potestad foral, según manifestaba la Exposición de Motivos de la misma.

La redacción en la sección 10ª del Capítulo I del Concierto Económico vigente, sigue las líneas de la concertación anterior. Así el art. 33.Uno concreta que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, lo cual no obsta la competencia de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para aprobar los modelos de declaración e ingreso, que deben contener al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Por lo tanto queda claro que, por lo que a este tipo de impuestos se refiere, la competencia normativa continua residiendo en el Estado, habiendo de aplicar las Diputaciones Forales la normativa común, sin perjuicio de que corresponda a éstas aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso de los Impuestos Especiales en los términos señalados anteriormente.

b) Exacción del impuesto

El art. 33.Dos señala que los Impuestos Especiales de fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.

Ahora bien, no hay que olvidar que de acuerdo con el art. 5 regla primera del propio Concierto la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los gravámenes a la importación en los impuestos especiales corresponde al Estado.

Por su parte, añade el art. 33.Dos que las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la misma se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

Respecto del control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, se establece que serán realizados por las respectivas Diputaciones Forales, aunque será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Desaparece, por tanto, en el nuevo Concierto la competencia de la Administración del Estado de autorización de los depósitos fiscales, previo acuerdo preceptivo de la Comisión Mixta del Cupo.

B) Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

A partir de 1993 se produce una nueva legislación estatal en materia de I.I.E.E. que dio lugar a la concertación de uno nuevo, el que recae sobre determinados medios de transporte, conocido también como el impuesto de matriculación.

Este impuesto se crea para compensar la disminución recaudatoria que se producía con la desaparición de tipo incrementado del IVA situado en el 28% con el que se gravaban estos productos, así como las pieles y

las joyas, hasta el 31/12/1992, devengándose en el momento de la primera matriculación definitiva en España del medio de transporte que configura el hecho imponible.

Se trata como en los casos anteriores de un impuesto especial de naturaleza indirecta, como todos los de esta clase, que se incorpora al Concierto como tributo concertado pero cuya normativa aplicable va a ser la que en cada momento establezca el Estado. Así lo dispone el primer apartado del art. 33 aplicable a todos los Impuestos especiales, al decir que tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, con una salvedad introducida en la nueva regulación consistente en que a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos se les atribuye la facultad de incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 10 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

Por supuesto, también en este caso es aplicable lo dispuesto en el apartado uno del mismo art. 33 referente a la facultad de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar los plazos de ingreso de los Impuestos Especiales, siempre que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En cuanto al punto de conexión, dice el art. 33.Tres que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco, efectuándose la misma conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su residencia habitual, es decir, su domicilio fiscal.

C) Impuesto sobre las primas de seguro.

La última modificación del anterior Concierto, operada por Ley 38/1997, tuvo como uno de sus objetivos la adaptación del mismo a las modificaciones que se han producido en el sistema tributario del Estado, tal fue el caso, sin duda de la implantación del Impuesto sobre las Primas de Seguro llevada a cabo por Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

a) Normativa aplicable

Este tributo se configura como un impuesto de naturaleza indirecta, encuadrable dentro de los denominados Impuestos especiales. Su nueva concertación se recoge, sin embargo, en una sección distinta. Así, la sección 9ª del capítulo I compuesto por un único artículo, el 32, regula la concertación de esta figura disponiendo en su apartado Uno que se trata de un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, al igual que ocurre en todos aquellos impuestos en los que las Diputaciones Forales no tienen competencia reguladora, aquí también se dispone la facultad de éstas para aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso, siempre y cuando no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado, esto es, contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalarán los plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado

b) Exacción del impuesto

El punto de conexión que se establece en el art. 32 para este impuesto es la localización del riesgo o del compromiso, tanto en operaciones de seguro puro como de capitalización. Así, dispone el artículo citado que corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre la Primas de Seguros cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio vasco, determinándose una serie de normas de localización:

Se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio vasco de acuerdo con las siguientes reglas:

1) En el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio. La misma regla se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro. Si el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, se localiza en territorio vasco cuando el bien inmueble en que se encuentran los bienes radique en dicho territorio. La nueva concertación ha incluido una cautela para el caso de que en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y vasco. En este caso el punto de conexión se localizará en cada uno de ellos en función del

valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio.

2) En el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza, cuando la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco. La nueva concertación ha variado este punto de conexión ya que antes se definía en función del lugar de matriculación del vehículo.

3) En el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera del domicilio habitual del tomador del seguro, y su duración sea inferior o igual a cuatro meses, cuando se produzca en territorio vasco la firma del contrato por parte del tomador del seguro.

4) En todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro tenga su residencia habitual en el País Vasco, o, si fuera una persona jurídica, cuando su domicilio social o sucursal de la misma a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio.

□ Se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio vasco cuando, para el caso de seguros sobre la vida, el contratante del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física o su domicilio social o sucursal, en caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica.

□ En un intento de que no se produzcan situaciones de conflicto a la hora de determinar las administración competente para la exacción del Impuesto por desconocimiento del punto de conexión, se establece, como cláusula de cierre del sistema, que, en defecto de normas específicas de localización de acuerdo con las reglas anteriormente citadas, se entienden realizadas en territorio vasco las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio.

IV. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS.

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha incorporado en su art. 9 al ordenamiento tributario estatal con efectos a partir del día 1 de enero de 2002 una nueva figura impositiva, cual es el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que se configura como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo.

La finalidad de este nuevo impuesto en su totalidad será la financiación de gastos de naturaleza sanitaria o de actuaciones medioambientales, de competencia exclusiva foral.

a) Normativa aplicable.

La nueva concertación, como no podía ser de otra forma, ha incorporado de forma expresa esta figura en la sección 11ª del Capítulo I cuyo primer apartado señala que se trata de un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo, sin embargo, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, y como ocurre en los impuestos indirectos de normativa común las Instituciones competentes de los Territorios Históricos van a poder aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

b) Exacción del impuesto.

En cuanto a la exacción, el apartado Dos ha dispuesto que corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

1) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio vasco, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco.

2) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en el País Vasco.