

MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO EN RELACIÓN CON LA CONCERTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

José Luis Larrea Jiménez de Vicuña

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL ESTATUTO DE GUERNICA Y EL CONCIERTO. 2.1. Estatuto de Gernika. 2.2. El Concierto Económico Actual. 2.3. Características generales del Sistema de Concierto. 3. ASPECTOS GENERALES DE LA CONCERTACIÓN. 3.1. Competencias de los Territorios Históricos del País Vasco. 3.2. Competencias exclusivas del Estado. 3.3. Principios generales del Sistema Tributario de los Territorios Históricos. 4. LA CONCERTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ANTES DE LA MODIFICACIÓN. 4.1. Aspectos más significativos de la concertación. 4.2. Las condiciones de la concertación entre el Estado y Navarra. 4.3. Las razones de la experiencia acumulada. 5. ACUERDO DE MODIFICACIÓN DEL 4 DE OCTUBRE DE 1990. 5.1. El entorno político del Acuerdo de Modificación. 5.2. Cuadro general de modificaciones introducidas. 5.3. Modificación de las competencias exclusivas del Estado. 5.4. Modificación de la concertación del Impuesto sobre Sociedades. 5.5. Modificación de la concertación del I.V.A. 5.6. Modificación de la concertación de las normas de gestión y procedimiento. 5.7. Otras modificaciones. 5.8. Tramitación del Acuerdo. 6. VALORACIÓN DEL ACUERDO. 6.1. Valoración general. 6.2. Cuadro general comparativo entre las situaciones anterior y posterior al acuerdo. 7. PERSPECTIVAS DE FUTURO.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 4 de octubre de 1990 la Comisión Mixta de Cupo, formada por representantes del País Vasco y representantes de la Administración Central del Estado, acordaba realizar una modificación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, derivada de las previsiones recogidas en la Disposición Transitoria Segunda del mismo. Este acuerdo se ha tramitado en las Cortes Generales como una Ley de artículo único, siendo aprobada como Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico.

Esta modificación del Concierto Económico es de una especial relevancia no sólo desde el punto de vista institucional, sino también desde el punto de vista de los contribuyentes, en este caso de las Sociedades. De ahí que sea fundamental destacar los aspectos más significativos de dicha modificación.

En primer lugar conviene situar el acuerdo en el marco del modelo definido para las relaciones tributarias en el Estatuto de Gernika y completado con la Ley de Concierto Económico. Las características determinantes del sistema de concierto van a estar presentes en la modificación que analizamos, como lo estuvieron en las adaptaciones realizadas en su momento.

Es interesante conocer, a su vez, los aspectos generales de la concertación entre el País Vasco y el Estado, en especial los relativos al ámbito de las competencias exclusivas. Junto con el análisis de los aspectos generales es fundamental recorrer, aunque sea brevemente, los aspectos más significativos de la concertación del Impuesto sobre Sociedades antes de la modificación, haciendo especial énfasis en

las razones que justifican dicha modificación desde la experiencia acumulada durante diez años de vigencia del actual Concierto.

Sobre la base de lo anterior pasaremos a analizar el contenido del acuerdo de modificación, haciendo una breve referencia al entorno político que envuelve al mismo. El estudio de las modificaciones introducidas se puede hacer agrupándolas por bloques significativos entre los que destacan la modificación de las competencias exclusivas del Estado, la nueva concertación del Impuesto sobre Sociedades, así como la referencia cuantitativa en el Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) y la nueva redacción de las normas de gestión y procedimiento.

Como puntos obligados de referencia tenemos la valoración que merece el acuerdo y las perspectivas a corto plazo. La valoración positiva del acuerdo se debe precisar tanto en términos de margen para el ejercicio de la potestad tributaria por parte del País Vasco, como de los aspectos relativos a la exacción e inspección de los tributos. En última instancia el sistema, más simplificado, debe derivar en una menor presión fiscal indirecta para las Sociedades.

Finalmente, las perspectivas que se abren a corto y medio plazo son muy importantes. Máxime si tenemos en cuenta el proceso de cambio en el que nos encontramos en el mundo de los tributos en general y en el País Vasco en particular en relación con la imposición sobre las Sociedades.

2. EL ESTATUTO DE GERNIKA Y EL CONCIERTO

2.1. Estatuto de Gernika

Es de sobra conocido el precepto constitucional que se conforma como una referencia clave para explicar nuestro sistema propio de relaciones financieras. Efectivamente, la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 al señalar que «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales» junto con el hecho de que «la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» está apuntando el camino que va a recorrer el Estatuto y el posterior Concierto Económico en el ámbito de las relaciones financieras, especialmente las tributarias, entre el País Vasco y el Estado.

El Estatuto de Gernika dedica su Título III a la Hacienda y el Patrimonio, señalando en su artículo 40 que «para el adecuado ejercicio y financiación de sus competencias el País Vasco dispondrá de su propia Hacienda Autónoma». A partir de este elemento básico el artículo 41 va a sentar las bases del Concierto Económico, que explica el mundo de las relaciones con el Estado, y el artículo 42 va a referirse a la Hacienda General del País Vasco, señalando también las bases de las relaciones internas —entre Instituciones Comunes del País Vasco y Órganos Forales de los Territorios Históricos— en el campo de la Hacienda.

A los efectos de este trabajo nos interesa básicamente la referencia a las relaciones del País Vasco con el Estado, a que se refiere el artículo 41 del Estatuto.

El artículo 41, en su apartado primero, incorpora el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio para regular las relaciones de orden tributario entre el País Vasco y el Estado. Nótese la referencia expresa a las «relaciones de orden tributario» que pone de manifiesto una de las características del actual Concierto Económico: su especial consideración de la concertación de los tributos. No quiere esto decir que el resto de los aspectos que caracterizan

la actividad de las Haciendas no estén tratados en el Concierto, pero sí es cierto que lo están de una forma más genérica y menos detallada que lo están los aspectos tributarios.

Una vez recogido el sistema de Concierto Económico, el apartado segundo del mismo artículo 41 señala los principios y bases que deben inspirar el contenido del mismo. Estos principios se pueden ordenar en dos grandes apartados. Por un lado el referido a los tributos y, por otro, el que se refiere al Cupo. Evidentemente se trata de las dos caras de una misma moneda, por cuanto la potestad de recaudar la práctica totalidad de los tributos deviene en la necesidad de contribuir a sostener las cargas generales del Estado que no tenga asumidas la Comunidad Autónoma. Esta contribución, denominada Cupo, actúa como mecanismo de flujo financiero que cierra el modelo de concertación de los tributos.

Dentro de los principios relativos a las relaciones tributarias en un sentido estricto el Estatuto se va a referir a dos elementos, que constituirán en el Concierto los dos ejes referenciales sobre los que construir la concertación de cada tributo. Se trata del marco para el ejercicio de la potestad de regular los tributos y del modelo para la exacción de cada tributo.

El apartado 2.a) del artículo 41 señala el principio básico de que «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 para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma». También se señala que el Concierto se aprobará por Ley. En este contexto, hay que destacar con respecto a la potestad tributaria para regular los impuestos:

1. Que ésta corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos.
2. Que se debe ejercitar por las mismas atendiendo a:
 - La estructura general impositiva del Estado.
 - Las normas concretas que se pacten en el Concierto con el Estado para la coordinación, armonización fiscal y colaboración.
 - Las normas que dicte el Parlamento Vasco, a nivel interno, para la coordinación, armonización fiscal y colaboración.

Como se puede observar este último aspecto es más un elemento de construcción interna del modelo. Sin embargo, también se recogerá así de forma expresa en el Concierto Económico con el Estado.

Reconocida la potestad para regular los tributos, el apartado 2.b) del mismo artículo 41 se refiere a otro de los principios básicos, el de la exacción de los tributos, precisando que «La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección». Así pues, en este aspecto se reconoce que la capacidad exaccionadora o gestionadora, en un sentido amplio, de todos los impuestos:

- 1.º Corresponde a las Diputaciones Forales.
- 2.º Salvo en los que se integran en la Renta de Aduanas y los que se recaudan a través de Monopolios Fiscales.

3.º Se debe articular el principio de colaboración entre las Administraciones (del Estado y del País Vasco).

Estos dos principios básicos, referidos a la capacidad normativa y a la de gestión, van a impregnar el contenido del Concierto Económico en su vertiente tributaria dotándole al mismo de un componente estructural fundamental en términos generales y en los relativos a cada Impuesto, como se verá en la concertación del Impuesto sobre Sociedades.

Además del artículo 41 el Estatuto tiene una referencia determinante para comprender el posterior Concierto Económico en su Disposición Transitoria Octava, donde precisa que «El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes».

Esta referencia al Concierto alavés que estaba vigente en aquel momento —Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre— tiene un alcance importante por cuanto adquiere la categoría de principio general inspirador del nuevo Concierto. En este sentido el Concierto alavés inspirará de manera determinante la parte tributaria del nuevo Concierto, en especial en todo lo relativo a la concertación del Impuesto sobre Sociedades. Esta influencia no será tan clara en lo que respecta al mecanismo del Cupo, que de hecho se regula de forma distinta.

2.2. El Concierto Económico Actual

El Concierto Económico actual fue acordado el 29 de diciembre de 1980 por la Comisión Mixta Negociadora del Concierto y tramitado como Ley de artículo único aprobada en las Cortes Generales como Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Este Concierto, inspirado en el alavés, se estructura formalmente en dos capítulos. El Capítulo Primero se dedica a los Tributos y el Capítulo Segundo se dedica al Cupo. Se recoge así formalmente la estructura que ya venía apuntada en el Estatuto. En este sentido hay que señalar que esta estructura es la que se venía recogiendo de manera constante en los conciertos anteriores.

El Capítulo Primero se va a referir, pues, a los Tributos bajo la óptica de la doble consideración ya señalada, la de la potestad normativa y la de la potestad exaccionadora. Dentro de esta línea conductora el Concierto distinguía, en relación con los tributos, lo que son los aspectos generales de la concertación de lo que es la concertación de cada uno de los Impuestos. Los aspectos generales de la concertación definirán un marco general de referencia, que se proyecta sobre el conjunto de las relaciones tributarias con carácter básico orientador, y la concertación de cada Impuesto concretará las condiciones del ejercicio de las potestades de cada uno en el Impuesto de que se trate.

El Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981 ha sido adaptado dos veces, antes de la modificación que estamos comentando. Hay que señalar al respecto que las dos veces anteriores se trató de una adaptación del contenido del Concierto ante la circunstancia de una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, aplicándose así la previsión recogida en la Disposición Adicional Segunda del Concierto que señala que «En caso de que se

produjera una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a todos o alguno de los tributos concertados se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto a las modificaciones que hubiesen experimentado los referidos tributos».

Esta circunstancia se ha producido hasta el momento en dos ocasiones. La primera de ellas con motivo de la reforma de la imposición indirecta, al incorporarse el Impuesto sobre el Valor Añadido al sistema tributario español, lo que dio lugar al oportuno acuerdo de adaptación del Concierto. El acuerdo que recoge la concertación del I.V.A. se toma en la sesión del 27 de septiembre de 1985 de la Comisión Mixta de Cupo y se aprueba por Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido. La segunda ocasión se produce con motivo de la entrada en vigor de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que supone una reforma sustancial del sistema impositivo local del Estado, lo que llevó a adaptar el Concierto Económico en la parte relativa a las Haciendas Locales. Este segundo acuerdo de adaptación tiene lugar el 28 de diciembre de 1988 y se incorpora en la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos.

En relación con esta cuestión hay que señalar que el acuerdo alcanzado el 4 de octubre es un acuerdo de modificación del Concierto Económico, previsto en su Disposición Transitoria Segunda, y que no se trata de una adaptación, a la que se hace referencia en la Disposición Adicional Segunda. Esto es, no se ha producido una reforma sustancial en la estructura impositiva del Estado que justifique una adaptación, sino que se hace efectiva la previsión de la Disposición Transitoria Segunda, que anunciaba una previsible modificación de la concertación en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades. El acuerdo se incorpora en la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico.

2.3. Características Generales del Sistema de Concierto

Del análisis de los principios básicos recogidos en el Estatuto y que luego tendrán su oportuna plasmación en el Concierto Económico actual se deducen las características generales de este sistema específico de regulación de las relaciones de orden financiero entre dos ámbitos de potestades. Estas características, las más significativas, ayudan a situar el marco de las relaciones entre el País Vasco y el Estado y determinan la evolución de la aplicación del Concierto, poniéndose también de manifiesto en la actual modificación. Son las siguientes:

- *Sistema paccionado*. Se trata de un sistema que recoge el pacto entre dos ámbitos institucionales, cada uno con sus potestades, que acuerdan convenir o concertar unas reglas de actuación para el ejercicio de su propia actividad en aras a lograr una adecuada realización de la misma. Este pacto se traduce en cada caso en el oportuno acuerdo de una Comisión Mixta País Vasco-Estado, de carácter paritario, que con posterioridad se incorpora en una Ley de artículo único. Este aspecto característico

del sistema se refleja de manera plena en el acuerdo de modificación del Concierto tomado en el seno de la Comisión Mixta de Cupo el pasado 4 de octubre de 1990.

- *Potestad normativa tributaria.* Lo que significa la potestad de las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos para establecer, man-tener y regular el régimen tributario de los impuestos, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado y a las reglas de armonización con el Estado que se recogen en el propio Concierto. Así la modificación de la concertación del Impuesto sobre Sociedades tiene un referente de indudable importancia en este aspecto, configurándose de hecho un ejercicio más autónomo de la potestad tributaria en el Impuesto.

- *Autonomía de gestión tributaria.* Supone que la exacción y gestión tributaria en todas sus fases corresponde a las Diputaciones Forales, en el ejercicio de sus propias competencias, que se ejercita en base a los puntos de conexión establecidos en cada tributo. Este aspecto constituye también uno de los fundamentos en la modificación del Concierto en relación con el Impuesto sobre Sociedades, mejorándose de manera clara las fórmulas concretas de exacción del Impuesto y articulándose un espacio más amplio para el ejercicio de la función inspectora por parte de las Diputaciones Forales.

- *Riesgo Unilateral.* El sistema de Concierto, en especial en su vertiente de Cupo, establece un modelo de contribución al sostenimiento de las Cargas Generales del Estado en base a la evolución de éstas, independientemente del nivel de recaudación mayor o menor obtenido en el País Vasco. Esto hace que cualquier modificación de la concertación de un Impuesto deba también observarse desde el impacto recaudatorio resultante de los nuevos puntos de conexión pactados. Este aspecto también ha sido importante a la hora de modificar la concertación del Impuesto sobre Sociedades, pudiéndose inferir un resultado recaudatorio neutro a nivel del País Vasco en relación con la situación anterior.

3. ASPECTOS GENERALES DE LA CONCERTACIÓN

Es importante establecer una referencia a los aspectos generales de la concertación recogida actualmente en el Concierto porque en parte se van a ver afectados por la última modificación, en especial en el ámbito de las competencias exclusivas del Estado. Al hablar de los aspectos generales de la con-certación nos estamos refiriendo a tres elementos básicos: las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco, las competencias exclusivas del Estado y los principios generales del Sistema Tributario de los Territorios Históricos.

3.1. Competencias de los Territorios Históricos del País Vasco

En la misma línea de lo señalado en el Estatuto se configuran los dos ámbitos de referencia tributario, la potestad normativa y la potestad exaccionadora. Así, el artículo segundo se refiere en los mismos términos que lo hizo

el Estatuto, precisando su alcance, a que «Las Instituciones Competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que se integran en la Renta de Aduanas, los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes, cuya regulación es competencia del Estado». Se trata pues del reconocimiento de la potestad para regular los impuestos con las limitaciones ya conocidas, las del artículo 41 y las de la Disposición Transitoria Octava del Estatuto.

Una vez recogida la potestad normativa, el mismo artículo segundo del Concierto se refiere a la gestión y exacción de los impuestos señalando que «La exacción, gestión, liquidación inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el Sistema Tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales». En este sentido la Disposición Adicional Quinta del Concierto contempla el alcance de esta expresión al señalar que «Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado». Se puede apreciar así la plenitud de esta potestad de las Diputaciones Forales.

3.2. Competencias Exclusivas del Estado

A partir del reconocimiento de las potestades de los Territorios Históricos el Concierto Económico establece, en su artículo seis el conjunto de las competencias que por referencia a las anteriores deben considerarse reservadas al Estado de manera exclusiva.

En primer lugar nos encontramos, como es natural a la vista del punto anterior, con que corresponde en exclusiva al Estado la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes. Esta competencia abarca la potestad normativa y la de gestión en todas sus fases.

En segundo lugar hay que referirse al caso de la tributación de los que conforme al ordenamiento tributario del Estado no sean residentes en territorio español. Así, corresponde al Estado la gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que no sea residente en territorio español. Esta competencia exclusiva tiene una excepción: será competencia de la Diputación Foral que corresponda cuando el sujeto pasivo sea un residente en el extranjero que conserve la condición política de vasco con arreglo al artículo 7 del Estatuto.

A continuación se establecen otros dos aspectos como competencias exclusivas del Estado que han sido suprimidos como tales en la modificación del Concierto, dado que no tenían un encaje apropiado en este apartado y necesitaban, por otra parte, de una mayor precisión. Se trata del régimen tributario de asociaciones y uniones temporales de empresas así como de las concentraciones de empresas cuando superen el ámbito territorial del País Vasco y del régimen tributario del beneficio consolidado de los grupos de sociedades cuando superen el ámbito territorial del País Vasco. En ambos casos se asignaba el régimen tributario como competencia exclusiva del Estado. En este sentido se

produce una falta clara de precisión con respecto al alcance de la expresión «régimen tributario». ¿Se trata exclusivamente de normativa tributaria o alcanza también a la exacción y gestión tributaria? La posición del País Vasco reconoce el alcance del término «régimen tributario» como normativa tributaria a aplicar, pero en ningún caso también como la exacción y gestión. Sobre esta cuestión ha habido conflictos ante los Tribunales.

Con el paso del tiempo los procesos de consolidación de grupos de sociedades, así como los procesos de fusión y escisión de empresas han ido adquiriendo una importancia no solo cualitativa, sino cuantitativa. Por otra parte el futuro presenta un panorama en el que este tipo de procesos van a estar a la orden del día en el marco de una economía cada vez más abierta. Por todo ello tiene especial importancia la clarificación y precisión de la concertación de la imposición en este campo, que está evidentemente ligada a la concertación del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, dentro de las competencias exclusivas del Estado se reconoce la alta inspección de la aplicación del Concierto Económico, si bien no ha tenido ningún desarrollo en la práctica.

3.3. Principios Generales del Sistema Tributario de los Territorios Históricos

Una vez definidos los principios básicos que sustentan la concertación de los tributos y antes de pasar a concretar las fórmulas expresas de concertación de cada Impuesto, el Concierto Económico recoge unos principios generales que van a respetar los Sistemas Tributarios que establezcan los Territorios Históricos. Son como un marco general que se concierta en relación con el conjunto de los tributos. No son de aplicación concreta. Son líneas básicas de referencia para el posterior ejercicio de la concertación de cada tributo.

Estos principios generales, inspiradores de la concertación, se pueden agrupar en los siguientes apartados:

- Respeto al principio constitucional de solidaridad.
- Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos.

Los tres primeros principios se explican por sí solos y responden a aspectos ya recogidos en el propio Estatuto, lo mismo que el último de los principios que venía recogido en el Estatuto y tiene una evidente proyección interna que no es el momento de analizar. El cuarto apartado de principios generales, el que se refiere a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, se articula en una serie de principios más puntuales —aunque generales— que también van a ser de interés para valorar la modificación de la concertación en el Impuesto sobre Sociedades.

Estos principios generales de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se pueden agrupar y presentar de la siguiente forma:

a) En relación con el ejercicio de la autonomía normativa:

— Se aplicará la Ley General Tributaria, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo establecido específicamente en el Concierto.

— Se exigirán iguales tipos de retención del I.R.P.F. y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.

— Se adoptará idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios de valoración en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

— Se aplicarán normas tributarias iguales al Estado a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.

— Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

— Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

b) En relación con el ejercicio de la autonomía en la gestión tributaria:

— Principio de colaboración entre Instituciones.

— Intercambio de información a través de los centros de proceso de datos.

— Preparación de planes de inspección conjuntos.

— Comunicación de las iniciativas normativas.

c) En relación con el principio de unidad de mercado:

— No se puede menoscabar las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.

— Atender los principios de la política económica general.

— No adoptar medidas fiscales de fomento de inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos.

— No conceder amnistías tributarias.

— No establecer privilegios de carácter fiscal.

— Aplicar las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que se apliquen por el Estado en territorio común.

d) En relación con la recaudación, la presión fiscal en Euskadi no puede ser inferior a la existente en territorio común.

Como se puede apreciar estos principios tienen un carácter general que pretende definir un marco de referencias en grandes líneas. Es importante conocerlos no tanto por su aplicación directa —tarea ciertamente difícil—, sino para situar el conjunto de las reglas que forman la concertación de cada tributo. Especial importancia adquieren en este contexto en relación con la concertación del Impuesto sobre Sociedades.

4. LA CONCERTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ANTES DE LA MODIFICACIÓN

En relación con la concertación específica de este Impuesto, tal y como se encontraba antes de la modificación, es interesante analizar los aspectos más significativos de la misma, pero también incorporar la reflexión de la fórmula de concertación que tenían establecida entre Navarra y el Estado por la problemática derivada de la falta de homogeneidad entre ambas fórmulas. Por

último, es fundamental valorar los resultados de la experiencia acumulada después de diez años de aplicación de un determinado sistema, así como la experiencia aportada por la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.1. Aspectos más significativos de la concertación

Desde el punto de vista de la potestad normativa el Impuesto sobre Sociedades tenía la consideración de tributo concertado de normativa autónoma para las sociedades que operasen exclusivamente en territorio vasco y de tributo concertado de normativa común para el resto (Artículo 17). Una sociedad opera exclusivamente en uno u otro territorio cuando en uno u otro radican la totalidad de las instalaciones. Este criterio general para determinar el concepto de «operar exclusivamente» tiene una excepción en el caso de sociedades dedicadas a negocios comerciales, de servicios o de ejecución de obras. En estos casos no operaría exclusivamente en un territorio, aún teniendo todas las instalaciones radicadas en el mismo, cuando realizase en el otro territorio más del 35% del total de las operaciones.

Como se puede apreciar el ámbito de proyección de la normativa autónoma quedaba ciertamente limitado a un número de empresas, si bien el ejercicio de la potestad normativa para esos casos era pleno, pues no se incorporaba ninguna regla de armonización al respecto.

En lo que se refiere a la competencia para la exacción del Impuesto (Artículo 18) las sociedades que operaban exclusivamente en territorio vasco tributaban íntegramente a las Diputaciones Forales y las que operaban exclusivamente en territorio común lo hacían a la Administración del Estado. En los casos en que una sociedad operase en territorio común y vasco tributaba a ambas Administraciones con arreglo a la cifra relativa de negocios. Se incorpora así el concepto de cifra relativa de negocios para estimar la parte que corresponde a territorio común y a territorio vasco. En todo caso, la Banca Oficial Estatal, Sociedades Concesionarias de Monopolios y Entidades extranjeras tributan exclusivamente a la Administración del Estado, reconociéndose la oportuna compensación financiera en el Cupo.

Para determinar la cifra relativa de negocios (Artículo 19) se distinguían diferentes sectores o tipos de actividad y se adoptaba en cada caso una modulación diferente. En términos generales, la cifra relativa se calculaba con las proporciones siguientes:

— Empresas fabriles e industriales, así como explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas:

65% se asigna a la fabricación (según valor contable de las instalaciones e inmovilizaciones fabriles en cada territorio).

35% en función de las ventas en cada territorio.

— Empresas comerciales, de servicios, de instalación, montajes, construcción o ejecución de obras y otras no especificadas:

35% se asigna al territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

65% en proporción a las ventas, ingresos o volumen de obras efectuadas en uno u otro territorio.

— Empresas de producción y distribución de energía eléctrica:

25% se asigna al territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. 40% en base al valor de las instalaciones en cada territorio. 35% en proporción a las ventas o ingresos.

— Entidades o Instituciones de carácter financiero o crediticio:

En proporción al importe del promedio de las operaciones activas y pasivas que realicen en cada territorio.

— Entidades de seguros, de inversión mobiliaria y sociedades de garantía recíproca:

35% en función del territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

65% en proporción al volumen de negocios atendiendo, en general, al domicilio fiscal del asegurado, accionista o socio.

— Empresas pesqueras y entidades de navegación marítima y aérea:

20% al territorio en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

40% según el volumen de operaciones que corresponde a los desembarcos de las capturas en cada territorio para las empresas pesqueras y según los pasajes, fletes y arrendamientos contratados en el resto.

40% según el valor contable de los buques que estén matriculados en cada territorio.

— Empresas explotadoras de vías de peaje:

En base al volumen de facturación que corresponde a los tramos de vías que radican en cada territorio.

— Empresas con dos o más actividades de las señaladas:

Se determina el porcentaje que corresponde a cada actividad en proporción al volumen total de operaciones y después se aplican las reglas respectivas.

Para asignar la cifra relativa de negocios que correspondía a cada Sociedad se debía acordar entre el Órgano de Relación de la Comunidad Autónoma del País Vasco (integrado por un representante del Gobierno Vasco y uno por cada una de las Diputaciones Forales) y la Delegación de Hacienda Especial en el País Vasco, previo expediente que se instruirá trienalmente para cada empresa.

Este sistema de imputación, según la cifra relativa de negocios, está recogido del sistema que estaba vigente en el concierto alavés, aprobado por Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, que en el artículo 11 establecía las normas de concertación para el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas. Como ya señalaba el Estatuto en su Disposición Transitoria Octava, el Concierto Económico actual debía inspirarse en el contenido material del alavés. En este caso el sistema incorporado responde plenamente a esta previsión estatutaria.

No obstante recogerse un sistema de estas características, ya en el momento de acordar el Concierto se incorporó una previsión que ponía de manifiesto la necesidad de reflexionar sobre esta cuestión en concreto, a la vista de la aplicación de la misma. Así, la Disposición Transitoria Segunda del Concierto señalaba que «Transcurridos cuatro años desde la entrada en vigor del presente Concierto, ambas Administraciones someterán a examen y modificación, en su

caso, los conceptos, criterios y porcentajes establecidos en su artículo 19 para la determinación de la cifra relativa de negocios». Esta previsión es la que ha dado la cobertura directa para la modificación del Concierto.

En cuanto a la declaración, los sujetos pasivos sometidos a tributación en los dos territorios debían presentar la documentación en las Diputaciones Forales y en la Delegación de Hacienda que correspondía a su domicilio fiscal, realizando los ingresos que procedían en base a la cifra relativa de negocios. Por otro lado, la comprobación e investigación de las sociedades que debían tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales se realizaba en éstas, las que debían tributar exclusivamente al Estado se realizaba por éste y cuando se trataba de sociedades en régimen de cifra relativa de negocios se realizaba por ambas Administraciones.

Finalmente, la concertación del Impuesto sobre Sociedades recogía las reglas para la liquidación del Impuesto en el caso de Sociedades en régimen de cifra relativa de negocios, las relativas a infracciones tributarias en materia de cifra relativa y a las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

4.2. Las condiciones de la concertación entre el Estado y Navarra

En relación con la situación de la concertación del Impuesto sobre Sociedades entre el País Vasco y el Estado hay que tener en cuenta la situación existente entre Navarra y el Estado. No olvidemos que la fórmula de concertación entre el Estado y el País Vasco hace abstracción del otro territorio foral —Navarra, en este caso—, teniendo la consideración de territorio común. Otro tanto ocurre con la concertación entre el Estado y Navarra con respecto al País Vasco. Por otra parte, no existe de momento una concertación entre el País Vasco y Navarra, por lo que en la práctica los puntos de contacto entre estos territorios deben evaluarse a la vista del tratamiento que cada uno de ellos tiene con un tercero, el Estado.

En este contexto, antes de la modificación del Concierto y de la aprobación del Convenio entre el Estado y Navarra, se producía la circunstancia de que las fórmulas de concertación en el Impuesto sobre Sociedades no eran las mismas, de hecho eran muy diferentes, con lo que se producían desajustes muy graves a la hora de conectar la potestad normativa y la potestad de gestión tributaria entre los territorios concertados o convenidos.

Sin ánimo de entrar en un análisis detallado de las normas de concertación entre Navarra y el Estado antes del nuevo Convenio, conviene apuntar con carácter muy general que en relación con el Impuesto sobre Sociedades la definición del marco de potestad normativa y los puntos de conexión para la exacción del Impuesto eran muy diferentes. Así, tributaban exclusivamente a la Diputación Foral de Navarra las sociedades domiciliadas en Navarra que reuniesen el primero y uno de los dos últimos requisitos siguientes:

1.º Que la mayoría del capital desembolsado pertenezca a persona de condición navarra.

2.º Que la mayoría de los negocios de la empresa se realicen dentro de Navarra. Entendiéndose que las operaciones o negocios de la empresa se realizan en Navarra cuando los productos de su tráfico se destinen al uso o consumo en territorio navarro y, en cuanto a los servicios u obras que constituyan su actividad, se presten o efectúen en suelo navarro.

3.º Que estén en territorio navarro la mayoría de las inmovilizaciones de la Sociedad.

También tributaban exclusivamente a la Diputación cuando la cifra de capital perteneciente a personas de condición navarra excediese del 65% si además tenían en Navarra el 20% de sus negocios o el 30% de sus inmovilizaciones. Por último, las Sociedades domiciliadas en Navarra antes del 1 de enero de 1927 que reuniesen alguno de los tres requisitos enumerados anteriormente tributaban exclusivamente a la Diputación.

Las Sociedades que no reuniesen o dejasen de reunir las condiciones previstas anteriormente tributaban al Estado y a la Diputación con arreglo a la cifra relativa de sus negocios atribuibles a uno y otro territorio. Señalar que con respecto a las sociedades domiciliadas en territorio común quedaban sujetas íntegramente al régimen del Estado, tributando a la Administración del Estado por la totalidad del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando realizasen negocios en Navarra.

4.3. Las razones de la experiencia acumulada

Con el paso del tiempo se fueron constatando las dificultades de aplicación del sistema de cifra relativa de negocios, a las que había que añadir la diferente concertación entre Navarra y el Estado. Efectivamente, se puso de manifiesto la pertinencia de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda del Concierto en el sentido de examinar y revisar, en su caso, esta cuestión.

A las propias dificultades —sobre todo para el contribuyente— derivadas de la complejidad del sistema de determinación de la cifra relativa de negocios había que añadir la discusión que surge entre el País Vasco y el Estado a la hora de aplicar el criterio de imputación de las ventas. Discusión que se plantea ya en el primer año de aplicación del Concierto.

El País Vasco sostiene que el criterio para imputar las ventas a uno u otro territorio es el criterio de origen; esto es la venta se efectúa en el lugar desde donde sale la mercancía con destino al adquirente. Este criterio de origen es absolutamente coherente con el marco de relaciones financieras establecido y en especial con la configuración del propio sistema de Cupo. Frente a este criterio la Administración del Estado sostenía un criterio de destino o de mercado abastecido para imputar las ventas, criterio que como hemos visto se aplicaba en el caso navarro, si bien no tenía coherencia con la propia articulación del Concierto entre el Estado y el País Vasco.

Las discrepancias entre las partes se traducen en la falta de acuerdo entre el Órgano de Relación y la Delegación de Hacienda Especial a la hora de fijar la cifra relativa de negocios de las empresas. Esta situación era por sí misma difícilmente sostenible y tenía repercusiones negativas sobre el contribuyente.

Otro aspecto importante que vino a añadir una razón más para la modificación de la concertación del Impuesto sobre Sociedades viene de la mano de la adaptación del Concierto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta modificación incorporó para el I.V.A. un sistema de atribución según el volumen de operaciones que imputaba la tributación con un criterio de origen y con una formulación más simplificada.

Este sistema utilizado para el I.V.A., a partir de 1986, añade una variante más a la forma de tributar de las sociedades, lo que dificulta la actuación del contribuyente. Sin embargo, a la vista de la experiencia positiva acumulada en

el mismo, se configura como un elemento referencial básico para la modificación del sistema de cifra relativa de negocios.

5. ACUERDO DE MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO, DEL 4 DE OCTUBRE DE 1990

5.1. El entorno del Acuerdo de Modificación

En este contexto se sitúa el acuerdo de Modificación del Concierto adoptado en la Comisión Mixta de Cupo el 4 de octubre de 1990. El acuerdo de modificación del Concierto se basa en la previsión recogida en la Disposición Transitoria Segunda del Concierto, a la que ya nos hemos referido.

Como hemos tenido oportunidad de constatar, el paso del tiempo había puesto de manifiesto la necesidad de articular un sistema de concertación para el Impuesto sobre Sociedades diferente al de cifra relativa de negocios y en la línea del I.V.A., que había mostrado sus potencialidades y su mayor facilidad en la aplicación. Por otra parte suponía la consolidación del criterio de origen a la hora de imputar las ventas.

Un condicionante adicional al tema, tanto de orden técnico como de orden político, era la necesidad de configurar sistemas equivalentes en el Concierto entre el País Vasco y el Estado y el Convenio entre Navarra y el Estado. Convenio navarro que estaba en negociación con una intensificación de la misma en los años 1989 y finalmente 1990.

Además de lo relativo a la concertación del Impuesto sobre Sociedades se daba una situación conflictiva, que había que superar, en lo relativo al régimen tributario de los grupos consolidados y de los procesos de fusión y escisión de empresas. Finalmente, la cifra de referencia de 200 millones pactada en el I.V.A. para articular los puntos de conexión se había quedado un poco baja, sin que existiese una formulación legal expresa para su actualización.

Sobre estas bases se aborda un proceso de negociación que culmina con el acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo de 4 octubre. En lo que respecta al Convenio navarro el acuerdo entre Navarra y el Estado se alcanza el 31 de julio, si bien se refiere al Convenio en su globalidad y no a una modificación puntual del mismo.

Para analizar las modificaciones introducidas en el Concierto, independientemente de ofrecer el cuadro general de los artículos afectados, conviene distinguir diferentes bloques. Así, se producen modificaciones en el apartado de competencias exclusivas del Estado, en la concertación del Impuesto sobre Sociedades, en la concertación del I.V.A., en la concertación de las normas de gestión y procedimiento y una serie de modificaciones puntuales en conexión con las anteriores.

5.2. Cuadro general de modificaciones introducidas

El conjunto de artículos que se ven afectados por la modificación del Concierto son los que se señalan a continuación, apuntando el concepto al que se refiere una vez modificados y la característica de modificación en la que mejor encajan.

Artículo	Concepto	Características
5.º, apartado 1	Principios de colaboración.	Por referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones (en vez de cifra relativa de negocios).
6.º	Competencias Exclusivas del Estado.	Competencias Exclusivas del Estado.
8.º	Entidades en régimen de imputación y atribución de rendimientos.	Mejora en la redacción y referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones.
10.º, norma Primera	Retenciones en la fuente por rendimientos de trabajo.	Por referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones.
12.º, norma 1, apartado a)	Retenciones en la fuente por rendimientos del capital mobiliario.	Por referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones.
17.º	Normativa aplicable.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
18.º	Exacción del Impuesto.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
19.º	Operaciones en uno u otro territorio.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
20.º	Lugar de realización de las operaciones.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
21.º	Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
22.º	Inspección.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
23.º	Pago a cuenta del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
24.º	Retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
25.º	Régimen tributario de las Agrupaciones, Uniones Temporales y Grupos de Sociedades.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades.
28.º, apartado tres	Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido.	Concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido.
35.º	Delito Fiscal.	Concertación de las normas de gestión y procedimiento.
36.º	Cambios de residencia y de domicilio fiscal.	Concertación de las normas de gestión y procedimiento.
37.º	Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos.	Concertación de las normas de gestión y procedimiento.

Artículo	Concepto	Características
38.º	Fusiones y escisiones de empresas.	Concertación de las normas de gestión y procedimiento.
39.º, apartado 1	Junta Arbitral.	Por referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones.
52.º, apartado 1	Compensaciones.	Por referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones.
Disposición Adicional Séptima.	Mecanismo actualización cifra de volumen de operaciones.	Concertación del Impuesto sobre Sociedades (y del I.V.A.).
Disposición Transitoria Segunda.	Examen y modificación, en su caso, del sistema de volumen de operaciones.	Por referencia al nuevo sistema de volumen de operaciones.
Disposición Final Tercera.	Mecanismo de mantenimiento del derecho a exigir deudas devengadas con anterioridad.	Adaptación técnica.

5.3. Modificación de las Competencias Exclusivas del Estado

La modificación en lo que se refiere a las competencias exclusivas del Estado viene reflejada en el nuevo artículo 6.º del cual han desaparecido como competencias exclusivas del Estado el régimen tributario de las Asociaciones y uniones temporales de empresas y de las concentraciones de empresas, cuando superen el ámbito territorial del País Vasco, así como el régimen tributario del beneficio consolidado de los grupos de sociedades, cuando éstos superen el ámbito territorial del País Vasco. También se hace una mera adaptación en la Segunda de las competencias exclusivas que quedan como tales.

El tratamiento de estas materias, a partir de la modificación, se recoge en el artículo 25, dentro de la concertación del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 38, en el apartado de normas de gestión y procedimiento.

En cualquier caso, como veremos más adelante, supone un avance importante en cuanto a la clarificación de la cuestión —sobre todo en lo que se refiere a los grupos consolidados— y a la amplitud del marco competencial, en especial en lo que se refiere al régimen tributario aplicable a las fusiones y escisiones de empresas.

5.4. Modificación de la concertación del Impuesto sobre Sociedades

De una manera directa la modificación de las reglas de concertación en el Impuesto sobre Sociedades afecta a la redacción de los artículos 17 a 25, ambos inclusive, aunque también afectará a otros por conexión con éstos. En cualquier caso la modificación del sistema de cifra relativa de negocios no afecta exclusivamente a la forma, más o menos simplificada, de exaccionar el Impuesto por cada una de las Administraciones afectadas, sino que tendrá una repercusión fundamental en la amplitud del espacio empresarial sobre el que se proyectará en adelante la normativa autónoma.

Esta modificación venía ya prevista en la Disposición Transitoria Segunda del Concerto, tal y como hemos señalado. A la hora de enjuiciar o valorar el

alcance de la modificación se volverá a plantear la doble referencia de la potestad normativa y de la potestad de gestión. Conviene recordar también al respecto que la formulación del nuevo sistema se inspira de manera directa en los puntos de conexión articulados en la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el articulado se incorporan nuevos criterios para determinar la exacción del Impuesto que se sustentan en la idea de la dimensión de la Sociedad a través del volumen de operaciones y el lugar en que se realicen las mismas. Este esquema, recogido del I.V.A., se articulaba en base a un volumen de operaciones de 200 millones de ptas., como representativo del límite de actividad de las pequeñas empresas. En esta modificación la cuantía de referencia se sitúa en los 300 millones de ptas.

En relación con el nuevo sistema se incorporan una serie de nuevos conceptos como «tributar exclusivamente», «volumen de operaciones», «operaciones en uno u otro territorio», «lugar de realización de las operaciones», etc., en vez de los que se incorporaron en su momento como «cifra relativa de negocios», «radicación de las instalaciones», etc..

Las modificaciones incorporadas en los artículos 17 a 25 se pueden agrupar de la siguiente manera:

- Delimitación de la normativa aplicable (artículo 17).
- Puntos de conexión para la exacción del Impuesto (artículos 18 y 19).
- Normas de gestión e inspección para la tributación (artículos 20, 21, 22, 23 y 24).
- Normas para la tributación de las Agrupaciones, Uniones Temporales y Grupos de Sociedades (artículo 25).

En lo que se refiere a la *delimitación de la normativa aplicable* la modificación sobre la situación anterior es ciertamente importante, ya que supone ampliar de manera muy significativa el espacio empresarial sobre el que se proyectará la normativa autónoma. Así, el artículo 17 tiene dos apartados para precisar el alcance del ejercicio de la potestad tributaria.

En una primera instancia el Impuesto sobre Sociedades queda definido como un tributo concertado de normativa autónoma para las entidades que tributan exclusivamente a las Diputaciones Forales del País Vasco, con arreglo a los criterios señalados en el artículo 18, y como un tributo concertado de normativa común en los demás casos. Si tenemos en cuenta el artículo 18 veremos que será tributo concertado de normativa autónoma para las entidades siguientes:

- Las que tengan el domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 300 millones de ptas.
- Las que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior supere los 300 millones de ptas. y opere exclusivamente en territorio vasco, cualquiera que sea el lugar en que tengan el domicilio fiscal.

No obstante lo anterior, para las demás Entidades, que según el artículo 18 no tributan exclusivamente en el País Vasco sino que tributan conjuntamente a ambas Administraciones, también será un tributo concertado de normativa autónoma siempre que tengan el domicilio fiscal en el País Vasco y no realicen en territorio común el 75% o más de sus operaciones totales.

En el Cuadro n.º 1 se recoge de forma visual la concreción de las reglas para el ejercicio de la potestad tributaria, la exacción del Impuesto y la Inspección del mismo.

El artículo 18 va a referirse a la *Administración competente para la exacción* del Impuesto, para lo cual habrá que tener en cuenta el volumen de operaciones de la Entidad (las realizadas en el ejercicio anterior), el domicilio fiscal y el lugar de realización de las operaciones. En base a estos tres elementos se determinará la exacción del Impuesto.

En el caso de que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior sea menor o igual de 300 millones de ptas. la Administración competente será la del lugar del domicilio fiscal, de manera que en este caso cuando la Entidad tenga el domicilio fiscal en el País Vasco tributará exclusivamente a las Diputaciones Forales.

Cuando el volumen de operaciones en el ejercicio anterior sea superior a los 300 millones de ptas. hay que preguntarse por el lugar de realización de las operaciones, pudiéndose dar los dos casos siguientes (Ver también cuadro n.º1):

— Que la Entidad opere exclusivamente en el País Vasco, en cuyo caso tributará exclusivamente a las Diputaciones Forales, con independencia del lugar del domicilio fiscal. Si operase exclusivamente en territorio común tributaría exclusivamente a la Administración del Estado.

CUADRO N.º 1

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES NORMATIVA, EXACCIÓN E INSPECCIÓN

	Domicilio Fiscal	Vol. Total Operaciones	% Operaciones en		Normativa e Inspección	Exacción
			P.V.	T.C.		
Tributan Exclusivamente	País Vasco	≤300 millones	100%	—	P.V.	P.V.
		≤300 milones	—	100%	P.V.	P.V.
		≤300 milones	50%	50%	P.V.	P.V.
Tributan Exclusivamente	T. Común	≤300 millones	100%	—	T.C.	T.C.
		≤300 milones	—	100%	T.C.	T.C.
		≤300 milones	50%	50%	T.C.	T.C.
Tributan Exclusivamente	País Vasco	>300 millones	100%	—	P.V.	P.V.
	País Vasco	>300 milones	—	100%	T.C.	T.C.
Tributan Conjuntamente	País Vasco	>300 millones	50%	50%	P.V.	P.V./T.C.
	País Vasco	>300 milones	25%	75% o más	T.C.	P.V./T.C.
Tributan Exclusivamente	T. Común	>300 millones	100%	—	P.V.	P.V.
	T. Común	>300 milones	—	100%	T.C.	T.C.
Tributan Conjuntamente	T. Común	>300 millones	50%	50%	T.C.	T.C./P.V.
	T. Común	>300 milones	75% o más	25%	T.C.	T.C./P.V.

P.V. = País Vasco.

T.C. = Territorio Común.

— Que la Entidad opere en ambos territorios, común y vasco, en cuyo caso deberá tributar conjuntamente a ambas Administraciones, con independencia del domicilio fiscal. En estos casos la tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

Existe una excepción a lo señalado que se refiere a la Banca Oficial estatal, las Sociedades Concesionarias de Monopolios del Estado y las Entidades extranjeras que tributarán exclusivamente a la Administración del Estado, aunque operen en ambos territorios, sin perjuicio de la oportuna compensación a efectos de señalamiento del Cupo.

También hay que apuntar que en el caso de que una Entidad inicie su actividad dentro del ejercicio se tomarán como referencia para el volumen de operaciones y el lugar de realización de las mismas las que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar, elevando al año dichas estimaciones.

Finalmente, se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el I.V.A. y el recargo equivalente, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en su actividad.

Para determinar que un sujeto pasivo *opera en uno u otro territorio*, esto es, el lugar de realización de las operaciones se estará a la realización en uno u otro territorio de entrega de bienes o prestaciones de servicios (Artículo 18), según los criterios que se recogen en el artículo 19. En todo caso, tienen la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones así definidas en la legislación que regula el I.V.A.

El artículo 20 se refiere al *lugar de realización de las operaciones* estableciendo los criterios para localizar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el País Vasco. Se recogen los mismos criterios que los establecidos para el I.V.A. y se distinguen por un lado las entregas de bienes y por otro las prestaciones de Servicios. En todos los casos, tal y como hemos señalado con anterioridad, se incorpora un criterio de origen para imputar las operaciones, superando uno de los problemas que planteaba la concertación anterior.

Dentro del apartado de entrega de bienes hay que tener en cuenta diferentes casos, de manera que se considerarán realizadas en el País Vasco:

— Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien realiza la entrega cuando los centros fabriles o de transformación estén situados en el País Vasco.

— Las entregas de bienes con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco cuando los trabajos de preparación y fabricación se realicen en el País Vasco y el coste de la instalación o montaje no exceda del 15% del total de la contraprestación.

— Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

— Las demás entregas de bienes muebles corporales (no transformados o fabricados) cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Si para la puesta a disposición deben ser objeto

de transporte, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren al iniciarse la expedición.

— Las entregas de bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos, cuando estén situados los bienes en territorio vasco.

En lo que respecta a las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el País Vasco cuando se efectúen desde dicho territorio; con la posible excepción de las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, en cuyo caso se aplica el criterio de la radicación de los mismos.

No obstante los criterios generales expuestos para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que realicen sujetos pasivos con domicilio fiscal en el mismo referidas a:

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

— Servicios de transporte, incluido de mudanza, remolque y grúa.

— Arrendamientos de medio de transporte.

Asimismo, en los casos en que con arreglo a los criterios anteriores las operaciones se realicen en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

Por último, las Entidades que realicen operaciones no previstas entre las entregas de bienes y prestaciones de servicios tributarán a la Administración del territorio en que tengan el domicilio fiscal.

En relación con la gestión del Impuesto en los casos de tributación conjunta a ambas Administraciones (Artículo 21), las diferencias con el sistema anterior para los casos en que no opere la Entidad exclusivamente en un territorio son exclusivamente de orden formal, sustituyendo el concepto de cifra relativa de negocios por el nuevo de volumen de operaciones. En cuanto a la imputación del Impuesto a cada Administración, el resultado de las liquidaciones se imputará en proporción al volumen de operaciones realizadas en uno u otro territorio. En cuanto a las declaraciones-liquidaciones los sujetos pasivos las presentarán con la documentación pertinente en la Delegación de Hacienda correspondiente y en la Diputación Foral de cada territorio en los que opere. Las devoluciones se efectuarán por las Administraciones respectivas en la proporción que les corresponda a cada una.

El artículo 22 recoge las reglas de concertación relativas a la Inspección del Impuesto sobre Sociedades y tienen gran importancia por cuanto supone una ampliación del ámbito de actuación del País Vasco en esta materia. El tema se plantea a dos niveles. Primero, en relación con los casos de tributación exclusiva a una Administración. En segundo lugar, los casos de tributación conjunta.

En cuando a las actuaciones inspectoras relativas a los casos de tributación exclusiva a una u otra Administración, corresponde realizarlas a la Inspección de tributos de cada una de ellas.

En lo relativo a las actuaciones inspectoras en los casos de tributación conjunta a ambas Administraciones conviene distinguir tres aspectos importantes:

la atribución de competencias para la inspección, la normativa aplicable en las actuaciones inspectoras y la validez de dichas actuaciones.

La atribución de las competencias inspectoras en el caso de la tributación conjunta responde a las siguientes reglas:

— Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección la realizarán los órganos de la Administración del Estado.

— Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio vasco, la inspección la realizarán los órganos de la Diputación Foral correspondiente, sin perjuicio de la colaboración con el Estado. Ahora bien, si el sujeto pasivo realiza en territorio común el 75% o más del total de sus operaciones, la inspección corresponderá a la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración con las Diputaciones Forales.

Como se puede apreciar, el ámbito de atribución de competencias en relación con la Inspección coincide con el de la potestad normativa y supone también una ampliación del espacio sobre el que proyectar la potestad tributaria del País Vasco (ver Cuadro n.º 1). También supone una regla básica de cohesión interna identificando la Administración que inspecciona con la Administración que ha regulado el Impuesto, lo que deriva, a su vez, en una mayor seguridad jurídica para el contribuyente. Esto se completa con el hecho de que la normativa a aplicar en las actuaciones inspectoras es la de la Administración competente para la inspección.

Por último, en este apartado de la Inspección es importante señalar que la Inspección realizada por la Administración competente queda cerrada en relación con todas las Administraciones posibles afectadas para la exacción del Impuesto, de manera que la deuda a ingresar o cantidad a devolver que pudiese resultar y que corresponda a ambas Administraciones deriva en el cobro o el pago correspondiente por parte de la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que luego procedan entre las Administraciones.

Todo lo relativo a la Inspección se debe entender sin perjuicio de las competencias comprobadoras e investigadoras que corresponden a las Diputaciones Forales dentro de su territorio, sin que estas actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas que hayan sido practicadas. También hay que indicar que las proporciones fijadas en las comprobaciones por las Administraciones surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que se acuerden entre ambas Administraciones con carácter definitivo.

El artículo 23 se refiere al pago a cuenta del Impuesto en los *supuestos de tributación a ambas Administraciones* estableciéndose para estos casos de tributación conjunta que el pago a cuenta del Impuesto se realizará en ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el período impositivo que proceda en cada caso. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que le corresponda.

En el artículo 24 se recoge que en relación con las *retenciones en la fuente o ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades* se aplicarán los mismos criterios que los establecidos para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El régimen tributario de las Agrupaciones, Uniones Temporales y Grupos de Sociedades se recoge en el artículo 25, en cuanto a las normas de concertación, habiéndose eliminado del apartado de competencias exclusivas del Estado. La regulación de este artículo se refiere en primer lugar al régimen tributario de las Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas y de las concentraciones de empresas que corresponderá a la Administración del Estado cuando superen el ámbito territorial del País Vasco, si bien la tributación debe realizarse con arreglo a los criterios señalados para el Impuesto sobre Sociedades.

En lo que respecta a los Grupos Consolidados corresponderá al Estado la determinación del régimen de tributación consolidada cuando formen parte de dichos Grupos Entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco estableciéndose, a su vez, las siguientes reglas:

— Las Sociedades integrantes del Grupo presentarán la declaración independiente con arreglo a los criterios del Concierto ante la Administración competente, como si fuese una entidad independiente del resto.

— La Sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del Grupo de Sociedades.

— El grupo consolidado tributará a una u otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno u otro territorio, a cuyo efecto estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

En relación con la concertación del Impuesto sobre Sociedades y más en concreto en lo que respecta al límite de los 300 millones de ptas., es importante la *Disposición Adicional Séptima*, que señala que dicha cifra será actualizada al menos cada cinco años, por acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo. Esta previsión es fundamental por cuanto la cifra de 300 millones de ptas., a los efectos que estamos comentando, no es alta y necesitará de la oportuna revisión.

5.5. Modificación de la concertación del I. V.A.

En coherencia con la modificación de la concertación del Impuesto sobre Sociedades, que incorpora un mecanismo de tributación análogo al del I.V.A. En la medida en que se adopta como límite en el volumen de operaciones realizado por los sujetos pasivos en el ejercicio anterior la cifra de 300 millones de ptas., en vez de los 200 millones de ptas. que había en el I.V.A., procede modificar en este sentido el apartado tres del artículo 28.

También el mecanismo de actualización de la cifra de 300 millones de ptas., incorporado en la Disposición Adicional Séptima, es de aplicación a la nueva concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.6. Modificación de la concertación de las normas de gestión y procedimiento

Las normas de gestión y procedimiento que se recogían en la Sección 9.^a del Capítulo I del Concierto también son objeto de modificación en el acuerdo,

básicamente con el objeto de atemperar la redacción de las mismas a las nuevas circunstancias, aunque también se incorporan algunos elementos nuevos que son sustantivos.

El artículo 35 se refiere al *Delito Fiscal* estableciendo el procedimiento a seguir por el órgano de la Administración actuante en caso de infracciones que pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal. En este sentido se señala que la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el proceso sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. Hay que tener en cuenta, por otra parte, que la normativa sancionadora que se aplicará será la que corresponda a la Administración competente.

El siguiente aspecto que se regula es el relativo a los *Cambios de residencia y de domicilio fiscal* (Artículo 36), estableciéndose la obligación para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades de comunicar a ambas Administraciones los cambios de residencia o de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el impuesto. Anteriormente el artículo 36 se dedicaba al tema concreto de la elusión fiscal mediante sociedades.

El artículo 37 nuevo refunde en uno solo el contenido anterior del artículo 37 y del artículo 38, refiriéndose a la *colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos*, de manera que corresponde a las Diputaciones Forales la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda. En el caso de que las actuaciones comprobadoras o investigadoras deban efectuarse fuera del territorio vasco se realizarán por la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, a requerimiento del órgano competente de las Diputaciones Forales.

Dentro del apartado de modificaciones de normas de gestión y procedimiento adquiere relevancia la nueva redacción del artículo 38 que ahora se refiere a las *fusiones y escisiones de empresas*. Supone la clarificación de una cuestión que estaba planteando conflictos interpretativos y lo hace por la vía del reconocimiento pleno de la potestad normativa y de gestión de los órganos competentes de los Territorios Históricos.

Así, se precisa que en las operaciones de fusión y escisión de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidas por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación que determinan la tributación conjunta (artículo 18. dos), las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones Tributarias. Nótese que se señala el compromiso formal de aplicar idéntica normativa a la vigente en territorio común, pero no directamente la normativa de territorio común. De ahí que el ámbito de la potestad tributaria se sitúe en las Diputaciones Forales, si bien con un criterio armonizador muy claro. En lo que respecta a la potestad para la gestión queda perfectamente delimitada.

5.7. Otras modificaciones

Tienen que ver básicamente con la necesidad de adaptar determinadas referencias que se hacían en el resto del Concierto al sistema de cifra relativa de negocios y que ahora deben hacerse al sistema de volumen de operaciones.

Del artículo 5.º, referido al *principio de colaboración*, se modifica la letra b) del apartado uno, sustituyendo la expresión «sociedades sometidas a cifra relativa de negocios» por «sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades».

Se procede a dar una nueva redacción al artículo 8, referido a *Entidades en régimen de imputación y atribución de rendimientos*, buscando una estructura más clara y simplificada del mismo. En relación con las Entidades en régimen de imputación de rendimientos, se aplicarán las normas del Concierto correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, mientras que en relación con sus socios se tendrán en cuenta las disposiciones del Concierto relativas al I.R.P.F. y al Impuesto sobre Sociedades, según sean personas físicas o jurídicas. Esto último se señala también para los supuestos de atribución de rentas en cuanto a la exacción de la renta atribuida a los socios, comuneros o partícipes. Asimismo, para estos casos, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

El artículo 10, que corresponde a *Retenciones en la fuente por rendimientos del trabajo*, se modifica en el segundo párrafo del apartado c) de la Norma Primera sustituyendo la referencia a la cifra relativa de negocios por el volumen de operaciones efectuado en cada territorio, como criterio para determinar la distribución entre Administraciones de las retenciones que deben efectuarse a los Presidentes y Vocales de Consejos de Administración, cuando las Empresas tributen conjuntamente a ambas Administraciones en el Impuesto sobre Sociedades.

También en el artículo 12, *Retenciones en la fuente por rendimientos de capital mobiliario*, se sustituye en el párrafo primero de la letra a) de la norma Uno, la expresión «operen exclusivamente» por «tributen exclusivamente». Asimismo el párrafo segundo se redacta en relación con el concepto de volumen de operaciones en vez de cifra relativa de negocios, dándole un contenido más exacto.

El artículo 39 relativo a la *Junta Arbitral* se modifica en su apartado uno señalando que la Junta Arbitral resolverá los conflictos que se planteen entre el Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en relación con la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades, referencia que antes se hacía a la determinación de la cifra relativa de negocios.

El artículo 52 referido a *Compensaciones*, dentro del Capítulo del Cupo, se debe modificar también por conexión con el nuevo artículo que surge de la modificación.

La *Disposición Transitoria Segunda* queda modificada por coherencia con la modificación de las condiciones de la concertación en el Impuesto sobre Sociedades, señalándose que transcurridos cuatro años desde la entrada en

vigor del nuevo sistema de tributación en proporción al volumen de operaciones ambas Administraciones someterán a examen y modificación, en su caso, dicho sistema.

Finalmente, a la vista de la nueva modificación se hace una adaptación técnica de la *Disposición Final Tercera* del Concierto que había sido incorporada con la adaptación del mismo al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.8. Tramitación del Acuerdo

Como ya hemos señalado anteriormente el Acuerdo alcanzado el 4 de octubre se incorpora en la oportuna Ley «por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo». La Ley 27/1990, de 26 de diciembre, es una Ley de artículo único que señala literalmente:

«Se aprueba la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, derivada de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda del mismo, en los términos contenidos en el Anejo que se acompaña a la presente Ley.»

Es importante en relación con la modificación y su entrada en vigor lo dispuesto en la Disposición Final de la Ley:

«Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, siendo de aplicación a los tributos devengados a partir del 1 de enero de 1991.»

En el Anejo de la Ley se incorpora el texto del Acuerdo alcanzado en la Comisión Mixta de Cupo.

6. VALORACIÓN DEL ACUERDO

6.1. Valoración General

Del análisis detallado que acabamos de realizar se desprende una valoración positiva del acuerdo pues permite superar los temas conflictivos en cuanto a la interpretación de determinados aspectos—Grupos Consolidados y procesos de fusión y escisión de empresas—, se mejora la redacción técnica de determinados artículos y se diseña una nueva concertación del Impuesto sobre Sociedades que supone una ampliación sustancial del espacio económico sobre el que proyectar la normativa autónoma y la acción de la inspección.

Por otro lado se simplifica el sistema de tributación a ambas Administraciones equiparándolo al anteriormente vigente para el I.V.A. Confirmado el criterio de origen para la imputación de las Ventas, el mecanismo de tributación, más simplificado y operativo, junto con la determinación precisa de los ámbitos de competencia de cada Administración, derivan sin lugar a dudas en una mayor seguridad jurídica para el contribuyente y en una menor presión fiscal indirecta.

La modificación es, pues, positiva para las Instituciones y para el contribuyente. Dentro del ámbito de las relaciones institucionales tiene especial relevancia el hecho de que la concertación sea equivalente a la realizada entre Navarra y el Estado con lo que ello supone de mayor homogeneidad en las relaciones tributarias entre las Administraciones competentes del Estado en el campo tributario.

6.2. Cuadro general comparativo entre las situaciones anterior y posterior al Acuerdo

TEMA	ANTES	AHORA	VENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> • Normativa aplicable Impuesto sobre Sociedades (País Vasco) 	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades que operan exclusivamente en el País Vasco. Opera exclusivamente cuando radican toas las instalaciones en el País Vasco. • En las empresas comerciales o de ejecución de obras, además no deben vender en territorio común más del 35 %. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades con volumen de operaciones <= 300 millones de ptas., cuyo domicilio fiscal está en el País Vasco. • Sociedades con volumen de operaciones > 300 millones de ptas., que hace sus operaciones en el País Vasco y el domicilio fiscal está en en Territorio Común. • Sociedades con volumen de operaciones > 300 millones de ptas., con domicilio fiscal en el País Vasco, que no haga el 75 % o más de sus operaciones en el Territorio Común. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se amplía de manera sustantiva el marco de actuación de la normativa foral. • Prácticamente todas las “empresas vascas” pasan a aplicar la normativa foral. • Se evitan tratamientos discriminatorios entre las “empresas vascas”.
<ul style="list-style-type: none"> • Exacción del Impuesto sobre Sociedades. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributan exclusivamente en el País Vasco las que operan exclusivamente en el País Vasco. • Tributan en el País Vasco y en el Territorio Común las que operen exclusivamente, con el arreglo al sistema de CIFRA RELATIVA DE NEGOCIOS. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributan exclusivamente en el País Vasco las Sociedades con volumen de operaciones: <ul style="list-style-type: none"> • <= 300 millones y domicilio fiscal en el País Vasco. • > 300 millones que hagan todas las operaciones en el País Vasco • Tributan al País Vasco y al Territorio Común las que no tributan exclusivamente, con arreglo 	<ul style="list-style-type: none"> • Mecanismo análogo al existente para el I.V.A. • Mecanismo más operativo y simplificado (sin necesidad de Organo de Relación). • Mayor seguridad jurídica para el contribuyente. Se confirma el criterio de origen de imputación de las ventas.

TEMA	ANTES	AHORA	VENTAJAS
		al VOLUMEN DE OPERACIONES en cada Territorio.	<ul style="list-style-type: none"> Se superan los conflictos entre el Organo de Relación y la Delegación de Hacienda Especial del País Vasco. Impacto recaudatorio neutro en el pasado inmediato.
<ul style="list-style-type: none"> Inspección en el Impuesto sobre Sociedades. 	<ul style="list-style-type: none"> Corresponde a las Diputaciones Forales cuando opera exclusivamente en el País Vasco. Actúan las Diputaciones Forales y la Administración Central cuando opera en ambos territorios. 	<ul style="list-style-type: none"> Corresponde a las Diputaciones Forales la inspección de las Sociedades a las que es de aplicación la normativa vasca. Es decir, con volumen de operaciones: <ul style="list-style-type: none"> <= 300 millones de ptas. que tengan el domicilio fiscal en el País Vasco. > 300 millones de ptas. que hagan todas las operaciones en el País Vasco y con domicilio fiscal en Territorio Común. > 300 millones de ptas. que tengan el domicilio fiscal en el País Vasco y no hagan el 75 % o más de sus operaciones en Territorio Común. 	<ul style="list-style-type: none"> Se amplía en gran medida el marco de actuación de la Inspección de las Diputaciones Forales. Se aplica la normativa sancionadora propia. Corresponde la inspección a las Diputaciones Forales en la mayor parte de las "empresas vascas". Mayor seguridad jurídica para el contribuyente.
<ul style="list-style-type: none"> Grupos Consolidados 	<ul style="list-style-type: none"> Se recogía en el apartado de competencias exclusivas del Estado el régimen tributario de los grupos consolidados cuando operasen en Territorio Vasco y Común, sin precisarse el alcance del término "régimen tributario". La Administración Central entendía que la tributación debía hacerse exclusivamente 	<ul style="list-style-type: none"> Se recoge la tributación de los Grupos Consolidados dentro del Impuesto sobre Sociedades, quitándolo del apartado de competencias exclusivas. Cuando el grupo consolidado opere en Territorio Vasco y Común se aplicará la normativa de Territorio Común y se tributará en cada Territorio 	<ul style="list-style-type: none"> Se clarifica el alcance del término "régimen tributario" identificándolo con normativa tributaria. La tributación se realiza, en su caso, en las dos Administraciones. Desaparece del apartado de competencias exclusivas del Estado. Se supera la situación anterior con

TEMA	ANTES	AHORA	VENTAJAS
	en la misma (sin perjuicio de compensaciones en Cupo).	en proporción al volumen de operaciones.	sentencias judiciales desfavorables y con la pérdida de recaudación que se producía.
<ul style="list-style-type: none"> • Fusiones y Escisiones de empresas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se recogía en el apartado de competencias exclusivas del Estado, al hablar del régimen tributario de asociaciones, uniones y concentraciones de empresas, que operasen en Territorio Común o Vasco. • No se precisaba el alcance del término "régimen tributario", interpretando el Estado que era normativa tributaria y gestión tributaria. 	<ul style="list-style-type: none"> • Desaparece del apartado de competencias exclusivas del Estado. • En el capítulo de normas de gestión y procedimiento se señala que en los procesos de fusión y escisión de empresas que operen en Territorio Vasco y Común para la concesión de beneficios tributarios, y la tramitación se realizará ante las Administraciones afectadas, quienes los concederán, en su caso, si lo entienden oportuno. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se determina que se aplicará normativa idéntica a la de Territorio Común. • La tramitación y concesión de beneficios se hace ante las Administraciones afectadas. • Desaparece del apartado de competencias exclusivas del Estado y pasa a las normas de gestión y procedimiento. • Mayor seguridad jurídica para el contribuyente.
<ul style="list-style-type: none"> • Exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido. 	<ul style="list-style-type: none"> • La referencia para determinar la tributación exclusiva era la de 200 millones de pesetas. 	<ul style="list-style-type: none"> • La referencia para determinar la tributación exclusiva pasa a ser de 300 millones. 	<ul style="list-style-type: none"> • Adecuación al volumen de negocios de las empresas., dado que con el paso del tiempo la cifra de 300 millones de pesetas se había quedado muy baja.
<ul style="list-style-type: none"> • Entidades en régimen de imputación y atribución de rendimientos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Redacción un tanto compleja. 	<ul style="list-style-type: none"> • Redacción más clara y sencilla. 	<ul style="list-style-type: none"> • Clarificación.
<ul style="list-style-type: none"> • Normas de Gestión y procedimiento (Obras, además de las señaladas). 	<ul style="list-style-type: none"> • Redacción mas compleja. 	<ul style="list-style-type: none"> • Redacción más clara y sencilla. • Se incorpora la necesidad de comunicar los cambios de residencia y domicilio fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> • Clarificación y mejora de los textos.

TEMA	ANTES	AHORA	VENTAJAS
<ul style="list-style-type: none"> Principio de colaboración, retenciones en la fuente por rendimientos del capital, Junta Arbitral, Compensaciones en Cupo, D. Transitoria Segunda. 	<ul style="list-style-type: none"> Se hacía alguna referencia puntual al sistema de cifra relativa de negocios. 	<ul style="list-style-type: none"> Se hace esa misma referencia puntual al sistema de volumen de operaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> Adaptación técnica.
<ul style="list-style-type: none"> Los 300 millones de cifra de referencia. 	<ul style="list-style-type: none"> Cuando era de 200 millones no había mecanismo expreso de actualización de la cifra. 	<ul style="list-style-type: none"> Se señala que la cifra de 300 millones será actualizada, por acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, al menos cada cinco años. 	<ul style="list-style-type: none"> Se incorpora un mecanismo de actualización necesario.
<ul style="list-style-type: none"> Conexión entre los Sistemas Tributarios del Estado, Navarra y el País Vasco. 	<ul style="list-style-type: none"> No existía una correspondencia entre los ámbitos de potestad de normativa tributaria y de puntos de conexión correspondientes a Navarra, Estado y País Vasco. Así en el caso del Impuesto sobre Sociedades tributaban exclusivamente en Navarra las sociedades domiciliadas en Navarra si además la mayoría del Capital desembolsado pertenecía a persona de condición navarra y la mayoría de negocios se realizaban en Navarra o estaban en Navarra la mayoría de inmovilizaciones. También tributaban exclusivamente a Navarra si la cifra de capital perteneciente a navarros excedía el 65 % y tenían en Navarra el 20 % de negocios o el 30 % de sus inmovilizaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> La regulación de los Impuestos sobre Sociedades, I.V.A. y resto de normas de gestión y procedimiento que se recoge en la modificación del Concierto del País Vasco con el Estado se recoge en los mismos términos en el Convenio (nuevo) de Navarra con el Estado. 	<ul style="list-style-type: none"> Se garantiza un ejercicio más armónico de la potestad normativa y de la exacción de los Impuestos al tener puntos de conexión equivalentes. Homogeneidad estructural entre el Concierto y el Convenio.

TEMA	ANTES	AHORA	VENTAJAS
	<ul style="list-style-type: none">• Las Sociedades domiciliadas en Navarra antes de 1/1/1927, si la mayoría del Capital era navarro, o la mayoría de los negocios en Navarra, o la mayoría de instalaciones en Navara.		

7. PERSPECTIVAS DE FUTURO

A modo de comentario final y en relación con las posibilidades que ofrece la materialización de esta modificación del Concierto Económico, es importante señalar que nos encontramos ante una serie de retos que, a mi juicio, hay que abordar de inmediato. Tengas en cuenta el nuevo ámbito sobre el que proyectar la normativa autónoma, muy superior al anterior.

No voy a detenerme en detallar que nos encontramos en un momento importante a nivel del Estado, con la reforma pendiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. Reforma que, en gran medida, debe proyectarse sobre el Impuesto sobre Sociedades en particular y el conjunto del Sistema Tributario en general.

En cualquier caso, a nivel del País Vasco hay que abordar de manera inmediata un proceso de remodelación de la regulación del Impuesto sobre Sociedades de normativa autónoma, con el fin de incorporar un modelo cohesionado en el tratamiento de los incentivos fiscales a la inversión, los procesos de actualización de balances, el fomento de programas de formación profesional, la incentivación de las actividades culturales, etc..

Todo ello ha de hacerse de una manera armonizada y sobre la base de la articulación interna de los Sistemas Tributarios de los Territorios Históricos, que debe configurarse en las leyes de desarrollo de la Ley de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal de Euskadi.

También se plantea de inmediato el reto de articular normas concretas de colaboración entre el País Vasco y Navarra para garantizar un ejercicio armónico de la potestad tributaria entre los dos territorios forales. Finalmente, será necesario profundizar en los procesos de colaboración con la Administración del Estado con el fin de propiciar la adecuada exacción de los tributos.