

CONSULTA 2018.4.5.2. IS, IVA: Aplicación de la Disposición Transitoria Primera del Concierto Económico. Entrada en vigor de las nuevas reglas según las cuales la competencia normativa e inspectora en el IS y el IVA corresponde a las instituciones forales cuando el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y se hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, aunque el domicilio fiscal estuviera en territorio común.

Tanto a efectos del IS como del IVA (a pesar de la omisión involuntaria del artículo 27 en la redacción de la DT 1ª) la regla de transitoriedad debe interpretarse en el sentido de su aplicación a los períodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

HECHOS PLANTEADOS

D. JBR, con y domicilio a efectos de notificaciones en territorio común, presentó, en representación de la entidad IMF, S.L., una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

- La Sociedad IMF, S.L. tiene su domicilio fiscal en territorio común.
- Sus ejercicios fiscales van desde el 1 de enero al 31 de diciembre.
- Realiza operaciones tanto en territorio común como en territorio foral.
- Durante los ejercicios 2016 y 2017 su volumen de operaciones ha superado la cifra de diez millones de euros.
- De esta cifra, el porcentaje de operaciones correspondiente a territorio foral está situado por encima del 95% en ambos ejercicios y no se espera que cambie en el futuro.

- Hasta la fecha ha tributado en ambas Administraciones en función del porcentaje de operaciones realizado en cada una de ellas, pero con gestión e inspección de los impuestos por parte de la AEAT, ya que era de aplicación la normativa estatal.

CUESTIÓN PLANTEADA

Debido a los cambios sufridos en el Concierto Económico, incorporados a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se plantea la siguiente cuestión:

- Qué normativa aplicar en el Impuesto sobre Sociedades y a qué Administración se atribuyen las competencias de gestión e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido desde 1 de enero de 2018.

CONTESTACIÓN

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 10/2017) ha introducido modificaciones, entre otros, en el artículo 14 del Concierto.

El artículo 14 del Concierto, que regula la normativa aplicable en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) a los sujetos pasivos que operan tanto en territorio común como en los territorios históricos del País Vasco, dispone lo siguiente (redacción dada por Ley 10/2017):

“Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, y en dicho

ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, salvo que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, en cuyo caso, será de aplicación la normativa autónoma únicamente si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. En el supuesto de inicio de la actividad se atenderá al volumen de las operaciones

realizadas en el primer ejercicio, y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad".

La Disposición transitoria primera del Concierto, en redacción dada por Ley 10/2017, dispone lo siguiente:

"Las modificaciones incorporadas en los artículos 14, 15, 19 y 29.6 del presente Concierto resultarán de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación, según el impuesto de que se trate, que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley que apruebe la modificación del Concierto adoptada por Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de fecha de 19 de julio de 2017.

Asimismo, lo dispuesto en el artículo 29.9 y 47 ter del presente Concierto Económico será de aplicación a las regularizaciones referidas exclusivamente a periodos impositivos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley que apruebe la modificación del Concierto adoptada por Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de fecha de 19 de julio de 2017."

De acuerdo con la Disposición transitoria citada, la modificación introducida en el artículo 14 del Concierto debe aplicarse, a todos los efectos, a los periodos impositivos que comiencen a partir de la entrada en vigor de la Ley, entrada en vigor que se ha producido el 30 de diciembre de 2017. Según las manifestaciones realizadas por el consultante en el escrito de consulta el período impositivo de la entidad IMF, S.L., a efectos del IS, comienza el 1 de enero de cada año. En consecuencia, el artículo 14 en su nueva redacción será aplicable a la entidad consultante a partir del período impositivo que comienza el 1 de enero de 2018.

Esto implica que si, como se refleja en el escrito de consulta, se trata de una entidad cuyo domicilio fiscal se encuentra situado en territorio común y cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2017 excedió de 10 millones de euros, le será de aplicación, a partir del ejercicio 2018, la normativa foral dado que en 2017 ha realizado el 75% o más de sus operaciones en el País Vasco. Esta regla contiene una excepción, que se refiere a aquellos sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal, a los que se aplicará la normativa autónoma únicamente si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones, circunstancias que entendemos no concurren en la entidad IMF, S.L., ya que las mismas no se reflejan en el escrito de consulta.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha introducido modificaciones también en los artículos 27 y 29 del Concierto, preceptos que regulan los puntos de conexión relativos a la exacción del IVA y a la competencia de gestión e inspección en dicho impuesto.

El artículo 27. Uno del Concierto establece lo siguiente (redacción dada por Ley 10/2017):

“Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros 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.”

El artículo 29 del Concierto, en sus apartados Cuatro a Seis, establece lo siguiente (redacción dada por Ley 10/2017):

“Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

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

Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

(...)”.

Por otra parte, la Disposición transitoria primera del Concierto, anteriormente citada, establece que las modificaciones incorporadas en los artículos 14, 15, 19 y 29.6 resultarán de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017.

Aunque en la enumeración de los preceptos a

que hace referencia esta regla de transitoriedad no se incluye el artículo 27, debe entenderse que se trata de una omisión involuntaria, ya que no resultaría coherente aplicar reglas transitorias diferentes en el IVA y en el IS. Esta circunstancia queda reflejada expresamente en la exposición de motivos de la Ley 10/2017, en la que se señala que la actualización de la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14, 15, 19 y 27 del Concierto será de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la citada Ley 10/2017:

“En el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido se actualiza, pasando de 7 a 10 millones de euros, la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14, 15, 19 y 27 del Concierto, que sirve para delimitar la competencia para la exacción y la comprobación de estos impuestos así como, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, también la normativa aplicable. Adicionalmente, se atribuye a la Hacienda Foral en ambos impuestos la competencia inspectora, y en el Impuesto sobre Sociedades también la aplicación de la normativa foral, sobre los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común y cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiese sido superior a 10 millones de euros siempre que hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de sus operaciones en dicho ejercicio. Esta última regla se aplica con un porcentaje diferente a las entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, que se sujetarán a la competencia inspectora y, en su caso, a la normativa foral, en este supuesto únicamente cuando hubieran realizado en el País Vasco todas sus operaciones en el ejercicio anterior. Estas modificaciones serán de aplicación a los periodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley.”

En consecuencia, la nueva redacción de los artículos 27.Uno y 29.Seis citados debe ser aplicable, a todos los efectos, a los periodos de liquidación del IVA que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley y, en el caso

del consultante, a los períodos de liquidación iniciados a partir de 1 de enero de 2018.

Esto implica que, a partir del 1 de enero de 2018:

- La entidad consultante, habiendo tenido un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros en el 2017, deberá tributar en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio
- La competencia para la comprobación e investigación del IVA de la consultante se atribuye a la Diputación Foral correspondiente por razón del territorio dado que la entidad, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, ha realizado en 2017 el 75% o más de su volumen de operaciones en territorio foral (se entiende que la consultante no está acogida al régimen especial de grupos de entidades, ya que no se manifiesta esta circunstancia en el escrito de consulta).

Esta contestación se realiza única y exclusivamente con la información suministrada por la entidad, sin haberse realizado ninguna comprobación ni verificación de la misma por lo que cualquier imprecisión, inexactitud u omisión que aquella contenga podría afectar al sentido de las conclusiones expuestas.

