

Algunos aspectos conflictivos en la aplicación de los puntos de conexión previstos en la vigente Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Idoia Zapirain Torrecilla

*Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas
de la Diputación Foral de Gipuzkoa*

La Constitución Española de 1978, en su Disposición Adicional Primera, “*ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales*”, señalando que “*La actualización de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.*”

Por su parte, el Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, en su art. 41, dispone que:

“1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios:

a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco con idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma...”

Se reconoce, así, tanto a nivel constitucional como a nivel estatutario, la competencia en favor de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su propio régimen tributario.

Dicha competencia no se proyecta, sin embargo, de forma unilateral dentro del territorio del País Vasco sino que, por el contrario, se topa en su desarrollo con las interferencias derivadas del ejercicio, en su propio espacio de actuación, de las potestades de orden fiscal ostentadas por el Estado.

Se genera de esta suerte una concurrencia de poderes dentro del mismo ámbito que hace imprescindible la delimitación de las oportunas “reglas de juego” que deben respetarse por los diferentes órganos o instituciones actuantes.

Dicho objetivo delimitador fue el perseguido por el actual Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que viene a constituir el instrumento jurídico por el que se ordenan y regulan las relaciones tributarias entre las partes firmantes del mismo.

La articulación de dichas relaciones se lleva a cabo mediante la fijación de una serie de “circunstancias” o “elementos” que determinan la competencia de una u otra Administración, tanto para la regulación como para la exacción de los diversos tributos integrantes del sistema fiscal vigente o de los que, en su caso, puedan establecerse en un futuro.

Dichas “circunstancias” o “elementos” constituyen lo que, a nivel divulgativo, se ha venido a conocer o a denominar como “puntos de conexión”, que toman como referencia diversos aspectos, objetivos, subjetivos, formales..., derivados de la relación jurídica o económica que constituye cada hecho imponible o subyace en el mismo.

Así, a título ejemplificativo, como “puntos de conexión” se adoptan, entre otros, los siguientes: la residencia habitual de las personas físicas, el domicilio fiscal de las personas jurídicas, el lugar de prestación de trabajos o servicios, el lugar de situación de los bienes, el lugar donde se formalizan las operaciones, el lugar donde se inscriben los actos realizados, etc.

A nadie se le escapa que la fijación de los referidos puntos de conexión generó, en el momento de su establecimiento, grandes dificultades, siendo necesaria una importante labor de negociación para su concreción, dado que:

- De un lado, suponen una limitación del margen de maniobra de cada una de las partes que los acuerdan, siendo el resultado de un arduo proceso de negociación de orden político (el Concierto Económico no es sino una “norma pactada”), y

- De otro lado, desde un punto de vista técnico, requieren la realización de una pormenorizada labor de estudio y análisis al objeto de contemplar y abarcar los diversos supuestos o facetas integrantes de cada uno de los diferentes hechos imposables.

Como consecuencia de todo ello su redacción resulta, en algunas ocasiones, inconcreta, ambigua, indeterminada, mientras que, en otras ocasiones, es excesivamente concreta, farragosa o pormenorizada, determinando que en muchos casos su aplicación en la práctica derive conflictiva o generadora de una importante labor interpretativa.

Partiendo de ello, y teniendo en cuenta la proximidad de la fecha de finalización de la vigencia prevista del actual Concierto Económico que, de todos es sabido, durará, según dispone su art. 1, hasta el día 31 de diciembre del año 2001 (sin perjuicio de su prórroga) y, ante la esperada y prevista renovación y, en consecuencia, renegociación de su contenido, parece que sería éste el momento oportuno para detenerse a analizar que aspectos de los “puntos de conexión” hoy contemplados en el mismo han ocasionado problemas de aplicación o de interpretación, con la finalidad de proceder, en la medida de lo posible, a su corrección, aclaración o solución en el texto de una hipotética futura Ley reguladora del nuevo Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco.

Al efecto, y como guía orientativa, puede resultar ilustrativo analizar las consultas que se ha considerado necesario elevar, por parte de una u otra Administración, a uno de los órganos previstos en el propio Concierto Económico como solventador de conflictos del mismo derivados. Nos referimos a la denominada “Comisión Coordinadora” a la que, según el art. 40 del Concierto Económico compete, entre otras cuestiones, emitir los informes que le sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral así como examinar los problemas de valoración a efectos tributarios.

Teniendo en cuenta lo señalado, como cuestiones que han devenido problemáticas en la aplicación de los puntos de conexión previstos en el actual Concierto Económico, cabría relacionar, entre otras, las siguientes:

1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.

El art. 10 del vigente Concierto Económico establece las normas o puntos de conexión aplicables a la hora de determinar la Administración tributaria competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo personal.

En su virtud:

“Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el IRPF, se exigirán con arreglo a las siguientes normas:

Primera. Las retenciones en la fuente relativas a rendimientos de trabajo se exigirán de modo exclusivo por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los rendimientos procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco y los derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, realizados en territorio común, siempre que sean abonados por empresas o Entidades que no operen en éste.

b) Las pensiones o haberes pasivos abonados por Entidades Locales del País Vasco y las que se satisfagan en el mismo por la Seguridad Social, Montepíos, Mutualidades, Empresas y demás Entidades que operen en dicho territorio.

c) Las retribuciones de cualquier naturaleza que perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de Empresas, cuando el domicilio fiscal de la Entidad pagadora radique en el País Vasco.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de Entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio conforme a lo previsto en los arts. 19 y 20 para dicho Impuesto, aun cuando aquéllas gozaran de exención.

Segunda. Se exigirán por la Administración del Estado las siguientes retenciones:

a) Las relativas a las retribuciones que, con el carácter de activas o pasivas, perciban los funcionarios y empleados del Estado en el País Vasco y los funcionarios y los empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos Estatales y Entidades Estatales Autónomas.

b) Las retenciones que correspondan a rendimientos del trabajo obtenidos en el País Vasco, derivados de trabajos circunstanciales con duración inferior a seis meses, siempre que sean abonados por Empresas y Entidades que no operen en aquél.

Dos. Los ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta por el IRPF, se exigirán por la Diputación Foral competente del territorio o por la Administración del Estado de acuerdo con las normas establecidas en el número anterior.”

La aplicación de este artículo ha planteado cuestiones tales como las siguientes:

* Trabajos prestados en varios territorios.

De la lectura del artículo transcrito deriva que, a efectos de determinar la competencia de exacción, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos del trabajo, el punto de conexión que, con carácter general, se establece es el del lugar de prestación del trabajo por cuenta ajena, de suerte que si el mismo se desarrolla en territorio común dichas retenciones o ingresos a cuenta se exaccionarán por la Administración del Estado, mientras que si se desarrolla en territorio vasco las mismas se exaccionarán por la correspondiente Diputación Foral.

Ocurre, sin embargo, que existen determinadas actividades laborales cuya prestación no puede ubicarse en un territorio o lugar concreto, dado que su desarrollo requiere llevar a cabo desplazamientos habituales por distintos ámbitos geográficos, tanto en territorio común como en territorio foral o, incluso, en el ámbito internacional. Así: delegados de ventas, agentes comerciales, conductores de vehículos, etc.

Dichas actividades escapan, en consecuencia, del punto de conexión que, con carácter general, prevé el art. 10 del Concierto Económico.

Cabría plantear la aplicación a estos supuestos de la regla relativa a la prestación de trabajos de carácter circunstancial, prevista en la letra a) de la norma primera citada. Ello, sin embargo, no parece procedente dado que se trata de actividades que se desarrollan en diversos territorios con carácter no circunstancial o esporádico sino con carácter habitual.

Tampoco resulta aplicable a las mismas ninguno de los restantes puntos de conexión previstos en el art. 10.

Al objeto de dar una solución a esta cuestión y con el objeto de elevarla a la Comisión Coordinadora, el Organismo de Coordinación Tributaria de Euskadi (órgano integrado por representantes del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales del País Vasco y entre cuyas funciones se encuentra, según dispone el art. 17 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración fiscal, la de emitir cuantos informes le sean solicitados por las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco o los Organismos Forales de los Territorios Históricos en materia tributaria) ha informado lo siguiente:

- En primer lugar, habría que analizar si resulta posible asignar a cada territorio una parte de los servicios o trabajos prestados, a efectos de aplicar el punto de conexión fijado con carácter general.

- Subsidiariamente, si no fuera posible asignar inequívocamente a cada territorio una parte de los servicios prestados, sería necesario llevar a cabo una interpretación extensiva de dicho punto de conexión. Así, cabría considerar el trabajo realizado en el lugar donde se halle el establecimiento permanente desde el que el trabajador presta sus servicios. A estos efectos, se entendería como establecimiento permanente (partiendo de la interpretación efectuada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en Sentencia de 9 de abril de 1995) “cualquier sede de gestión de negocios en que se contrate por cuenta de la persona o entidad prestataria del servicio, sin exigir la titularidad sobre el local, instalación o inmueble ni sobre la actividad que en el mismo se desenvuelve”. En su virtud, podría considerarse establecimiento permanente el propio domicilio del trabajador si éste constituye la principal base física desde la que realiza funciones de contratación en nombre y por cuenta de la empresa que le ha contratado.

- En última instancia, en el supuesto de que no se pueda adscribir al trabajador a un establecimiento permanente en los términos citados, habría que acudir a un criterio de dependencia orgánica o de adscripción a un centro de trabajo determinado. Ello equivale a acoger como punto de conexión determinante de la exacción de dichas retenciones o ingresos a cuenta el correspondiente al domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a retener, previsto en el Concierto Económico en relación con otro tipo de rendimientos tales como los derivados de actividades profesionales, empresariales y premios.

Citar que el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en su art. 9.1.c.), acoge este último punto de conexión en relación con uno de los supuestos de actividades antes mencionados, cual es el correspondiente a los conductores de vehículos, al disponer que *“1. Las retenciones en la fuente sobre rendimientos del trabajo personal...se exigirán por la Comunidad foral ...c) Las de rendimientos de los trabajadores de empresas de transporte que realicen su trabajo en ruta, cuando la empresa pagadora tenga su domicilio fiscal en Navarra.”*

* Pensiones o prestaciones satisfechas por Entidades Gestoras de Planes de Pensiones o por Entidades de Previsión Social Voluntaria.

De acuerdo con lo previsto en el art. 15.5 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre, reguladora del IRPF en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

“a) Las siguientes prestaciones:.....

3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de Entidades de Previsión Social Voluntaria y de planes de pensiones.”

Constituyendo las referidas prestaciones rendimientos del trabajo la determinación de la Administración competente para la exacción de la retención correspondiente a las mismas exige estar igualmente a lo dispuesto en el art. 10 del Concierto Económico, partiendo siempre de un concepto amplio de “pensión”.

Dicho precepto, según se ha señalado, fija como punto de conexión determinante de la exacción de las retenciones exigibles en relación con las pensiones o haberes pasivos el del territorio de satisfacción de las mismas siempre que se abonen por entidades que operen en dicho territorio.

Ello genera una doble interrogante no resuelta en el articulado del Concierto Económico:

- ¿Cuándo puede entenderse que dichas prestaciones se satisfacen en un determinado territorio? En este ámbito, se ha planteado la posibilidad de considerar que las mismas se satisfacen en un determinado territorio cuando se abonan en efectivo en el mencionado territorio o cuando se abonan en cuentas bancarias abiertas en el mismo.

- ¿Cuándo puede considerarse que una Entidad Gestora de Planes de Pensiones o una Entidad de Previsión Social opera en un determinado territorio? Téngase en cuenta que, a la hora de determinar la competencia de exacción referida, no basta con que las prestaciones se entiendan satisfechas en un determinado territorio sino que es también necesario que se satisfagan por entidades que operen en el mismo.

Al objeto se han formulado diversas alternativas:

- 1ª) Considerar que el criterio determinante de la “satisfacción” implica igualmente el de operar en un determinado territorio.

- 2ª) Aplicar los puntos de conexión que a efectos de la exacción del Impuesto sobre las Primas de Seguros se prevén en el art. 31 del Concierto Económico (así contestación de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de fecha 26 de febrero de 1998).

Con arreglo al apartado 3 de dicho art. 31: *“En el caso de seguros sobre la vida, se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio vasco, cuando el tomador del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física.....”*.

Con arreglo a su apartado 4: *“En defecto de normas específicas de localización, de acuerdo con los números anteriores, 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.”*

Ahora bien, ¿Hasta qué punto se puede trasladar y equiparar el concepto de “tomador” de un seguro con el de socio de una Entidad de Previsión Social Voluntaria o partícipe de un Plan de Pensiones?

- 3ª) Acordar un nuevo punto de conexión específico al efecto, ante la improcedencia de acudir a los puntos de conexión previstos en el Concierto en relación con el Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Apuntar que el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra adopta esta última alternativa, previendo al respecto un punto de conexión específico.

En efecto, de acuerdo con su art. 9.1.d):

“1. Las retenciones en la fuente sobre rendimientos del trabajo personal, en concepto de pago a cuenta del IRPF, se exigirán por la Comunidad Foral:

...d) Las de pensiones, incluidas aquellas cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del

perceptor, y haberes pasivos abonados por la Comunidad Foral, Entidades Locales de Navarra y las que se satisfagan en su territorio por la Seguridad Social, Montepíos, Mutualidades, empresas, planes de pensiones demás entidades.

Se entenderán satisfechas en Navarra las cantidades abonadas en efectivo en su territorio o en cuentas abiertas en el mismo.”

Se adopta así como punto de conexión el correspondiente al territorio de satisfacción de las prestaciones, independientemente de que la entidad que las abone opere o no en el mismo.

Lo referenciado en este apartado pone en evidencia la conveniencia de llevar a cabo una simplificación en la determinación de los puntos de conexión determinantes de la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo, simplificación que podría ir orientada en el sentido de establecer como tal, bien como único punto de conexión al respecto o bien como punto de conexión de cierre, el relativo a la residencia habitual del trabajador.

Frente a ello puede argumentarse que dicho punto de conexión complica las obligaciones formales del reductor en cuanto que puede verse obligado a efectuar ingresos en diferentes administraciones tributarias cuando tenga trabajadores con residencias habituales en diferentes territorios. Sin embargo, desde el punto de vista del trabajador es obvio que con ello puede conseguirse una mayor aproximación entre retención y exacción definitiva del impuesto (partiendo de una correspondencia como la actual entre competencia de exacción de la retención y competencia normativa al respecto), lo cual puede traducirse, en una coyuntura como la actual que busca limitar lo máximo posible las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en la ausencia de obligación de declarar por dicho Impuesto.

2.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. NORMATIVA APLICABLE.

De acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 11 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre y art. 10 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) las rentas correspondientes a las comunidades de bienes (igualmente a las sociedades civiles, herencias yacientes y demás entidades a que se refieren los respectivos arts. 33 de la NF 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria y de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) se atribuirán a los comuneros que las constituyan según las normas o pactos aplicables entre ellos y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, por partes iguales.

Partiendo del citado régimen de atribución de rentas, cabe plantear el siguiente supuesto: dos personas físicas, una con residencia habitual en Zaragoza y otra con residencia habitual en San Sebastián, constituyen una comunidad de bienes que va a tener por objeto la explotación de una sidrería en Astigarraga. ¿Cuál sería la normativa aplicable a la hora de determinar el rendimiento neto de dicha actividad atribuible a cada uno de los comuneros? ¿La vigente en territorio común o la vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa?

El art. 8.2 del Concierto Económico establece en este ámbito lo siguiente:

“2. En los supuestos de atribución de rentas o rendimientos, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según que aquéllos sean personas físicas o jurídicas.”

En su virtud, en el caso analizado, y siendo los dos comuneros que integran la comunidad de bienes personas físicas, la determinación de la renta de la comunidad atribuible a cada uno de ellos debe efectuarse con arreglo a la normativa del IRPF. Llegados a dicha conclusión, el Concierto Económico no resuelve, sin embargo, el siguiente paso a dar, cual es el relativo a qué normativa del IRPF debe ser tenida en cuenta al efecto, si la vigente en territorio común o la vigente en territorio foral.

Pues bien, se ha entendido que la normativa aplicable sería la correspondiente a cada comunero, esto es, que la determinación de la renta de la comunidad de bienes atribuible al comunero con residencia habitual en Gipuzkoa debe hacerse con arreglo a la normativa reguladora del IRPF en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y que la atribuible al comunero con residencia habitual en Zaragoza debe hacerse con arreglo a la normativa reguladora del IRPF en territorio común.

La solución propuesta, la única que parece defendible con la actual redacción del Concierto Económico, es evidente, no obstante, que puede generar importantes distorsiones en el funcionamiento de las comunidades

de bienes dado que, siendo el IRPF un impuesto respecto del que las instituciones competentes de los Territorios Históricos gozan de una capacidad normativa plena, sin otras limitaciones que las derivadas de los principios generales y de armonización previstos en el Concierto Económico, pueden existir importantes diferencias normativas al respecto. Dichas diferencias pueden así referirse a aspectos tan básicos como el régimen de determinación de la base imponible (puede, por ejemplo, ocurrir que con arreglo a la normativa estatal el rendimiento neto de la actividad desarrollada por la comunidad de bienes pueda determinarse mediante la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva, mientras que con arreglo a la normativa foral únicamente quepa su determinación por el método de estimación directa), las obligaciones formales exigibles a la comunidad de bienes (según cual sea el régimen de determinación de la base imponible las obligaciones formales exigibles pueden ser muy diversas: exigencia o no de llevanza de libros contables, de libros registros fiscales...), etc.

Sería deseable, en base a lo señalado, dar una respuesta unívoca a esta cuestión mediante la aplicación de una única normativa al respecto en base a la fijación del oportuno punto de conexión, punto de conexión que podría ser, por ejemplo, el relativo al domicilio fiscal de la comunidad de bienes.

En relación con ello, apuntar que no se encuentra en el Concierto Económico (ni en su art. 36 ni en ningún otro artículo) ninguna definición de cual sea el domicilio fiscal de los entes sin personalidad jurídica (constituyendo el mismo, sin embargo, el punto de conexión determinante de competencias diversas tales como, por ejemplo, la relativa a la exacción de la retención correspondiente a rendimientos derivados de actividades profesionales). Dicha definición si se encuentra, sin embargo, en el Convenio Económico con Navarra, en cuyo art. 7.4.c) se establece que, a efectos del Convenio, se entenderán domiciliados fiscalmente en Navarra dichos entes cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra o, cuando con dicho criterio no fuese posible determinar su domicilio fiscal, atendiendo al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

6

3.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. CONCEPTO DE DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

El art. 28 del Concierto Económico fija las normas (puntos de conexión) determinantes de la competencia de exacción del IVA por una u otra Administración.

En concreto, su apartado 3 versa en los siguientes términos: *“3. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 500 millones de pesetas tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco...”*

Como se ve, en el supuesto analizado el elemento determinante de la competencia de exacción del IVA es el correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Siendo ello así, deviene algo fundamental la determinación de cuándo puede decirse que un sujeto pasivo del IVA tiene su domicilio fiscal en territorio común o en territorio foral.

La respuesta, en principio, habría que encontrarla en el art. 36 del propio Concierto Económico, en cuanto que el mismo lleva por rúbrica *“Residencia habitual y domicilio fiscal”*.

Con arreglo a dicho precepto:

“1. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes (hay que entender residentes en España) tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1.ª Cuando permanezcan en dicho territorio más días del período impositivo, en el IRPF; de cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; del año anterior a la fecha de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

2.ª Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, las rentas e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

3.^a Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF...

4. A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección...

De la lectura del mismo resulta lo siguiente:

- Siendo el sujeto pasivo del IVA una persona jurídica, el tema no plantea mayor incidencia, siendo el art. 36.4 el que solventa la cuestión.

- Siendo el sujeto pasivo una comunidad de bienes u otro ente sin personalidad jurídica, habría que repetir lo señalado en el apartado anterior.

- Siendo, por último, el sujeto pasivo una persona física ocurre que tampoco, por mucho que se busque, se encuentra ni en el art. 36 del Concierto Económico ni en ninguna otra parte de su articulado, una definición de qué deba entenderse como domicilio fiscal de las personas físicas a efectos del citado Impuesto.

La indefinición apuntada, resulta especialmente conflictiva en aquellos supuestos en que una persona física, sujeto pasivo del IVA, cambia de residencia a lo largo de un determinado período impositivo.

Planteemos, como ejemplo, la siguiente hipótesis:

Un abogado, con despacho abierto en Bilbao, tiene su residencia habitual hasta el día 30 de mayo de 2000 en Irún y en dicha fecha pasa a residir en Logroño. ¿Dónde debe presentar a partir de dicha fecha sus declaraciones-liquidaciones trimestrales del IVA así como la correspondiente declaración-liquidación resumen anual?

Para dar respuesta a dicha cuestión, se ha venido a considerar que sería necesario acudir a lo previsto en la Ley General Tributaria, en cuanto que, con arreglo a las normas de armonización fiscal recogidas en el art. 4 del Concierto Económico, los Territorios Históricos deben adecuar su normativa tributaria a la terminología y conceptos utilizados por dicha Ley.

Se acude así al contenido del art. 45 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con arreglo al cual:

“1. El domicilio a los efectos tributarios será:

a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual;...

2. La Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria mediante declaración expresa a tal efecto sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. La Administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.”

El domicilio fiscal de las personas físicas a efectos del IVA sería así el de su residencia habitual. Apuntar que este es el criterio que se adopta en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a cuyo art. 7.4 se entienden domiciliadas fiscalmente en Navarra a efectos del mismo las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

Referenciado, de este modo, el domicilio fiscal de las personas físicas, a efectos del IVA, a la residencia habitual de las mismas, se ha efectuado, no obstante, un doble planteamiento o una doble alternativa a la hora de definir dicha residencia habitual y de atribuir, consecuentemente, la competencia exaccionadora del Impuesto a una u otra Administración.

Así:

- De un lado, se ha entendido que al efecto la regla determinante es la de permanencia en un territorio concreto más días del período impositivo anual. Las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales del IVA deberían presentarse, según esta consideración, en el misma Administración en que se presenten los pagos fraccionados del IRPF.

De esta suerte, si una persona física cambia de residencia habitual a lo largo del período impositivo tendrá que calcular en que territorio, común o foral, va a permanecer más días, siendo la Administración correspondiente al mismo la competente para la exacción del IVA. En cada período impositivo, por tanto, no va a poder haber más que una Administración competente para dicha exacción y para la presentación de la declaración informativa resumen anual. En caso de haberse efectuado ingresos en Administración no competente habría que solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Trasladando este criterio al supuesto propuesto como ejemplo, resultaría que el abogado en cuestión, debe-

ría estimar en el momento de trasladar su residencia habitual a Logroño si va a permanecer en dicho territorio más días del período impositivo, presentando, si dicha previsión es afirmativa, a partir de dicho momento, sus declaraciones-liquidaciones por el IVA en la Administración estatal. En el supuesto de que, por ejemplo, en septiembre vuelva a trasladar su residencia habitual a Irún tendría que volver a recalcular los correspondientes días de permanencia en cada territorio.

- De otro lado, sin embargo, se ha entendido que, a efectos del IVA, una persona física cambia de residencia habitual cada vez que comunica a la Administración dicho cambio a través de la declaración censal y consecuente alta y baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

La determinación del lugar de residencia habitual de una persona física tendría así que efectuarse en cada período mensual o trimestral de liquidación del Impuesto. En el supuesto de que a lo largo de dicho período se haya producido algún cambio en la misma, habría que adoptar una regla de atribución competencial como podría ser la permanencia en uno u otro territorio más días del período o la permanencia en uno u otro territorio el último día del mes o del trimestre correspondiente.

En un determinado período impositivo anual puede, así, haber varias Administraciones competentes para la exacción del IVA, no siendo en ningún caso necesario entrar en reclamaciones de devolución de ingresos indebidos. Por lo que a la declaración informativa resumen anual se refiere, debería presentarse en cada una de las Administraciones en que, en su caso, se hayan presentado las correspondientes declaraciones-liquidaciones mensuales o trimestrales.

Trasladando este criterio al supuesto planteado, resultaría que el abogado en cuestión habría presentado su declaración-liquidación del IVA, correspondiente al primer trimestre del año 2000, en la Hacienda Foral de Gipuzkoa (declaración-liquidación que cabría considerar como “definitiva” en cuanto a competencia de exacción) y, por lo que a las siguientes declaraciones-liquidaciones se refiere su lugar de presentación puede variar en función de las reglas antes apuntadas.

Sería conveniente que la futura Ley reguladora del Concierto aclarase esta cuestión a fin de evitar al contribuyente trámites y trastornos innecesarios.

En torno al tema aquí analizado, cabría efectuar un último apunte al hilo de la argumentación recogida en una reciente Sentencia dictada por la Audiencia Nacional con fecha 20 de enero de 2000.

Los hechos generadores del proceso al que pone fin esta sentencia fueron los siguientes:

Un corredor de comercio, con despacho profesional abierto en la localidad de Villena, Alicante, tuvo su residencia habitual entre el día 1 de marzo de 1991 y el día 1 de junio de 1994 en Barcelona, residencia que acredita mediante la correspondiente certificación del padrón municipal. En dicha fecha traslada su residencia a Valencia, aspecto que también acredita mediante la correspondiente certificación del padrón así como mediante el modelo 037 de declaración censal.

Con fecha 21 de junio de 1994 le fue incoada un acta por la Dependencia de Inspección de la AEAT de Alicante en relación con el IRPF del ejercicio 1991. Frente a dicho Acta el contribuyente alega falta de competencia territorial de la Inspección de los Tributos de Alicante invocando lo previsto en la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1996 con arreglo a la cual “Será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante...de la competencia del órgano actuante de la Inspección...incluso respecto de períodos anteriores...”. Sería, por tanto, el domicilio fiscal del corredor de comercio a fecha 21 de junio de 1994 el determinante de la competencia territorial de la Inspección.

Pues bien, la Audiencia Nacional resuelve la cuestión planteada entendiendo bien incoada el acta por parte de la Inspección de Alicante, al considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que radica la sede de su actividad profesional (Villena) con independencia del lugar de empadronamiento. Señala el Tribunal que ni el certificado de empadronamiento ni la presentación de la declaración censal vinculan a la Administración Tributaria. La inscripción como vecino en el Padrón Municipal conlleva una presunción “iuris tantum” de residencia equiparable a la exigencia legal del domicilio en un determinado territorio que afecta a los funcionarios (entre los que se encuentran los corredores de comercio) que deben residir en el territorio municipal donde prestan sus servicios.

Trasladando el criterio recogido en dicha sentencia a la cuestión analizada en este apartado, cabría plantear la posibilidad de considerar como domicilio fiscal de las personas físicas, a efectos del IVA, aquél en el que radique la sede de su actividad empresarial o profesional, entendiendo como tal el lugar en el que se lleve a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Se procedería, así, a llegar casi a asimilar el concepto de domicilio fiscal de las personas físicas y de las personas jurídicas a efectos del IVA.

4.- PROBLEMAS DERIVADOS DEL CAMBIO DE ADMINISTRACIÓN COMPETENTE PARA LA EXACCIÓN DE UN DETERMINADO IMPUESTO O DE LA NORMATIVA APLICABLE AL MISMO.

El Concierto Económico, a lo largo de su articulado, prevé diversos supuestos en los que un contribuyente puede ver modificada bien la normativa reguladora de los tributos que con carácter periódico le van a ser exigibles con ocasión del desarrollo de su actividad económica o profesional o bien la Administración competente para la exacción de los mismos.

Así puede ocurrir, en concreto, por lo que a los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido se refiere.

En efecto, el Concierto Económico, en sus arts. 17, 18 y 28, hace depender la normativa aplicable en relación con la exacción de dichos tributos así como la competencia para dicha exacción de aspectos tales como el domicilio fiscal del contribuyente o de su volumen de operaciones en un determinado período impositivo.

Pues bien, dichos cambios de normativa o de competencia de exacción plantean importantes problemas en la práctica al contribuyente que desarrolla su actividad económica a lo largo del tiempo con una proyección de continuidad o de futuro, problemas o distorsiones que no resultan solventadas por el Concierto.

Así, entre las consultas que han sido objeto de elevación a la Comisión Coordinadora derivadas de dichas situaciones de cambio, cabría citar las siguientes:

1ª. Impuesto sobre el Valor Añadido. Exceso de deducciones en relación con las cuotas devengadas. Posibilidad de compensación.

El DF 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en su art. 99, (*en los mismos términos el correlativo artículo de dicha Ley*) regula el derecho del sujeto pasivo del IVA a deducirse en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del Impuesto las cuotas soportadas por el mismo, señalando en su apartado cinco que:

“Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor...”

Pues bien, puede ocurrir que cuando el sujeto pasivo ejercita la opción de compensar el referido exceso en ejercicios posteriores sea competente para exaccionar el Impuesto una determinada Administración, por ejemplo la del Estado, correspondiendo, sin embargo, la exacción del Impuesto a otra Administración, por ejemplo, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, en los cuatro años siguientes.

¿Sería posible dicha compensación o debería, por el contrario el sujeto pasivo solicitar la devolución del exceso ante la Administración del Estado?

Las respuestas dadas a esta cuestión han sido contradictorias en el ámbito de cada una de las Administraciones afectadas optando una por el derecho a la compensación y la otra por la necesidad de solicitar la devolución ante la Administración anteriormente competente para la exacción y dejando, en consecuencia, al contribuyente en una absoluta indefensión.

2ª. Impuesto sobre Sociedades. Cambios de normativa aplicable. Posibilidad de aplicar deducciones o regímenes previstos en la normativa anteriormente aplicable.

Según lo previsto en el art. 17 del Concierto Económico, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma gozando en relación con el mismo las instituciones de los Territorios Históricos de competencia normativa plena, sin más limitaciones que las derivadas de los principios generales o de las normas de armonización que se establecen en el mismo.

En su virtud, las Normas Forales que regulan dicho Impuesto en cada uno de los tres Territorios Históricos del País Vasco (NF 7/1996, de 4 de julio, por lo que al Territorio Histórico de Gipuzkoa se refiere) recogen diferencias normativas en relación con lo previsto en la normativa estatal que pueden afectar a muy diversos aspectos tales como: exenciones, regímenes de amortización, deducciones aplicables en la cuota...

Ello ha dado lugar al planteamiento de diversas cuestiones tales como, por ejemplo, la relativa a la de si

una sociedad que en su momento se acogió a la actualización de valores del inmovilizado material, regulada en la NF 11/1990, de 21 de diciembre, de Bizkaia y que posteriormente ha pasado a formar de parte de un grupo consolidado sujeto a normativa estatal, podría aplicar la normativa vizcaína para llevar a cabo la amortización de los elementos actualizados.

Todas estas interrogantes generan en el contribuyente una inseguridad jurídica a la que es necesario ponga fin el futuro Concierto Económico mediante la inclusión en el mismo de algún tipo de previsión al respecto.