IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO



Isaac Merino Jara
Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena

Concierto Económico y puntos de conexión

EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)
NÚMERO 18, 2019

Erasmus+

EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)

Director

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA (UPV/EHU)

Consejo Editorial

Ricardo ALONSO GARCÍA (Universidad Complutense de Madrid)
Paz ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA (Universidad de Oviedo)
Mikel ANTÓN ZARRAGOITIA (Secretaría General de Acción Exterior. Gobierno Vasco)
Javier DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ (Universidad Autónoma de Madrid)
Marta IGLESIAS BARRIO (IVAP)
Henri LABAYLE (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
Isaac MERINO JARA (UPV/EHU)
Santiago RIPOL CARULLA (Universidad Pompeu Fabra)
Alejandro SAIZ ARNAIZ (Universidad Pompeu Fabra)
José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE (UDIMA)
Carlos M. VÁZQUEZ (Georgetown University)

Consejo Asesor

Gurutz JÁUREGUI BERECIARTU (UPV/EHU) (Presidente)
Jokin ALBERDI BIDAGUREN (UPV/EHU)
Joxerramon BENGOETXEA CABALLERO (UPV/EHU)
Manuel CIENFUEGOS MATEO (Universidad Pompeu Fabra)
Edorta COBREROS MENDAZONA (UPV/EHU)
Tomás DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI (Universidad Autónoma de Madrid)
Juana GOIZUETA VÉRTIZ (UPV/EHU)
Maribel GONZÁLEZ PASCUAL (Universidad Pompeu Fabra)
Pablo GONZÁLEZ SAQUERO (Universidad Complutense de Madrid)
Daniel INNERARITY (Ikerbasque, UPV/EHU)
Eugenia LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ (Universidad de Navarra)
Dunia MARINAS SUÁREZ (UPV/EHU)
Carmen MARTÍNEZ CAPDEVILA (Universidad Autónoma de Madrid)
Mariela MORALES-ANTONIAZZI (Max Planck Institut, Heidelberg)
Maitena POELEMANS (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
Daniel SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO (Universidad Complutense de Madrid)
Aida TORRES PÉREZ (Universidad Pompeu Fabra)
Maite ZELAIA GARAGARZA (UPV/EHU)

Secretaria

Ana M. SAN MIGUEL OSABA (PIC, UPV/EHU)

© Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi
Euskadiko Autonomia Elkarteko Administrazioa

Edita: Instituto Vasco de Administración Pública
Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea

ISBN: 978-84-7777-577-5

ISBN: 978-84-7777-577-5

Índice

Relación de autores 5
Presentación del decimoctavo número de los «European Inklings» (EU*i* 18) 7
Prólogo (Jabier Larrañaga Garmendia). 9

ASPECTOS GENERALES

«Aproximación al concepto y funciones del estatuto del establecimiento permanente desde la perspectiva de la normativa estatal y del Concierto Económico»
Fátima Pablos Mateos 15

«La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico»
M.ª del Mar de la Peña Amorós 45

«El papel del volumen de operaciones como punto de conexión en el Concierto Económico»
Irune Suberbiola Garbizu 76

«La residencia y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico: análisis del artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco»
Belén García Carretero 100

«La problemática de los puntos de conexión del Concierto Económico a la hora de aplicar los convenios de doble imposición»
Aitor Orena Domínguez 123

«La aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico a la luz del principio de cooperación y coordinación: regularización de operaciones vinculadas»
Cristina Feijoo Rogel 139

ISBN: 978-84-7777-577-5

«El procedimiento de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras del artículo 47ter del Concierto Económico del País Vasco»
Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo 153

IMPOSICIÓN DIRECTA

«Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico»
María Teresa Mories Jiménez 181

«Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario»
Francisco José Cañal García 211

«Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección»
Javier Armentia Basterra 227

«Puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades: grupos fiscales»
Iñaki Alonso Arce 249

«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico»
María Cruz Barreiro Carril 273

«Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las instituciones de Derecho civil vasco»
José Javier García Ross 293

IMPOSICIÓN INDIRECTA

«Los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Valor Añadido»
Iñaki Rubio Pilarte 329

«Problemas y asimetrías del régimen de importaciones y exportaciones del IVA en el Concierto Económico»
Antonio Vázquez Del Rey Villanueva 370

«Operaciones intracomunitarias en el Concierto Económico vasco: situación actual y propuestas para los cambios futuros»
José Manuel Macarro Osuna 401

«La aplicación de los puntos de conexión del ITPyAJD en el ámbito del Concierto Económico: principales cuestiones conflictivas»
Juan Calvo Vérgez 447

«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Concierto Económico»
José Luis Burlada Echeveste 462

«Los puntos de conexión fijados en la Ley del Concierto vasco en materia de impuestos especiales»
Manuel Lucas Durán 495

Anexo. Tabla de puntos de conexión
Irune Suberbiola Garbizu 531

ISBN: 978-84-7777-577-5

Relación de autores

ALONSO ARCE, Iñaki
Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia

ARMENTIA BASTERRA, Javier
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

BARREIRO CARRIL, María Cruz
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Vigo

BURLADA ECHEVESTE, José Luis
Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

CALVO VERGÉZ, Juan
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura

CAÑAL GARCÍA, Francisco José
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de Barcelona

DE LA PEÑA AMORÓS, María del Mar,
Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Murcia

FEIJOO ROGEL, Cristina
Doctoranda y Abogada economista en Cuatrecasas

GARCÍA CARRETERO, Belén
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario UCM. Jefa de Estudios de Investigación del Instituto de Estudios Fiscales

GARCÍA ROSS, José Javier
Abogado. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto. Secretario de la Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia

ISBN: 978-84-7777-577-5

LARRAÑAGA GARMENDIA, JABIER
Diputado de Hacienda y Finanza. Diputación Foral de Gipuzkoa

LUCAS DURÁN, Manuel
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alcalá. Letrado del Tribunal Supremo

MACARRO OSUNA, José Manuel
Profesor Ayudante Doctor, Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide

MERINO JARA, Isaac
Magistrado del Tribunal Supremo (Sala Tercera). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

MORIES JIMÉNEZ, María Teresa
Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Sevilla

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

PABLOS MATEOS, Fátima
Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Extremadura

RUBIO PILARTE, Iñaki
Departamento de Hacienda y Finanza. Diputación Foral de Gipuzkoa

SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, Enrique
Abogado Fiscal en PwC Madrid, Doctor en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia (Italia)

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune
Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio
Profesor (acreditado como Catedrático) de Derecho Constitucional y de la Unión Europea (UPV/EHU). Cátedra Jean Monnet

VÁQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Navarra

ISBN: 978-84-7777-577-5

Presentación del decimoctavo número de los «European Inklings» (EU*i* 18)

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA

Es satisfactorio presentar un nuevo número de nuestra colección de monografías, los European Inklings, dedicada a tratar temas de actualidad y transcendencia europea, en este caso concreto en relación al «Concierto Económico y los puntos de conexión».

Como es conocido, el Concierto Económico es el instrumento de financiación propio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que regula las relaciones financieras y tributarias entre ésta y el Estado. Una expresión del régimen foral y de los derechos históricos de los Territorios Forales, garantizada en cuanto tal por la Constitución, actualizada en el marco de la misma y del Estatuto de Autonomía. La última concreción o renovación de este instrumento ha venido de la mano de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (modificada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre). Partiendo de esta base, una de las piezas fundamentales para articular esa relación está formada por los llamados «puntos de conexión», elementos que actúan como localizadores o identificadores para determinar la administración (foral o estatal) que ha de ostentar las competencias tributarias (normativa, de exacción y de inspección) en cada uno de los impuestos.

La presente obra refleja, precisamente, las aportaciones realizadas por expertos autores en la materia en el marco de unas jornadas sobre *Puntos de conexión en el Concierto Económico* organizadas por el, entonces, profesor Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UPV/EHU y hoy día Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo español, y por mí mismo, los días 21 y 29 de noviembre de 2018, en Donostia-San Sebastián. Unas jornadas en las que se estudiaron los puntos de conexión relativos a diversos tributos, teniendo muy presente el derecho positivo, así como la interpretación que del mismo se ha llevado a cabo, tanto en sede administrativa como el ámbito judicial (sin olvidar, lógicamente, para el caso de las discrepancias entre la administración tributaria estatal y las administraciones forales, las resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico).

ISBN: 978-84-7777-577-5

Aprovechamos la ocasión para hacer llegar a todos los participantes nuestra gratitud por su presencia y contribución a esta obra que ahora presentamos, haciendo extensivo, además, el agradecimiento tanto a la profesora Irune Suberbiola Garbizu como al IVAP por su colaboración en la publicación de la misma, así como en la organización de las mencionadas jornadas que la preceden.

Debemos mencionar, asimismo, que estas jornadas se han desarrollado en el marco de las actividades de los Proyectos de Investigación subvencionados por el Ministerio de Economía y Competitividad: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER 2015-63533-C4-1-P) y «Constitucionalismo social y económico: nuevos retos para el Estado de Derecho en Europa» (DER2017-84195-P), así como en el seno de las actividades de los Grupos de Investigación PPG17/62 de la UPV/EHU y GIC IT 1190-19 del Gobierno Vasco.

Donostia-San Sebastián, 4 de mayo de 2019

ISBN: 978-84-7777-577-5

Prólogo

Jabier LARRAÑAGA GARMENDIA[1]

El Concierto Económico constituye uno de los elementos esenciales de nuestro sistema de autogobierno, gracias al cual disponemos de un sistema de financiación propio que trasciende al entramado institucional del país. Un sistema que ha cumplido más de 140 años desde aquel primer Concierto Económico aprobado en 1878.

Sin embargo, el hecho de tener esa tradición histórica no evita que el Concierto Económico tenga que afrontar algunos retos importantes, entre los cuales quiero referirme en primer lugar a la adecuación del concierto a los tiempos presentes y futuros.

En cuanto al presente y futuro a corto plazo, no puedo soslayar las críticas que recibe el Concierto Económico en los últimos tiempos, y que son fruto de un oportunismo que se ha construido sobre bases y argumentos que en la mayoría de los casos son sencillamente falsos. Por ello, debemos perseverar en la pedagogía sobre nuestro modelo, invitando a todos aquellos que tengan una aproximación crítica al Concierto a que lo conozcan, lo analicen y lo estudien, para lo cual la presente obra puede aportar su granito de arena, al desarrollar una parte del contenido del Concierto, relativa principalmente a los puntos de conexión. Todo para comprender que, en un momento en el que la responsabilidad fiscal y financiera de las administraciones públicas es esencial, carece de sentido la crítica a aquellas que precisamente cumplen ese criterio.

También supone un desafío la adecuación de nuestra normativa tributaria a la realidad económica y social de los próximos años. El Concierto Económico se ha modificado en diversas ocasiones para adaptarse a las novedades que en materia fiscal se han ido produciendo, fruto de la previsión contenida en la disposición adicional segunda del propio concierto, así como para efectuar ajustes sobre determinadas normas y solventar problemas que la aplicación del mismo había puesto de manifiesto. En las páginas siguientes pueden verse algunas de esas adaptaciones, efectuadas en la modificación aprobada mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, y a la que se van a realizar diversas menciones a lo largo de este trabajo.

[1] Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En este punto podríamos incluir realidades actuales que no están resueltas, como el comercio electrónico, las plataformas colaborativas o las criptomonedas, hechos que ya forman parte de nuestro día a día, pero que todavía no realizan su aportación a la financiación de los servicios que sostienen nuestro bienestar social. Pero ello simplemente pone de manifiesto que la tarea de adecuación del Concierto Económico a las nuevas realidades está lejos de concluir, y que resulta fundamental continuar trabajando en el desarrollo del mismo.

Pero volviendo a la regulación actual, debemos tener presente que el Concierto Económico es el instrumento jurídico que regula las relaciones tributarias y financieras entre la Administración General del Estado y la de las instituciones del País Vasco. Esta regulación implica un reparto de competencias entre estas administraciones, y en este aspecto, obviamente, los puntos de conexión juegan un papel fundamental. Cabe añadir que durante los últimos años los puntos de conexión han sufrido una evolución, como enseguida podrán comprobar, en la cual ha tenido una incidencia notable la Junta Arbitral prevista en el propio concierto Económico, aunque también el Tribunal Supremo con algunas de sus sentencias.

Como acabo de mencionar, uno de los aspectos básicos y fundamentales del Concierto Económico respecto a cada uno de los tributos integrados en el mismo es el establecimiento de los puntos de conexión, que en definitiva son los que permiten determinar los supuestos de hecho y de derecho que determinan en cada Impuesto a qué potestad tributaria está sujeto cada contribuyente. De ahí el trabajo desarrollado en los capítulos siguientes, para exponer los criterios y reglas en base a las que se reparten las competencias normativa, de exacción y de inspección para cada uno de los impuestos, incluidas las obligaciones materiales y formales.

Las cuestiones abordadas en esta ocasión se han distribuido en tres grandes bloques.

En el primer bloque se abordan cuestiones generales. Entre ellas, en primer lugar se hace referencia al concepto y funciones del establecimiento permanente y sus efectos respecto al concierto. En segundo lugar se analizan la residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión, que son cuestiones que pueden llegar a adquirir gran complejidad, para los cuales el Concierto ha tomado como referencia las pautas clásicas recogidas con carácter general en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), aunque este recoge reglas aplicables entre Estados. También se analiza el papel que juega el volumen de operaciones a estos efectos, esto es, en relación con los puntos de conexión del domicilio fiscal o residencia habitual. También en este bloque figuran otros aspectos interesantes, como la problemática que se produce en relación con estos puntos de conexión cuando deben aplicarse los convenios para evitar la doble imposición, o la aplicación de estos puntos de conexión en supuestos como el de la regularización de operaciones vinculadas. Culmina esta parte un análisis del procedimiento de coordinación de las competencias para la exacción y la inspección, introducido por esa reforma aprobada mediante la Ley 10/2017 a la que antes hemos he-

cho alusión, y que determina un sistema para evitar los conflictos, aunque una falta de acuerdo lleve a la actuación de la Junta Arbitral.

El segundo bloque de la obra se refiere a la imposición directa. En primer lugar se analizan los nuevos puntos de conexión aplicables en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en los que cobra relevancia el lugar donde esté situado el centro de trabajo al que esté adscrito el empleado, mientras que se ha actualizado la regulación respecto a las retribuciones a funcionarios y empleados del sector público estatal. A continuación, se exponen los puntos de conexión en relación con los rendimientos del capital mobiliario, como el relativo a la residencia o domicilio del beneficiario en el caso de rentas vitalicias o temporales. Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, dos son los capítulos que lo abordan. En el primero de ellos se analizan los puntos de conexión del impuesto, donde una novedad relevante es la elevación del umbral que marca la tributación a un territorio o compartida hasta los 10 millones de euros, así como la desaparición de la asimetría entre las administraciones estatal y forales en caso de realización de más del 75% de operaciones en territorio foral/común distinto al del domicilio. El segundo de los capítulos se centra en los grupos fiscales, para los cuales hay reglas específicas, como la excepción a la regla anterior cuando el domicilio de las entidades del grupo se encuentre en territorio común. Seguidamente se aborda el Impuesto sobre la Renta de no residentes, con referencia a las reglas novedosas aplicables en los supuestos de exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente, así como para el gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Se pone fin a este bloque de impuestos directos con el estudio referido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para el que se introdujeron novedades para supuestos relacionados con causantes o bienes extranjeros que antes no tributaban en los territorios forales, y respecto a este impuesto se analiza la incidencia de las instituciones de Derecho Civil Vasco.

En el tercer bloque encontramos los aspectos relativos a la imposición indirecta. Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tres son los capítulos dedicados al mismo. El primer capítulo aborda los puntos de conexión con carácter general, donde la elevación del umbral a los 10 millones de euros también es relevante, así como la novedad sobre la regularización para las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de actividades. Por su parte, el capítulo segundo se centra en la importación y exportación, ocupándose el tercero de las adquisiciones intracomunitarias. Después de este impuesto, vienen dos capítulos dedicados a los puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, uno centrado en las cuestiones conflictivas y otro de carácter más global. Termina este bloque con un capítulo dedicado a los puntos de conexión en los Impuestos Especiales, entre cuyas novedades destaca la referencia al domicilio de quien realice el hecho imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Finalmente, se añade en un anexo una tabla con los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En definitiva, tienen a continuación una perspectiva variada sobre los puntos de conexión del Concierto Económico, un nuevo paso para el conocimiento de una de las instituciones más importantes de nuestro autogobierno, que sigue plenamente vigente y actualizado, y que es la garantía de nuestro futuro.

ISBN: 978-84-7777-577-5

ASPECTOS GENERALES

ISBN: 978-84-7777-577-5

«Aproximación al concepto y funciones del estatuto del establecimiento permanente desde la perspectiva de la normativa estatal y del Concierto Económico»
Fátima Pablos Mateos 15

«La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico»
M.ª del Mar de la Peña Amorós 45

«El papel del volumen de operaciones como punto de conexión en el Concierto Económico»
Irune Suberbiola Garbizu 76

«La residencia y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico: análisis del artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco»
Belén García Carretero 100

«La problemática de los puntos de conexión del Concierto Económico a la hora de aplicar los convenios de doble imposición»
Aitor Orena Domínguez 123

«La aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico a la luz del principio de cooperación y coordinación: regularización de operaciones vinculadas»
Cristina Feijoo Rogel 139

«El procedimiento de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras del artículo 47ter del Concierto Económico del País Vasco»
Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo 153

ISBN: 978-84-7777-577-5

Aproximación al concepto y funciones del estatuto del establecimiento permanente desde la perspectiva de la normativa estatal y del Concierto Económico

Fátima PABLOS MATEOS

Sumario: 1. Introducción. 2. Concepto de establecimiento permante. 2.1 El concepto de establecimiento permanente en la normativa interna. A. Concepto de establecimiento permanente en la imposición directa. B. Concepto de establecimiento permanente en el Impuesto sobre el Valor Añadido. 2.2. El concepto de establecimiento permanente en las Normas Forales del País Vasco. 3. Funciones del establecimiento permanente. 3.1. Función distributiva y correctora del establecimiento permanente. 3.2. Función definidora del establecimiento permanente.

1. INTRODUCCIÓN

La residencia, a pesar de encontrarse cada vez más desnaturalizada como criterio de sujeción a gravamen[1], sigue siendo el punto de conexión determinante para el ejercicio del poder tributario en materia de imposición directa. La residencia fiscal en un Estado, por tanto, legitima el gravamen de la renta mundial obtenida por los residentes.

Este criterio, empero, no será de aplicación cuando la renta hubiera sido obtenida en otro Estado, es decir, en el Estado de la fuente, mediante un estableci-

[1] ZUBIMENDI CAVIA asevera: «El comercio internacional ha evolucionado, las empresas se han convertido en verdaderas multinacionales cuyo accionariado está repartido a lo largo del mundo y cuya actividad económica se ha deslocalizado en multitud de países. Además, el desarrollo de las telecomunicaciones ha diluido la importancia de la oficina física tradicional. Ante estas nuevas realidades, la noción de residencia fiscal se ha tornado en un concepto desnaturalizado que la mayoría de las veces no expresa ningún vínculo sólido entre la empresa y el territorio. Se ha convertido en una mera ficción jurídica carente de sustancia e incapaz de otorgar una respuesta coherente al reparto de las potestades tributarias.» (ZUBIMENDI CAVIA, A., «La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales», en *Documentos de Trabajo 3/2018; Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro,* LUCAS DURAN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á., (Dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pág. 221).

ISBN: 978-84-7777-577-5

miento permanente (en adelante, EP). En este caso, las rentas que sean imputables a ese EP quedarán sujetas a gravamen en el Estado de la fuente, tal y como se deriva del contenido del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE), donde se puede leer: «Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.»

De lo anteriormente expuesto se deduce la importancia de la correcta interpretación del concepto de EP a los efectos de corroborar o no su existencia, pues como se ha podido apreciar, ello determinará que las rentas obtenidas tributen en el Estado de residencia o en el de la fuente, asumiendo, en consecuencia, el EP una doble función: distributiva del poder tributario y correctora respecto de situaciones de doble imposición.

También es relevante el EP en relación con la tributación de la renta en el ámbito interno, si bien, su función se acrecienta; pues a sus funciones, distributiva y correctora, debe añadirse la de determinación del régimen jurídico que gravará la renta obtenida en nuestro Estado por un no residente, en función de si fue obtenida mediante EP o no. Por lo que la importancia del EP adquiere una proyección dual: internacional, pero también interna.

Dicho lo anterior, no puede olvidarse que, además de en la imposición directa, el concepto y la funcionalidad del EP también tiene importancia en la imposición indirecta, y más concretamente, en la exacción y recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). En esta materia se deberá, por tanto, analizar la noción de EP dada por el legislador y las funciones del mismo.

Desde la perspectiva de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco, interesa analizar si, en el marco de esas relaciones, la funcionalidad del EP reitera los mismos patrones: una función distributiva y correctora respecto al reparto del poder tributario entre ambos territorios y una función delimitadora respecto del concreto régimen jurídico aplicable.

Por todo lo expuesto, es necesario incidir en la importancia del estatuto del EP atendiendo a su concepto y a las funciones atribuidas, añadiendo que, en la actualidad, no es una cuestión pacífica la interpretación del concepto tributario de EP, lo que deja abierta la puerta a una conflictividad en la que, a la ya tradicional sobre el reparto del poder tributario, debe añadirse aquella que aportan las conductas de los contribuyentes en la búsqueda de una rebaja en la factura fiscal, mediante estrategias tendentes a eludir, precisamente, el estatuto del EP.

En suma, esta relevancia del EP es la que justifica el interés en esta materia, centrándonos en la noción y función del EP, con especial referencia al análisis de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos.

2. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Como primera aproximación a la materia de estudio es necesario proceder a una delimitación conceptual del EP. Cuestión que no es sencilla ni pacífica, pero cuyo interés es máximo.

Brevemente, resaltamos que, en materia de imposición directa, la tributación de la renta en el Estado de la fuente tiene como condición *sine qua non* la existencia de un EP al que se le atribuye la misma, lo que supone una excepción o retroceso del criterio de Estado de residencia, o de otra forma, un retroceso del criterio de residencia frente al criterio de territorialidad. También en relación con la tributación en el IVA debemos verificar la existencia de un EP para poder confirmar la figura del sujeto pasivo, determinar si estamos ante un operador que está o no establecido en territorio de aplicación del impuesto (en adelante, TAI) y, además, debe corroborase la conexión entre la operación gravada y el EP.

Estas primeras aseveraciones ponen en valor la conceptualización a la que nos referimos y dan razón sobre las dificultades y conflictividad en torno al estatuto del EP, pues, no puede obviarse la innegable trascendencia que, a efectos del ejercicio del poder tributario y, en consecuencia, de la obtención de recursos, tiene una delimitación o concreción del concepto tributario de EP hacia un concepto amplio, estricto, o, en el peor de los casos, desvinculado de la realidad vigente, difuso o poco claro.

El concepto tributario de EP, empero, como se ha indicado anteriormente, presenta algunas dificultades tanto para su concreción, como para el mantenimiento de su vigencia en el tiempo. Primero, pues el estatuto de EP adquiere especial relevancia en el ámbito internacional; lo que hace necesario el consenso de varios Estados a la hora de fijar su contenido y alcance. Segundo, porque en una sociedad como la actual, sometida a continuos cambios de diverso orden, en ocasiones resulta difícil evitar la desconexión entre el concepto jurídico, en este caso del EP, y la propia realidad[2]. Am-

[2] Según SERRANO-GAZTELUURRUTIA «la aplicación de los conceptos tributarios, así como de los principios básicos de tributación, es fundamental para un correcto funcionamiento de los sistemas fiscales actuales, además de para el sostenimiento del estado de bienestar (entre los que destaca, en nuestro caso, la determinación del sujeto pasivo, pasando por identificarlo respecto a un ámbito territorial). Sin embargo, la adaptación de estos principios a la actual realidad económica está perdiendo eficacia, ya que se establecieron pensando en transacciones comerciales de carácter tradicional. Así, las normas tributarias actuales se van quedado obsoletas ante la aparición de nuevas tecnologías y operaciones económicas electrónicas, permitiendo situaciones de elusión y fraude fiscal, poniendo en riesgo la aplicación del principio de suficiencia tributaria. Por tanto, el de —establecimiento permanente— no se trata de un concepto inmutable, ya que va adaptándose a la realidad de los tiempos a la par (o a la zaga) en que van cambiando las formas en que se realizan los negocios. O debería adaptarse, y con mayor flexibilidad», (SERRANO-GAZTELUURURIA, S., «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva de la normativa tributaria foral vasca», en *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de fututo,* LUCAS DURÁN, M., y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (Dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pág. 199). En el mismo sentido, ÁLAMO CERRILLO «El desarrollo económico y social de la sociedad actual ha puesto de manifiesto la obsolescencia de determinados conceptos tributarios, en especial, podemos destacar el concepto de estable-

ISBN: 978-84-7777-577-5

bas cuestiones, añaden características propias al concepto de EP, del que puede decirse que, además de complejo, es un concepto «abierto, casuístico, y dinámico»[3].

No es baladí, la reflexión anterior. Como no es baladí el ejercicio del poder tributario de los Estados. Por ello, y ante las cada vez más abundantes prácticas de planificación fiscal[4], entre otras, las tendentes a eludir la figura del estatuto del EP[5], con el fin de evitar la tributación en los Estados de localización de mismo, es decir, el Estado de la fuente, se ha demandado la necesidad de modificar o, si se prefiere, actualizar el concepto de EP.

Conocido el contexto en el que se desenvuelve el estatuto del EP y con el fin de conocer y precisar su significado, debe hacerse un estudio acerca del mismo, para lo que se analizará la normativa interna, la convencional y, por último, la normativa que, sobre esta cuestión, está actualmente vigente en los Territorios Históricos.

---

cimiento permanente. Ya que con la aparición de Internet y la posibilidad de realizar transacciones comerciales electrónicas, la actual redacción de mismo, establecida por el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico —en adelante, OCDE—, deja determinadas cuestiones sin aclarar, que pueden ser utilizadas para eludir o evadir la norma tributaria.

La aplicación del actual concepto tributario de establecimiento permanente no presenta grandes dificultades cuando se trata de comercio tradicional, ya que el mismo fue diseñado y redactado pensando en la citada modalidad comercial. Sin embargo, esta situación cambia cuando se trata de los nuevos modelos de negocio y la nueva realidad comercial —comercio electrónico—, en este caso el actual concepto tributario pierde parte de su efectividad.» (ÁLAMO CERRILLO, R., «La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE», *Quincena Fiscal,* núm. 5/2015, (BIB 2015/608), pág. 1).

[3] Así es definido por CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Reglas de reparto de potestades fiscales», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea,* CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.), CISS, Valencia, 2008, pág. 126.

[4] Las prácticas elusivas realizadas con el fin de evitar que, de conformidad a la normativa vigente, se considere la existencia de un EP tratan de eludir o minimizar el pago de los impuestos correspondientes en el Estado donde se encuentre situado. Esta planificación fiscal maximiza resultados si además la tributación en el Estado de residencia es baja o, incluso, nula. De esta forma la tributación de la renta obtenida se dirige, evitando la tributación en el Estado de la fuente, hacia otros países o territorios que ofrecen una tributación privilegiada. Son distintas las prácticas que se han utilizado con la finalidad de eludir de forma artificiosa el estatuto del EP: el empleo de comisionistas, el fraccionamiento de contratos… frente a las que se ha tratado de reaccionar. Esa es la finalidad del Plan de Acción de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (Plan BEPS); que incluye 15 acciones para evitar tales prácticas. Según las palabras de BURLADA ECHEVESTE, «El Plan BEPS es un ambicioso trabajo de «reparación» del sistema fiscal internacional que toma en cuenta, fundamentalmente, la situación de las empresas multinacionales, respondiendo a la presión de determinados Estados (v.gr. Francia y Reino Unido) que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional» (BURLADA ECHEVESTE, J.L., «La noción de establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS», *Quincena Fiscal,* núm. 20/2018, (BIB2018/13660), pág. 1).

[5] Sobre la Acción 7, CARVAJO VASCO nos señala que la doctrina «(…) califica la propia Acción 7 como de muy limitado interés a la hora de actualizar el concepto de "establecimiento permanente", prefiriendo otras alternativas más prometedoras, audaces o más adaptadas a la nueva realidad de los establecimientos permanentes virtuales, empezando por el propio concepto español de "instalación compleja operativa"» (CARVAJO VASCO, D., «The future of BEPS: Uniform application, fragmentation or BEPS II?», *Crónica Tributaria,* núm. 162/2017, pág. 16).

2.1. El concepto de establecimiento permanente en la normativa estatal

En nuestro ordenamiento jurídico puede encontrarse una definición de EP en el artículo 22.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en el 13.1 a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, TRLRNR) y en el artículo 69 Tres y 84 Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).Se aprecia pues, que tanto la normativa reguladora de figuras impositivas de naturaleza directa como indirecta definen el estatuto de EP. Ante tal circunstancia debe plantearse la siguiente pregunta: *¿se establece un mismo concepto?*

A. Concepto de establecimiento permanente en la imposición directa

A propósito de la delimitación conceptual que se contiene en la LIS y en el TRIRNR, y antes de analizarla, conviene especificar que, cuando un no residente obtiene rentas atribuibles a un EP sito en nuestro Estado, la aplicación del concepto de EP contenida en el TRIRNR únicamente podrá ser contemplada en los supuestos en los que no exista un convenio para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) con el Estado de residencia de la casa central o cuando dicho CDI «carezca de la noción de establecimiento «permanente»» (STS de 12 de enero de 2014).

En atención a lo expuesto, en caso de que España tenga suscrito un CDI, habrá que estar a lo dispuesto en él, en relación con el estatuto del EP. Así se deriva del contenido del artículo 96 de la Constitución Española al establecer la prevalencia de la aplicación de los tratados internacionales frente a la norma estatal. También, de forma expresa, recoge la referida prevalencia el artículo 22.3 LIS, *in fine,* al indicar: «Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte». Así pues, únicamente, la inexistencia de un CDI, o la ausencia del concepto del EP en el mismo, determinarán la necesidad de atender al régimen jurídico del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, a los efectos del gravamen de la renta imputable al referido EP.

Dejamos a un lado esta importante cuestión para ocuparnos del concepto de EP dado en la LIS y en el TRLINR[6], advirtiendo que el legislador ha empleado idénticos

[6] REAL y DE LOS SANTOS, afirman: «El concepto de EP del IRNR es un concepto tomado del ámbito internacional y es muy similar al existente en el MCOCDE como más adelante se comprobará. Se trata de un concepto basado en una concepción tradicional de la economía donde la presencia física era muy importante. Sin embargo, en la economía actual en la que la prestación de servicio, los intangibles y el comercio electrónico tienen una gran importancia y son fácilmente deslocalizables, el concepto de EP tradicional parece que ha quedado un tanto obsoleto y no responde a las necesidades actuales de un sistema tributario moderno. (REAL, S. y DE LOS SANTOS, M., «Problemática fiscal actual de la figura del Establecimiento Permanente en imposición directa e indirecta», *Cuadernos de Formación.* Colaboración 9/16, Volumen 20/2016, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 114).

ISBN: 978-84-7777-577-5

términos a los efectos de definir el estatuto del EP, confiriendo así homogeneidad en relación con este concepto en el régimen jurídico de ambos impuestos.

En ambos preceptos, el 22.3 LIS y el 13.1 TRIRNR[7], se establece que se opera mediante EP cuando por cualquier título se disponga, fuera o dentro de territorio español, respectivamente; según se analice la normativa del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, «de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.»

El artículo señalado establece las notas definidoras del EP, pudiendo calificarse como tal cuando:

1. el no residente dispone en territorio español de instalaciones o lugares de trabajo, donde con vocación de permanencia y continuidad, se realice toda o parte de la actividad empresarial;
2. el no residente actúa mediante un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de aquel y que ejerce con habitualidad dicho poderes en nuestro Estado.

El artículo 13 TRLIRNR continúa, señalando que: «En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.»

Ahora bien, en el caso de que España tenga suscrito un CDI, el concepto de EP que se debe tener en cuenta, tal y como se ha apuntado con anterioridad, será el previsto en el tratado, debido a su prevalencia frente a la normativa interna. De esta forma, puede desagregarse del concepto de EP en la normativa interna, el concepto convencional de EP que aparezca recogido en los CDI suscritos por España. Concepto que, en general, seguirá lo dispuesto en el artículo 5 del MCOCDE que establece en su apartado primero que por EP debe entenderse lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

---

[7] El concepto del EP en la normativa interna guarda gran similitud al contenido en el artículo 5 MCOCDE, si bien, tal y como asevera VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, «El concepto de EP que promueve el MCOCDE es más reducido que el concepto legal interno; en este sentido, los CDI normalmente requieren una mayor presencia de la empresa no residente en el Estado de la fuente. Es posible, por tanto, que existan situaciones que constituyan un EP a efectos de la norma interna pero no a efectos del CDI. Cuando esto ocurre, el CDI no permite gravar los beneficios empresariales, a pesar de que conforme a la normativa interna las rentas se entiendan obtenidas en el Estado de la fuente.» (VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. «Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española», *Autóritas Prudentium,* núm. 12, 2015, pág. 4).

En consecuencia, estaremos ante un EP, según los criterios establecidos en el MCOCDE, cuando pueda concluirse la presencia de un lugar de negocios, del que pueda predicarse que tiene un carácter fijo y, finalmente, como tercera característica esencial, que pueda verificarse que en el mismo se desarrolla total o parcialmente la actividad de la empresa. Este último aspecto; la realización de una actividad empresarial, es especialmente relevante en el concepto de EP en materia de imposición directa, en la medida que esa actividad se presume generadora de beneficios, que serán atribuidos al EP y, por ende, garantizarán la consecuente tributación en el Estado donde el mismo se encuentre. No obstante, no se encuentra referencia alguna al beneficio o renta empresarial en el MCOCDE.

Las características descritas pueden reunirse, tal y como señala el apartado segundo del artículo 5 MCOCDE, en las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales. Dándose en todos ellos la característica de ser lugares concretos, con una determinada vocación de permanencia o continuidad en el tiempo y donde se pueden realizar las actividades propias de una determinada empresa.

Además, el apartado tercero del artículo 5 MCOCDE considera que una empresa no residente opera en otro Estado mediante EP cuando realice obras o proyectos de construcción o instalación que tengan una duración superior a doce meses.

Por último, también el apartado quinto del artículo 5 MCOCDE establece que una empresa no residente opera en otro Estado mediante EP cuando exista un agente dependiente que actúe por cuenta de la empresa y que ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa no residente, salvo que las actividades realizadas por el agente dependiente sean de carácter auxiliar o preparatorio.

La figura del comisionista ha sido empleada para eludir de forma artificiosa el estatuto del EP, actuaciones que, de forma directa, afectan a la atribución de los beneficios. Ciertamente, a través de las filiales comisionistas se trata de erosionar la base imponible del Estado de la fuente, que es donde se producen las ventas. Por ello, también en estos casos, es de gran enjundia una correcta interpretación, para poder concluir la existencia o no de un EP. En este sentido, son relevantes la STS de 12 de enero de 2012 y la STS de 20 de junio de 2016. Ambas Sentencias analizan la actividad de dos filiales, para concluir que, de conformidad al artículo 5 del MCOCDE, ambos casos las mismas constituían un EP para las entidades no residentes.

En la primera de las Sentencias mencionadas el Tribunal Supremo, acudiendo a los Comentarios del MCOCDE, sobre el agente dependiente, nos recuerda que: «La figura del "agente dependiente" se define positiva y negativamente. Desde la primera perspectiva no requiere la existencia de una relación laboral o por cuenta ajena entre el agente y la empresa que representa ni resulta imprescindible que se trate de una persona física, pudiendo serlo jurídica o incluso una "sociedad de personas" (partnership), sin personalidad independiente de sus miembros o partícipes (parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio)».

ISBN: 978-84-7777-577-5

Para, posteriormente, apostillar: «Sentado lo anterior, ha de destacarse que el Comité Fiscal de la OCDE defiende una interpretación y una aplicación estricta de esta disposición y, por consiguiente, de la figura en cuestión, pues un entendimiento amplio conduciría a encontrar establecimientos permanentes en todos los casos en los que una empresa actúe allende las fronteras a través de una "persona dependiente", obstaculizando, a causa de la carga fiscal derivada, los intereses de las relaciones económicas internacionales (parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio). Por consiguiente, la calificación debe limitarse a aquellas personas que, a la vista de su poder de contratación, implican a la compañía no residente en el circuito empresarial del Estado de tributación. Se ha de valorar, pues, la capacidad de vinculación efectiva con terceros que para la empresa representada tiene la actuación de su agente. Ni qué decir tiene que esa capacidad debe referirse a los contratos que se conciertan en el ámbito de la actividad empresarial propia de la compañía extranjera.»

No obstante, el Tribunal Supremo se aparta de este criterio interpretativo para adoptar una interpretación amplia, que le sirve de base para concluir la existencia de un EP.

Para llegar a esta conclusión, en la Sentencia se detallan las circunstancias que deben corroborarse a los efectos de determinar la existencia de un EP, y son dos: que exista un lugar fijo de negocios en el que se efectúe toda o parte de la actividad empresarial o que pueda constatarse que la entidad no residente actúa mediante un agente dependiente, es decir, mediante una persona con poderes para formalizar contratos a nombre de la empresa. Y para ello, se analizan los contratos suscritos entre la filial española Roche Vitaminas, S.A. (en adelante, RV) y la entidad suiza Roche Vitamins Europe Ltd. (en adelante, RVE), para que la primera desarrolle labores de fabricación y promoción de ventas.

En el primero de ellos, RVE contrata a RV para fabricación y posterior venta de las mercancías; actividades que se realizan en las instalaciones de RV, siguiendo las instrucciones dadas por RVE, que finalmente se comprometía a la adquisición de toda la mercancía. El precio se fijaba en base a los costes de producción, incrementado en un margen acorde a las condiciones de mercado. En cuanto a la responsabilidad de ambas entidades, RV asumía los derivados de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad y RVE a los derivados de una incorrecta fijación de esos parámetros.

El segundo de los contratos es el de promoción en España de los productos que RVE compraba a RV, así como de las mercancías que adquiriese en operaciones intracomunitarias. Además, se señala que RV cedía en arrendamiento un almacén a RVE, como depósito antes de la entrega definitiva a los clientes. También debe tenerse en cuenta que RV no fijaba el precio, ni condiciones de venta y tampoco podía celebrar contratos por cuenta de la entidad suiza; aunque ambas podían gestionar las órdenes de compra. La remuneración consistía en un 2% de las ventas realizadas en España.

Analizados ambos contratos el Tribunal Supremo concluye que RVE, aunque no tenía un lugar fijo de negocios en nuestro Estado, actuaba en España mediante un

agente dependiente, argumentándolo de la manera siguiente: «Dicha conclusión se alcanza teniendo en cuenta: 1.º) que la actividad de promoción suponía tener que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe; 2.º) a la actividad de promoción se añade la de fabricación, respecto de la cual se pone de relieve que si bien la entidad Roche Vitaminas, S.A no tenía capacidad de concluir contratos, sin embargo, del Modelo de Convenio de la OCDE, autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de «concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como, precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye. Así lo deduce la sentencia de la redacción del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, señalando que "Todos los indicios apuntan a que Roche Vitaminas actuaba como un agente dependiente de Roche Vitamins Europe. Su actividad de fabricación se reducía a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus directrices y asumiendo únicamente el riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad comunicados, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez fabricados los productos."»

Esta interpretación extensiva del agente dependiente fue confirmada en la STS de 20 de junio de 2016.

Adicionalmente, el artículo 5 MCOCDE en su apartado cuarto incluye una delimitación negativa, concretando los supuestos que no configuran un EP, así señala los siguientes:

1. la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
2. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
3. el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
4. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
5. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
6. el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

De la lectura de los preceptos mencionados se deduce que, aunque en términos generales, la conceptualización del EP en el TRLIRNR y el MCOCDE es muy similar, puede afirmarse que el concepto de EP en la normativa interna, es decir, en el TRLIRNR, es más amplio que en recogido en los CDI que siguen el MCOCDE. Apreciación que queda patente en la medida que el MCOCDE excluye expresamente de la consideración de EP

ISBN: 978-84-7777-577-5

a los almacenes o exige para poder apreciar la existencia de un EP que la realización de obras o proyectos de construcción o instalación tenga una duración superior a doce meses, frente a los seis meses exigidos en el TRLIRNR. Estas diferencias tienen gran trascendencia, pero en la práctica, existiendo un CDI, si no puede acreditarse la existencia del EP de conformidad a lo recogido en el mismo, no podrá someterse a gravamen la renta obtenida en territorio español por un no residente, aunque el régimen jurídico del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes contemple, precisamente, someter a gravamen la renta obtenida en España por un no residente, sea persona física o jurídica, cuando la misma sea obtenida o no mediante EP. Tal y como ya se ha apuntado, únicamente cabría una excepción: que el CDI «carezca de la noción de establecimiento «permanente»» (STS de 12 de enero de 2014).

B. Concepto de establecimiento permanente en el IVA

Por lo que se refiere a la imposición indirecta, el EP sigue siendo un referente en el IVA a los efectos de determinar el sujeto pasivo, la localización territorial de las operaciones gravadas por esta figura impositiva[8] o la devolución de cuotas soportadas por empresarios o profesionales. Si bien, ha de precisarse que la importancia del EP en el IVA queda relativizada frente a la necesidad de atender de forma preferente a la sede de la actividad económica[9], por lo que se puede decir que adquiere un carácter subsidiario.

Mencionada subsidiariedad deriva del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, donde se puede leer: «El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese es-

[8] CÁCERES VILLANUEVA nos recuerda que: «En el Impuesto sobre el Valor Añadido la existencia o ausencia de establecimiento permanente tiene una primera consecuencia de la que derivan todas las demás: convierte en sujeto pasivo al empresario que realice operaciones a través de un establecimiento permanente, con algunas excepciones.

La figura del establecimiento permanente va a determinar si un empresario es o no sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y por lo tanto las obligaciones materiales y formales que recaerán sobre él.» (CÁCERES VILLANUEVA, M.A., «El concepto de establecimiento permanente», *Cuadernos de formación.* Colaboración 6/17. Volumen 21/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, pág. 87).

[9] La definición de sede de la actividad económica ha sido precisada por en el artículo 10.1 del Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, donde se puede leer: «A los efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45de la Directiva 2006/112/CE, el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa». En el apartado segundo del mencionado artículo se realiza un proceso de concreción mayor al aclarar que para determinar la sede de la actividad económica deberá tenerse en cuenta: «el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección.»

tablecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

Cuestión que fue corroborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en su Sentencia de 16 de octubre de 2014, Asunto C-605/12, en la que reafirma a la sede de la actividad económica como punto de conexión prioritario, manifestando al efecto: «(…) el punto de conexión más útil para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, desde el punto de vista fiscal, y, por tanto, prioritario, es aquel en el que el sujeto pasivo ha establecido la sede de su actividad económica. La toma en consideración de otro establecimiento sólo opera en el caso en el que dicha sede no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro (véanse en particular las sentencias Berkholz, 168/84, EU: C:1985:299, apartado 17; Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, apartado 16 así como ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 15)». Aclarando posteriormente: «Por otra parte, la sede de la actividad económica se menciona en la primera frase del artículo 44 de la Directiva IVA, mientras que el establecimiento permanente sólo aparece en la frase siguiente. Esta última, al iniciarse con el adverbio «sin embargo» sólo puede ser entendida en el sentido de que establece una excepción a la regla general prevista en la frase anterior».

Por lo que se refiere al concepto de EP en nuestro ordenamiento jurídico, la LIVA establece en su artículo 69 Tres que por EP se entiende: «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales», teniendo tal consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Además, el artículo 84 LIVA Dos *in fine* aclara que serán sujetos pasivos del impuesto los establecidos en el territorio de aplicación del impuesto por tener en él la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un EP, concretando que «(…) dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.»

ISBN: 978-84-7777-577-5

Vista la noción de EP en la LIVA, conviene recordar que estamos ante un concepto comunitario, cuya interpretación no puede dejarse en manos de los legisladores estatales, ya que debe ser homogéneo en el ámbito europeo[10], siendo esencial a tal fin, como se ha detallado anteriormente, la jurisprudencia del TJUE[11], especialmente hasta la aprobación del Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA, puesto que anteriormente no se contaba en la normativa europea con una noción de EP[12].

El mencionado Reglamento, recoge en los apartados 1 y 2 del artículo 11, el concepto de EP. En el primero de los apartados mencionados se puede leer: «(…) se entenderá por "establecimiento permanente" cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.» Concepto de EP que permite localizar operaciones de prestación de servicios realizadas entre empresarios o profesionales. Y en el apartado segundo se indica: «(…) se

---

[10] Así nos lo recuerda CHECA GONZÁLEZ al manifestar: «Debe considerarse, en todo caso, como bien se ha resaltado por la consulta vinculante 620/2010 de 30 de marzo, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, que el concepto de establecimiento permanente es un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación no puede atribuirse a los Estados miembros, pues se trata de un concepto uniforme en el ámbito comunitario, que se integra dentro de la finalidad de la Directiva 2006/112/CE, que no es otra que establecer un sistema común del IVA.» (CHECA GONZÁLEZ, C., «El concepto jurisprudencial de establecimiento permanente en el IVA», *Quincena Fiscal,* núm. 20/2010, (BIB2010/2389), pág. 4).

[11] Especialmente, para la interpretación del concepto de EP, *vide*. las Sentencias del TJUE de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

[12] A pesar de la falta de conceptualización del EP en la Sexta Directiva, MARTÍN SESMA asevera: «No obstante, de las reglas de localización de los servicios, cabía deducir que, al ligar la Sexta Directiva la prestación del servicio al EP no bastaba la mera existencia del establecimiento, sino que la prestación había de haber sido realizada o suministrada desde el EP o ser destinatario de la misma. Esto implicaba interpretar que para apreciar la existencia de un EP este debía contar con los medios adecuados para prestar el servicio y/o recibirlo en beneficio de la actividad en él realizada, como ente diferenciado del lugar donde estuviera la sede de la actividad económica del sujeto prestador o destinatario, por lo que se puede sostener que la directiva contenía las bases de los caracteres con los que la jurisprudencia comunitaria perfiló el concepto de EP, deducidos de la propia normativa del IVA: Prestación o entrega realizada o suministrada desde el EP o como destinatario de la misma; consistencia mínima y medios humanos, técnicos y materiales necesarios empleados en las operaciones realizadas desde o hacia ellos; realidad y prueba de su existencia; independencia económica y asunción de riesgos por los establecimientos, ya sean filiales o sucursales, respecto de sus matrices; independencia entre establecimientos permanentes de una misma entidad; y no necesidad de apelar a criterios provenientes de la imposición directa. Estas notas fueron finalmente incorporadas a la normativa que sucedió a la Sexta Directiva» (MARTÍN SESMA, F., «El establecimiento permanente como criterio de localización territorial y punto de conexión en el IVA», *Forum Fiscal,* núm. 233, 2017, pág. 6).

entenderá por "establecimiento permanente" cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre.», estableciendo así el concepto de EP para la localización de servicios prestados a particulares[13].

También en el artículo 53.1 del mencionado Reglamento se hace referencia al EP, señalando: «Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.»[14].

En suma, las características que permiten concluir la existencia de un EP a los efectos de la tributación del IVA son cuatro: disponer de una determinada consistencia que podría traducirse en una estructura empresarial de cierta entidad, caracterizada por un grado suficiente de permanencia; contar con medios humanos y técnicos; que estos medios puedan realizar las operaciones necesarias en cada caso y, finalmente, que tenga autonomía para la realización de las operaciones, es decir, que asuma el riesgo económico derivado de la actividad[15].

---

[13] Sobre las diferencias en el concepto de EP dada por el Reglamento, SANCHEZ GALLARDO, asevera: «Las dos aproximaciones que se han ofrecido son muy similares, ya que en ambos casos se hace referencia a elementos objetivos —el grado suficiente de permanencia— y subjetivos —la dotación al establecimiento permanente de medios materiales y humanos—. La diferencia se encuentra en el elemento o aspecto funcional del establecimiento permanente, el cual, en cuanto a los servicios adquiridos, se refiere a capacidad para recibir y utilizar los servicios de que se trate y en el caso de los servicios prestados se vincula a la capacidad para el suministro de estos.

Este aspecto, el funcional, además de un requisito de existencia de establecimiento permanente, incide en la vinculación de las operaciones, esto es, en la atribución de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a los establecimientos permanentes, una vez apreciada su existencia conforme a los requisitos señalados al respecto. De alguna manera, lo que se pretende es, en primer lugar, determinar si el establecimiento permanente es capaz de realizar o ser destinatario de la operación de que se trate en cada caso para, a continuación, concretar si efectivamente es así, esto es, si es el establecimiento permanente el que presta el servicio o lo recibe.» (SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., «Establecimientos permanentes e IVA», *Actum fiscal,* núm. 65-66, 2012, pág. 71).

[14] El artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE señala: «A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;
b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.»

[15] La STJUE de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank,* Asunto C-210/04, sobre la necesaria autonomía del EP, concluye: «Para determinar si existe una relación jurídica de esta índole entre una sociedad no residente y una de sus sucursales, a fin de someter al IVA los servicios prestados, es preciso verificar si FCE IT desarrolla una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si una sucursal

ISBN: 978-84-7777-577-5

Para concluir, trataremos de dar respuesta a la pregunta que se planteó al inicio sobre si la noción de EP es igual en la imposición directa y en el IVA[16]. Para dar respuesta a la misma debemos partir del objetivo de ambas figuras impositivas. Mientras el régimen jurídico del Impuesto sobre Sociedades indica que este impuesto grava la renta de las sociedades, el IVA grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones. Su diferente objetivo marcará la diferencia entre ambos en la medida que la funcionalidad o finalidad perseguida a través del estatuto del EP es diferente: en imposición directa lo determinante es la vinculación del EP y la obtención de beneficio empresarial, mientras en el IVA, la vinculación del EP está referida a la realización de operaciones.

Y aunque lo normal será que un EP lo sea a los efectos de la imposición directa y el IVA, no siempre se dará esta coincidencia. Un ejemplo de ello son los almacenes, que permitirán concluir la existencia de un EP en el IVA, pero no para el Impuesto sobre Sociedades.

Marca también la diferencia la STS de 26 de diciembre de 2011 al recordarnos que para la interpretación del EP en el IVA no es imprescindible acudir a los Comentarios del MCOCDE y lo hace con estas palabras: «En esta tesitura no es necesario acudir como criterio interpretativo a los Comentarios al Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, aunque no sea ilegítimo hacerlo [confróntese la sentencia de 15 de octubre de 2009 (casación 10106/03, FJ 4.º)], porque, como es sobradamente conocido, dicho convenio se refiere a la imposición sobre la renta y el patrimonio [«*Model Tax Convention on Income and on Capital*»], por más que en los comentarios al modelo se contenga una definición completa y perfilada de lo que en ese contexto debe entenderse por establecimiento permanente.» Posteriormente, en el mismo sentido, la STJUE de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank,* Asunto C-210/04, señala: «En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos.»

En conclusión, puede decirse que la noción de EP en la imposición directa y en el IVA es diferente.

---

de las características de FCE IT puede considerarse autónoma en cuanto entidad bancaria, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Pues bien, como puso de relieve el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo, y ésta es la razón por la que su Estado miembro de origen supervisa su solidez financiera y su solvencia.

En efecto, FCE IT no dispone, en cuanto sucursal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por FCE Bank, de lo que se deduce que FCE IT depende de esta última sociedad y constituye junto con ella un único sujeto pasivo.»

[16] Aunque el EP en el IVA (*Fixed Establishment*) y en la imposición directa (*Permanent Establishment*) cumplen análoga función, delimitando el poder tributario, su noción no es idéntica. Sobre esta cuestión *vide.* SPIES, K., «Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?» *Bulletin for International Taxation,* núm. 12, 2017.

2.2. El concepto de establecimiento permanente en las Normas Forales del País Vasco

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; norma básica reguladora del sistema tributario vasco, es, por lo que aquí interesa, la norma que regula el reparto del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos, regulando a tal efecto los puntos de conexión.

Sobre la noción de EP, el artículo 21.Dos de la Ley del Concierto recoge un concepto análogo al de la normativa estatal. Concretamente, establece: «Se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.»

La actual redacción del artículo 21 fue introducida por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. Con anterioridad a la entrada en vigor de esa norma, el 30 de diciembre de 2017, la redacción del artículo 13.1 b) del TRLIRNR y el artículo 21.Dos de la Ley del Concierto diferían, ya que las obras de construcción, instalación o montaje para poder ser consideradas EP debían exceder de seis meses según el primero de los artículos mencionados y de doce en el segundo. En la actualidad, como se puede leer en los artículos referidos, en ambos se exige que la duración de la obra de construcción, instalación o montaje exceda de seis meses, separándose así del contenido del artículo 5 del MCOCDE, donde se exige una duración de más de 12 meses.

Consecuencia de ello, a día de hoy, se ha unificado el concepto de EP en la normativa estatal y la normativa de los Territorios Históricos[17].

El estatuto de EP también queda recogido, además de en la Ley del Concierto, en las Normas Forales encargadas de regular el IVA. En todas ellas se recoge el mismo concepto de EP, entendiendo por tal: «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales». También aparecen homogeneizadas las especificaciones sobre la regla general, es decir, se indica que en particular se considerarán EP: a) la sede de dirección,

[17] No difiere de la regulación de EP contenida en la Ley del Concierto de la que se regula en las Normas Forales reguladoras Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, concretamente en el artículo 13 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Vizcaya), de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Guipúzcoa) y la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Vizcaya)

ISBN: 978-84-7777-577-5

sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo b) las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales, c) las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, d) las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias, e) las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías, f) los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios, g) los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. Debe advertirse, empero, que la duración establecida a los efectos de la calificación de EP en relación con las obras de construcción, instalación o montaje se mantiene en más doce meses, a diferencia de lo exigido en la imposición directa; que exceda de seis meses.

Podría aseverarse que existe una igual conceptualización del EP en la norma estatal y la de los Territorios Históricos. Pero, no puede llegarse a la misma conclusión tras el estudio del concepto de EP en la imposición directa e indirecta. Se reproducen, también en la normativa foral, las diferencias apuntadas. A las diferencias señaladas sobre el EP en imposición directa; vinculado a un centro de beneficios frente al EP en el IVA que se asocia a un centro de actividad, debe añadirse una disímil regulación en relación con las obras de construcción, instalación o montaje.

3. FUNCIONES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Ya se ha apuntado anteriormente el carácter instrumental del EP, señalando tres funciones predicables del mismo que se han calificado como función distributiva, correctora y definidora, pero *¿cumple estas mismas funciones en las relaciones entre el Estado y los Territorios Históricos?*

3.1. Función distributiva y correctora del establecimiento permanente

La utilización de forma indistinta por parte de los Estados de los criterios de la residencia y la fuente genera problemas de doble imposición. Pero, ávidos por conseguir recursos que garanticen el gasto público no van a renunciar a la tributación de la renta mundial obtenida por sus residentes y tampoco a la obtenida por el no residente en su territorio.

España no es una excepción. En la actualidad, el ordenamiento jurídico-tributario prevé la aplicación del criterio del Estado de residencia en la imposición directa, gravando la renta mundial de los residentes a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, como decíamos, no renuncia a someter a gravamen las rentas obtenidas en nuestro territorio por los no residentes, por lo que

también prevé, en aplicación del criterio del Estado de la fuente, gravarlas mediante el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Es evidente que esta situación, como se apuntaba, puede provocar situaciones, nada deseables, de doble imposición jurídica internacional, que frenen, debido a la sensibilidad demostrada frente a la fiscalidad, la internacionalización de la empresa.

La solución a tal problemática no es única. Los Estados pueden adoptar medidas unilaterales y también bilaterales a través de las que se tomen soluciones para minimizar los efectos negativos de la doble imposición.

En cuanto a las medidas bilaterales, las mismas se sustancian mediante la firma los CDI, en los que se concretará el reparto del poder tributario, mitigando con ello posibles supuestos de doble imposición. Para lo que es especialmente interesante el contenido del artículo 7 del MCOCDE donde se establece que las rentas empresariales se someterán a gravamen en el Estado de residencia, salvo que sean obtenidas en el otro Estado mediante un EP.

En atención a lo expuesto, puede afirmarse que la atribución de renta empresarial a un EP supone una ruptura con el criterio general de tributación en el Estado de residencia a favor del de la fuente, en suma, una cesión o renuncia a la recaudación; lo que evidencia la importancia de la finalidad atribuida al EP: distributiva de potestad tributaria y correctora respecto de la doble imposición o, en su caso, la doble no imposición.

Efectivamente la tributación de las rentas obtenidas mediante un EP supone, como decíamos, una renuncia o cesión del poder tributario del Estado de residencia en favor del de la fuente; en suma, con ello se está estableciendo un criterio de reparto, de distribución del poder tributario entre los Estados, donde el EP asume el papel protagonista como excepción de la regla general. Sin olvidar que, tras esta cesión del Estado de residencia, hay una finalidad concreta: evitar situaciones de doble imposición, asumiendo el EP, también, una función correctora frente a tales situaciones.

Ahora bien, el EP como elemento que determina el reparto competencial en el ámbito internacional, tiene, también, idéntica función, si bien con matizaciones, en el ámbito interno a los efectos de estructurar el poder tributario entre el Estado y niveles subestatales. Cuestión que en nuestro Estado es especialmente relevante a tenor del contenido de la Disposición Adicional Primera de nuestra Constitución.

Desde la perspectiva de las relaciones tributarias entre el Estado y los Territorios Históricos, el EP se configura como un elemento estructural en el reparto de las competencias en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, vigente en el territorio foral vasco. La existencia de un EP en territorio foral permitirá la aplicación de un tributo de normativa autónoma a las rentas que obtenga el no residente en nuestro Estado. No obstante, la función distributiva y correctora del EP se desnaturaliza debido a la necesidad de observar otros criterios que serán determinantes a la hora de concretar la competencia normativa, de recaudación o de inspección.

Dicho lo anterior, conviene recordar el contenido del artículo 21. Uno de la Ley del Concierto, donde se puede leer que el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es un impuesto concertado que «(…) se regirá por las mismas normas sus-

ISBN: 978-84-7777-577-5

tantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.» De ello se deriva que las rentas obtenidas en el territorio foral vasco sin la mediación de un EP quedarán sujetas a la normativa común, es decir, la misma que aplique el Estado. Si bien, seguidamente, el artículo referido aclara que «No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14». De esta forma, al igual que sucede en la regulación estatal, cuando las rentas son obtenidas mediante un EP, se produce una remisión al régimen jurídico del Impuesto sobre Sociedades, que en este caso tiene especial relevancia, pues a un EP con domicilio fiscal en el País Vasco se le aplicará normativa autónoma, tal y como se indica en el artículo 14 de la Ley del Concierto al establecer que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma que se exigirá a los sujetos pasivos con domicilio fiscal en el País Vasco.

Por tanto, el EP desarrolla una función distributiva de competencias entre el Estado y los Territorios Históricos al propiciar la aplicación normativa autónoma a las rentas obtenidas por el mismo. De esta forma, la presencia de un EP en territorio foral determina la atribución competencias normativas, exactoras y de inspección en beneficio de este territorio. Función que, además de desarrollarse en el ámbito interno, también tendrá proyección en el reparto del poder tributario en relación con otros Estados. Por lo que sobre esta cuestión es interesante recordar la prevalencia de los CDI suscritos por España. Por lo que nos remitimos a lo ya indicado anteriormente, sobre esta cuestión.

Dicho lo anterior, debe tenerse en cuenta que, sin embargo, no siempre será la normativa foral la aplicable a los EP domiciliados en territorio foral, circunstancia a la que debe añadirse que las Diputaciones vascas no siempre obtendrán el total de la recaudación que corresponda según las rentas obtenidas por el EP o, en determinados supuestos, no ejercerán las competencias de inspección. Ello nos lleva a aseverar que el EP no es en todos los casos el elemento que de forma definitiva determinará la atribución competencial en las relaciones entre el Estado y los Territorios Históricos, lo que permite concluir que la función distributiva del EP queda desdibujada.

Si atendemos a lo dispuesto en los artículos 14, 15 y 19 de la Ley del Concierto, se observa que la competencia normativa, exactora y de inspección, corresponden a la Diputación foral donde tenga el EP su domicilio fiscal[18], siendo por tanto este criterio el principal a los efectos determinar el ejercicio de las competencias señaladas. Por

[18] Sobre el domicilio fiscal SERRANO-GAZTELUURRUTIA apunta: «La relevancia de la delimitación de este concepto reside en que, con carácter general, el domicilio fiscal del contribuyente informa de la residencia fiscal y, por tanto, del sistema fiscal aplicable. Determinará, así, la Administración tributaria de adscripción del contribuyente; del lugar para la práctica de notificaciones y del lugar físico concreto declarado y vinculante para el obligado tributario a efectos de procedimientos administrativos y del control fiscal. Y, cómo no, la Administración tributaria receptora de las obligaciones tributarias, especialmente la de ingresar los tributos. (SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., «Los conceptos de residencia fiscal…», *op. cit*, pág. 193).

lo que a un EP con domicilio fiscal en el País Vasco le será de aplicación la normativa foral, la recaudación será obtenida por este territorio y podrá ser objeto de inspección por la Diputación foral correspondiente.

Sin embargo, como avanzamos, tal aseveración, debe ser matizada y completada con otros criterios: el del volumen de operaciones y el del lugar de realización de las operaciones. Criterios que, a los efectos de la competencia normativa, exactora y de inspección, resultan determinantes cuando las operaciones no se realizan en un único territorio, entiéndase territorio común o foral, y se obtiene cierto volumen de operaciones.

Por lo que se refiere a la competencia normativa, un EP domiciliado en el País Vasco que en el ejercicio anterior su volumen de operaciones hubiera sido superior a 10 millones de euros, realizándose el 75% o más de su volumen de operaciones en territorio común, se le aplicará la normativa de este último territorio.

En cuanto a la competencia exactora, si el EP tiene domicilio fiscal en el País Vasco y el volumen de operaciones en el ejercicio anterior no supera los 10 millones de euros, será la Diputación foral correspondiente la que ostente la competencia exactora. Sin embargo, si el volumen de operaciones hubiera excedido de 10 millones de euros, el EP tributará, con independencia del lugar donde tenga su domicilio fiscal, «a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio», produciéndose, por tanto, un reparto proporcional de la recaudación en función al volumen de operaciones que se han realizado en los mismos.

La consecuencia inmediata de la aplicación de este último criterio será la de presentar tantas liquidaciones como territorios en los que hubiera realizado operaciones: territorio común o foral. Ahora bien, entendemos que en la tributación de un no residente que opera mediante un EP, el aspecto más conflictivo resulta de la distribución de competencias entre las mencionadas Diputaciones Forales. La norma describe una relación sinalagmática Estado-Diputaciones Forales, pero no detalla los criterios cuando en esa relación interfieren más de una Diputación Foral o únicamente se da entre ellas. Para dar solución a esta cuestión deberá acudirse a la regulación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes dada por cada una de las Diputaciones Forales.

Como ejemplo, tomamos la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y concretamente, su artículo 2 donde se indica: «Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en los siguientes supuestos:

a) Tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas o entidades no residentes en territorio español, cuando las mismas se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de esta Norma Foral.
b) Tratándose de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente por personas físicas o entidades no residentes en territorio español:

ISBN: 978-84-7777-577-5

a') En exclusiva, cuando tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros.
b') En exclusiva, cuando opere exclusivamente en el Territorio Histórico de Bizkaia y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 10 millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.
c') En proporción al volumen de operaciones realizado en Bizkaia durante el ejercicio, cuando el contribuyente opere, además de en este territorio, en cualquier otro, común o foral, siempre que el volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 10 millones de euros, cualquiera que sea el lugar en que tenga su domicilio fiscal.»

Finalmente, la Ley del Concierto sobre la competencia de inspección indica que cuando el volumen de operaciones en el año anterior exceda de 10 millones de euros y se hubieran realizado en territorio común el 75% o más de su volumen de operaciones, corresponderá a la Administración del Estado la competencia de inspección. Y al contario, será competente en materia de inspección la Diputación Foral correspondiente cuando el domicilio fiscal del EP, aunque se encuentre en territorio común, en el ejercicio anterior el volumen de operaciones hubiera excedido de 10 millones de euros y se hubieran realizado en el País Vasco el 75% o más de su volumen de operaciones.

Por todo lo dicho, podría concluirse que la función distributiva y correctora del EP quedan desnaturalizadas en la medida que un EP domiciliado en el País Vasco no es el factor determinante por sí mismo para atribuir de forma exclusiva competencias a este territorio.

Antes de analizar la funcionalidad del EP respecto de la imposición en el IVA, conviene recordar que la LIVA delimita el ámbito de aplicación espacial de la norma reguladora, estableciendo que, como regla general, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicio realizadas en el TAI. Delimitación espacial que precisa de criterios de localización que permitan concretar dónde esas operaciones se han producido, y con ello, poder fijar quién ostenta la competencia para someterlas a gravamen. Esta concreción, al igual que sucede en imposición directa, es imprescindible para garantizar que una vez se ha realizado el hecho imponible será sometido a gravamen por un único Estado, y así evitar situaciones que den lugar a la doble imposición internacional o, en su caso, a doble no imposición.

En España, el régimen jurídico del IVA y el TAI es único, por tanto, las mencionadas reglas de localización carecen de importancia para la aplicación del impuesto respecto de las operaciones realizadas en el TAI. No obstante, sí pueden reconocerse competencias para la exacción e inspección del impuesto en favor de los Territorios Históricos, y cuya concreta atribución estará encomendada a las reglas específicas de localización contenidas en la Ley del Concierto; a los puntos de conexión.

Debe matizarse la aseveración acerca de la vigencia de una única norma para todo el TAI, si bien las competencias normativas en los Territorios Históricos son muy limitadas. Ciertamente, en la Ley del Concierto se indica que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado, limitándose el poder normativo vasco en la regulación del IVA a la aprobación de los modelos de declaración e ingreso, que deberán contener, al menos, los mismos datos que los de territorio común y señalar los plazos de ingresos, que no diferirán sustancialmente con los establecidos por la Administración estatal.

Como se puede inferir de lo anteriormente expuesto, lo verdaderamente relevante en la distribución competencial en torno a la figura del IVA será la competencia de exacción e inspectora, las normas específicas de localización que las concretan y, por último, el papel desarrollado en todo ello por el estatuto del EP.

En el marco de la distribución competencial, la Ley del Concierto combina dos criterios: «personales (domicilio fiscal y volumen de operaciones) y territoriales (lugar de realización de las operaciones). (STS de 13 de abril de 2011).En suma, para delimitar la Administración competente para la exacción del IVA deben tenerse en cuenta: el domicilio fiscal, el volumen de operaciones registrado el año anterior y lugar de realización de las mismas[19].

El domicilio fiscal se recoge en el artículo 43 de la Ley del Concierto, el artículo 27 regula la exacción del impuesto, atendiendo, entre otras cuestiones, al volumen de operaciones y, por último, los criterios específicos de localización territorial de las operaciones realizadas se contienen en el artículo 28 de la Ley del Concierto. Los puntos de conexión contenidos en este último artículo tienen como finalidad primordial determinar cuándo las operaciones sujetas al IVA han sido realizadas en los Territorios Históricos, distinguiendo entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicio.

Atendiendo a los criterios mencionados, la tributación de las operaciones sujetas a tributación en el IVA sigue las siguientes pautas:

---

[19] Sobre las reglas de localización la STS de 26 de mayo de 2015 advierte que las mismas persiguen «(…) evitar conflictos competenciales entre las Administraciones afectadas». La Sentencia mencionada hace referencia al Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, indicando al respecto: «(…) como puede observarse, las reglas de localización de determinadas prestaciones para su tributación, en lo que ahora nos interesa, establecidas en el Convenio resultan similares en la imposición directa del Impuesto sobre Sociedades e indirecta del IVA, a pesar de su distinta naturaleza, sus distintas características y sus finalidades inmediatas de uno y otro impuesto, el primero gira en torno a determinados rendimientos, el segundo al consumo, lo que suele ser determinante para la prevalencia de unas u otras reglas de localización, todo lo cual, en una materia que suele ser ciertamente compleja, añade dudas interpretativas en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización, pero que en definitiva descubren un presupuesto puesto de manifiesto por las partes codemandadas, cual es intentar el equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios, lo que pone de manifiesto que estas reglas de localización impuestas en los diversos gravámenes están dirigidas a hacer posible el citado equilibrio dado los regímenes concurrentes que inciden en el reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse.»

ISBN: 978-84-7777-577-5

— En los supuestos en los que el volumen de operaciones en el año anterior no supere los 10 millones de euros, se tributará exclusivamente en el territorio, común o foral, donde esté situado el domicilio fiscal, con independencia del lugar de realización de las operaciones.
— En los supuestos en los que el volumen de operaciones en el año anterior supere los 10 millones de euros, operando en un único territorio, se tributará exclusivamente en ese territorio, con independencia del lugar donde se encuentre el domicilio fiscal.
— En los supuestos en los que el volumen de operaciones en el año anterior supere los 10 millones de euros y se opere tanto en territorio común como foral, se tributará en ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada una de ellas.

En relación con las competencias de inspección, el artículo 29. Seis del Concierto Económico recoge los criterios para determinar la mencionada competencia, indicando:

> «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 serán efectuados 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.»

Centrando la atención en el EP, debe señalarse que el mismo adquiere una especial importancia en la localización territorial las operaciones gravadas en el IVA, en la determinación del sujeto pasivo[20] y del procedimiento previsto con el fin de recuperar las cuotas soportadas.

Efectivamente, la existencia de un EP en el País Vasco que reciba o desde el que se realicen operaciones sujetas a IVA determinará la existencia de un sujeto pasivo que deberá cumplir con sus obligaciones materiales, formales y censales y también la aplicación de la normativa correspondiente, entre otra, la que recoge los puntos de conexión que asignarán la competencia a la Administración correspondiente en caso de operar tanto en territorio común como foral.

La aplicación de los puntos de conexión ha suscitado conflictos entre las Administraciones, poniendo de manifiesto su complejidad. La jurisprudencia ha desarrollado una importante labor en pro de su interpretación, concretando su aplicación.

Ejemplo de ello, son las STS de 13 de abril de 2011 primero y, posteriormente, la de 16 de abril de 2018, en las que se ha señalado que lo especialmente influyente para determinar la competencia de exacción es la relevancia de las tareas realizadas, en la medida que los puntos de conexión deben considerar la generación del valor añadido, graduándose así la importancia del domicilio fiscal o del lugar de realización de las operaciones

La última Sentencia señalada menciona la STS de 9 de febrero de 2016 en la que se analizaban los puntos de conexión en el Convenio Económico con Navarra y al respecto manifestaba: «El reparto de la tributación que se deriva del Convenio Econó-

[20] Así nos lo recuerda MERINO JARA al señalar: «El establecimiento permanente se utiliza, por un lado, en el momento de establecer el lugar de realización de determinadas operaciones imponibles y, por otro, en el de determinar el sujeto pasivo.» (MERINO JARA, I., «El concepto de establecimiento permanente en el IVA y en la imposición directa», *Forum Fiscal,* núm. 232, 2017, pág. 2).En este mismo sentido, VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, si bien haciendo referencia a las relaciones entre el Estado y Navarra, apunta: «El establecimiento permanente no sólo es un concepto fundamental de la Fiscalidad Internacional, sobre todo desde la perspectiva del Estado de la fuente, sino que también desempeña una función destacada en el IVA, sobre todo a efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios en el IVA, y en los puntos de conexión del Concierto Económico entre el Estado y Navarra.» (VÁZQUEZ EL REY VILLANUEVA, A., «La doctrina del *Spanish Permanent Establisment*, ¿también en el IVA? [STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2.ª) núm. 509/2018, de 23 de marzo de 2018]», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2018, pág. 290).

ISBN: 978-84-7777-577-5

mico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.»

En base a estos precedentes, en la STS de 16 de abril de 2018 se establecen los criterios a seguir, pudiéndose leer:

> «En el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse, por tanto, las siguientes reglas:
>
> — Aunque el Concierto señala que la entrega de los bienes que deban ser objeto de transporte «se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte», ese lugar (territorio común o foral) no constituirá *necesariamente* el punto de conexión si las actividades en él realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.
>
> — Por tanto, habrá de estarse al lugar de «puesta a disposición» de los bienes —prescindiendo de su *status loci*— cuando no pueda identificarse en el lugar en el que están sitos actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. Y, *a sensu contrario*, el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes (*desde* el que salen) cuando se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones *susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados*.
>
> — La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancia de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.»

En consecuencia, para poder atribuir al EP una función distributiva de competencias, y por ende poder referir que el EP es calificado como punto de conexión a tales fines, debe verificarse que las actividades desarrolladas generan valor añadido; únicamente en este caso podremos confirmar esta función, sin olvidar que la presencia del EP no es óbice para que la recaudación sea compartida, tal y como se ha mencionado, por lo que puede concluirse que la presencia de un EP, dadas las circunstancias analizadas en este apartado, no siempre es suficiente en relación con el IVA para distribuir competencias entre el Estado y el País Vasco.

3.2. Función definidora del establecimiento permanente

El análisis de la funcionalidad del EP en el derecho interno toma derroteros distintos. La renta obtenida por un no residente será gravada en nuestro Estado, mediante el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, ya sea una persona física o una persona jurídica, se haya obtenido o no mediante EP, si bien, el régimen jurídico aplicable será diferente. Ello no obstante, será de aplicación sin perjuicio de la existencia de un CDI, debido a su prevalencia frente a la normativa interna, como ya se ha referido.

Así pues, la existencia de un EP, al que son atribuibles determinadas rentas, conlleva que la base imponible, tal y como se especifica en el artículo 18 TRLIRNR, se determine de conformidad con el régimen general del Impuesto sobre Sociedades[21], con algunas especificidades[22] y, si, por el contrario, las rentas han sido obtenidas sin EP, el ré-

[21] CUBERO TRUYO, entre otras medidas, apuesta por incorporar modificaciones en el régimen jurídico del Impuesto sobre Sociedades en relación a los EP, así propone que «(…) los establecimientos permanentes han de encontrar cobijo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, convirtiéndose en sujetos pasivos plenos de dicho impuesto.», aseverando que «(…) la calificación de los establecimientos permanentes como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades conllevaría una clarificación muy positiva incluso al nivel de los modelos de declaración.» (CUBERO TRUYO, A. «Aplicabilidad de criterios…», *op. cit.*, pág. 264 y ss.).

[22] Debe tenerse en cuenta lo indicado en el artículo 17 TRLIRNR que establece que, en caso de existir varios EP, a efectos tributarios, cada uno de ellos se constituye como una entidad separada, gravándose, en consecuencia, de forma separada, cuando se den las circunstancias siguientes: que ambos realicen actividades claramente diferenciables y que la gestión se lleve de modo separado. De forma que, una entidad no residente que tuviera dos EP en nuestro territorio, realizando actividades diferentes, no podrán compensarse los beneficios y pérdidas entre ambos.

Otra cuestión importante es la relativa a los gastos fiscalmente deducibles. En este sentido, el artículo 18.1 a) TRIRNR determina que para la determinación de la base imponible no serán deducibles los pagos que el EP realice a la casa central o a algunos de sus EP en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos. Dicho lo cual, conviene aclarar que de conformidad al artículo 18.1 b) serán fiscalmente deducibles «la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1, Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
2.º Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.
3.º Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.»

También deberá observarse el contenido del artículo 18.3 TRLIRNR para el caso de operaciones realizadas por EP sitos en España que no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, con el fin de evitar la deducción de gastos en un porcentaje superior al que corresponda al periodo de funcionamiento del EP y la aplicación de deducciones y bonificaciones que reguladas en el régimen jurídico general del Impuesto sobre Sociedades están vinculadas, en cuanto a aplicación y cálculo, al año natural.

Además, de las particularidades referidas, debe hacerse referencia al contenido del artículo 18.4 TRLIRNR. En dicho artículo se hace referencia a los EP cuya actividad realizada en nuestro territorio consiste en obras de construcción, instalación o montaje y cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de explotación de recursos naturales, en estos casos el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes se exigirá según lo dispuesto en los artículos 24.2 y 25 TRLIRNR, es decir, según lo dispuesto para las rentas obtenidas en territorio español sin mediación de EP, por lo que variarán las reglas de devengo, de presentación de declaraciones y no deberán cumplir con las obligaciones contables y registrales, si bien, aunque no deban llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio,

ISBN: 978-84-7777-577-5

gimen jurídico aplicable, con matices[23], será el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

---

tal y como se indica en el artículo señalado anteriormente, sí «deberán conservar y mantener a disposición de la Administración tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este Impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a éstos.» No obstante, el contribuyente podrá rechazar la aplicación de este régimen, opción que deberá manifestarse en el momento de presentar la declaración censal de comienzo de actividad.

Finalmente, en cuanto al tipo de gravamen, será de aplicación, tal y como se indica en el artículo 19 TRLIRNR, el que corresponda de los previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y, además, cuando las rentas obtenidas mediante EP de entidades no residentes se transfieran se exigirá «una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 19 por ciento, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1.a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.»

[23] Las rentas obtenidas en España sin la mediación de un EP tributarán por su importe íntegro, importe al que se le aplicarán los tipos de gravamen recogidos en el artículo 25 TRIRNR, advirtiéndose que frente al tipo de gravamen general del 24%, podrá aplicarse un tipo de gravamen menor, concretamente, un 19% cuando el contribuyente del Impuesto sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Si se trata de pensiones recibidas en nuestro Estado por personas físicas no residentes, se aplicará la escala recogida en la letra b) del artículo 25 TRIRNR, cuyos tipos de gravamen oscilan entre el 8% y el 40%. También tienen un tipo de gravamen específico los rendimientos del trabajo obtenidos por las personas físicas no residentes que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales, se gravarán al 8%. En el caso de tratarse de rendimientos del trabajo obtenidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, el tipo de gravamen será del 2%. Los rendimientos derivados de operaciones de reaseguros, se les aplicará un tipo de gravamen del 1,5%. Para las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el tipo de gravamen será del 4%. Se aplicará un 19% para: a) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, b) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y c) Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Finalmente, señalar que, tal y como se indica en el artículo 18.2 TRIRNR, «Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.»

Para determinar la base imponible, como se ha mencionado, se considerarán las rentas obtenidas por su importe íntegro, sin embargo, es posible minimizar mencionado importe mediante la consideración de determinados gastos deducibles. El artículo 24.2 TRIRNR, se encarga de señalar cuáles. Así, los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros podrán minimizar los ingresos íntegros obtenidos por la «prestación de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente». Sin embargo, cuando las rentas sean obtenidas por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea podrán deducir la totalidad de los gastos contemplados en la LIRPF, si es persona física, o en la LIS, en caso de ser una persona jurídica, «siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.»

Por último, hay que indicar que, de conformidad al artículo 27 TRLIRNR, de la cuota tributaria serán deducibles exclusivamente las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado.

Remisiones que se reproducen en la Ley del Concierto. Como ya se anotó anteriormente, el artículo 21. Uno establece que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes «se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado». Sin embargo, cuando el no residente opere mediante un EP con domicilio fiscal en el País Vasco se le aplicará la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades, al tratarse de un impuesto concertado.

Ahora bien, este reparto de competencias normativas no es óbice para que, posteriormente, por la necesaria aplicación de otros criterios; como el volumen de operación o el lugar de realización de actividades, la competencia exactora y recaudatoria sea compartida, tal y como ya se advirtió.

Por lo que se refiere al IVA, la existencia o no de EP determina diferentes vías a la hora de solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas.

Así, se aplicará el procedimiento regulado en los artículos 117 bis LIVA y 30 ter del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad (en adelante RIVA) para aquellos sujetos pasivos del impuesto que pueden calificarse como establecidos por tener un EP en el territorio del Estado.

Sin embargo, el procedimiento de devolución será distinto para los no establecidos, a los que les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 119 de la LIVA y 31 del RIVA cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla o 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA, cuando no están establecidos en el TAI y tampoco en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

Estos artículos se aprueban e incorporan al régimen jurídico del IVA con el fin de cumplir el mandato que, sobre la devolución de cuotas de IVA, se establece en la normativa europea.

Concretamente, en el artículo 2, apartado 1 de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, se puede leer: «Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388 CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volu-

ISBN: 978-84-7777-577-5

men de negocios. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54)] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.»

Establecido el mandato de devolución de las cuotas de IVA a los sujetos no establecidos, el artículo 3, apartado 1 de la Decimotercera Directiva[24] indica que la regulación concreta; referida a las modalidades de solicitud o devolución, los plazos, las cuantías mínimas, entre otros aspectos, será realizada por cada Estado miembro.

Sobre estas cuestiones, la STJUE de 14 de febrero de 2019, *Nestrade,* Asunto C-562/17, recuerda que las solicitudes de devolución de cuotas de IVA se rigen por las disposiciones de la Decimotercera Directiva, añadiendo: «y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, han de ser consideradas ley especial respecto a los artículos 170 y 171 de la Directiva 2006/112 (sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido, C-582/08,EU:C:2010:429, apartado 35).» También que los Estados, de conformidad al contenido del artículo 3, apartado 1 de la Decimotercera Directiva, «determinan las modalidades de la solicitud de devolución del IVA, incluidos los plazos, e imponen las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente.»

Especialmente, esta STJUE analiza si los Estados miembros pueden limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA, es decir, si los Estados pueden establecer en su normativa plazos cuya expiración tenga como fin sancionar al contribuyente que no se muestre suficientemente diligente y, de ser posible, detallar bajo qué condiciones deben ser regulados.

En relación con este tema el TJUE, habiendo declarado, previamente, que estas medidas deben regirse por el Derecho nacional, pues nada lo impide atendiendo al artículo 3, apartado 1 de la Decimotercera Directiva, hace referencia a dos principios que deben presidir la concreta regulación: el principio de equivalencia y el de efectividad.

Concretamente, en el TJUE señala: «Dado que no se rige por la Decimotercera Directiva, el establecimiento de medidas que fijan un plazo cuya expiración tiene por efecto sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha rectificado las facturas erróneas o incompletas a los efectos de ejercer el derecho a la devolución del IVA, debe regirse por el Derecho nacional, siempre que, por una parte, ese procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y

[24] El artículo 3, apartado 1 de la Decimotercera Directiva indica: «Se concederá la devolución contemplada en el apartado 1 del artículo 2 previa solicitud del sujeto pasivo. Los Estados miembros determinarán las modalidades de dicha solicitud, así como los plazos, el período a que se refiere la solicitud, el servicio competente para recibirla y las cuantías mínimas para las que se pueda solicitar devolución. Determinarán igualmente las modalidades de devolución, así como los plazos. Impondrán al solicitante las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente y evitar el fraude, y en particular el justificante de que desarrolla una actividad económica de conformidad con el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva [77/388]. El solicitante deberá certificar, mediante declaración por escrito, que no ha efectuado, en el período referido, ninguna operación que no responda a las condiciones establecidas en el apartado 1 del artículo 1 de la presente Directiva.»

a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (principio de efectividad) (véanse, por analogía, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 46, y de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 38 y jurisprudencia citada).»

Por lo tanto, la regulación de los procedimientos de devolución dada por los Estados miembros, tal y como establece la STJUE, debe ser respetuosa con el principio de equivalencia, y en consecuencia: «(…) personas que invocan los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión no deben quedar en situación de desventaja respecto a aquellas que invocan derechos de carácter puramente interno (sentencia de 7 de marzo de 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, apartado 39).

Por lo que se refiere al principio de efectividad, el mismo impide que la normativa procesal nacional haga imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión Europea. Para realizar el análisis que determine el cumplimiento de este principio, el TJUE indica que deben considerarse los principios que rigen el sistema judicial nacional, como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento, para seguidamente advertir: «(…) la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29). El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada).»

En definitiva, el respeto a los principios de equivalencia y de efectividad es imprescindible al establecer límites en el tiempo en relación con la posibilidad de rectificar facturas erróneas, y así no contravenir las disposiciones de la Decimotercera Directiva, actuando, por tanto, ambos principios, como auténticos límites a la normativa de los Estados miembros.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMO CERRILLO, R., «La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE», *Quincena Fiscal,* núm. 5/2015, (BIB 2015/608).

ISBN: 978-84-7777-577-5

BURLADA ECHEVESTE, J.L., «La noción de establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS», *Quincena Fiscal,* núm. 20/2018, (BIB2018/13660).

CÁCERES VILLANUEVA, M.A., «El concepto de establecimiento permanente», *Cuadernos de formación*. Colaboración 6/17. Volumen 21/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., «Reglas de reparto de potestades fiscales», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea,* CARMONA FERNÁNDEZ, N., (Coord.), CISS, Madrid, 2008.

CARVAJO VASCO, D., «The future of BEPS: Uniform application, fragmentation or BEPS II?», *Crónica Tributaria,* núm. 162/2017.

CUBERO TRUYO, A., «Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición indirecta a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas de su regulación actual» en *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro,* LUCAS DURÁN, M, y DEL BLANCO GARCÍA, A., (Dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

CHECA GONZÁLEZ, C., «El concepto jurisprudencial de establecimiento permanente en el IVA», *Quincena Fiscal,* núm. 20/2010, (BIB2010/2389).

MARTÍN SESMA, F., «El establecimiento permanente como criterio de localización territorial y punto de conexión en el IVA», *Forum Fiscal,* núm. 233, 2017.

MERINO JARA, I., «El concepto de establecimiento permanente en el IVA y en la imposición directa», *Forum Fiscal,* núm. 232, 2017.

REAL, S. y DE LOS SANTOS, M., «Problemática fiscal actual de la figura del Establecimiento Permanente en imposición directa e indirecta», *Cuadernos de Formación*. Colaboración 9/16, Volumen 20/2016, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., «Establecimientos permanentes e IVA», *Actum fiscal,* núm. 65-66, 2012.

SERRANO-GAZTELUURURIA, S., «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva de la normativa tributaria foral vasca», en *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de fututo,* LUCAS DURÁN, M., y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (Dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

SPIES, K., «Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?» *Bulletin for International Taxation,* núm. 12, 2017.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.,

— «La doctrina del *Spanish Permanent Establisment*, ¿también en el IVA? [STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2.ª) núm. 509/2018, de 23 de marzo de 2018]», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2018, pág. 290).

— «Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española», *Autóritas Prudentium,* núm. 12, 2015.

ZUBIMENDI CAVIA, A., «La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales», en *Documentos de trabajo 3/2018.Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro,* LUCAS DURAN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, Á. (Dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La residencia habitual y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico

M.ª del Mar DE LA PEÑA AMORÓS

Sumario: 1. Consideraciones generales. 2. La residencia habitual. 2.1. Consideraciones Generales. 2.2. Residencia habitual en territorio español. 2.2.1. La permanencia en territorio español. 2.2.2. Radicación en España del centro de intereses económicos. 2.2.3. La presunción familiar. 2.3. Residencia habitual en el País Vasco. 2.3.1. Criterios utilizados. 2.3.1.1. Criterio de permanencia. 2.3.1.2. Criterio del centro de intereses. 2.3.1.3. La cláusula de cierre. 2.3.1.4. Otros criterios. 3. Los cambios de residencia. 3.1. Análisis del artículo 43.7 del Concierto Económico. 4. El domicilio fiscal de las personas jurídicas.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Las relaciones de orden tributario entre el País Vasco y el Estado español se regulan mediante el sistema de Concierto Económico. El actual Concierto Económico se recoge en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que ha sido objeto de modificación en diversas ocasiones (2007, 2014 y 2017).

El Concierto económico se estructura en tres capítulos dedicándose el primero de ellos a los tributos y las relaciones tributarias. En este se establecen los principios generales aplicables a las relaciones tributarias con el Estado, se distribuyen las competencias relativas a las capacidades normativas, de inspección y de exacción entre el País Vasco y el Estado, en relación con cada una de las figuras tributarias concertadas que componen el sistema tributario de los Territorios Históricos, y se establecen asimismo las reglas necesarias para distribuir las competencias en relación con cuestiones específicas , materiales o formales de cada uno de los impuestos.

Así se recogen en el artículo 43 del Concierto Económico los puntos de conexión que se utilizan para repartir las competencias entre los distintos sistemas tributarios que conviven en el Estado español, determinando cuando la capacidad de exacción, normativa y de inspección de un tributo corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuando al Estado. Este modo de fijación

ISBN: 978-84-7777-577-5

de los puntos de conexión puede plantear problemas dado que el Concierto Económico se formaliza con la Comunidad Autónoma Vasca y los tributos se conciertan con referencia territorial al País Vasco[1], mientras que los titulares de los tributos concertados son los Territorios Históricos que integran aquel, de forma que existe, una asimetría entre el sujeto del Concierto y el de los tributos concertados, circunstancia esta que puede plantear problemas.

Partiremos pues del propio concepto de punto de conexión para pasar posteriormente al análisis tanto de la residencia habitual como del domicilio fiscal. El punto de conexión se define como «aquella circunstancia que expresa un vínculo entre el supuesto internacional y un determinado país, y que el legislador utiliza para señalar el derecho aplicable a la situación privada internacional»[2]. Por tanto, es la parte de la norma de conflicto, que sirve para resolver el problema del derecho a aplicar, ya que su función es señalar cuál es la circunstancia que determina la aplicación de uno u otro ordenamiento jurídico.

Si conectamos la definición antes reseñada con el objeto de nuestro estudio, podemos afirmar, que el punto de conexión es la circunstancia establecida por el legislador, en virtud de la cual las competencias en torno a ciertos aspectos de los tributos corresponden a una Comunidad Autónoma, y no a otra. Destaca BOKOBO MOICHE[3], al proponer un concepto de punto de conexión en el ámbito tributario autonómico, que es «el elemento de la relación jurídico tributaria a través del cual se atribuyen las competencias tributarias a las Comunidades Autónomas». De igual forma, señalan RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON y ZABIA DE LA MATA[4], que los tres aspectos para perfilar una definición de punto de conexión en el ámbito tributario son los siguientes: en primer lugar, que actúan como elementos configuradores del hecho imponible; en segundo término, que realizan una atribución de competencias, bien al Estado, bien a las Comunidades Autónomas; y finalmente, que el reparto competencial que se opera a través de ellos responde al interés que se estime prevalente.

---

[1] Señala BURLADA ECHEVESTE («La residencia habitual y el domicilio fiscal en el concierto económico» en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*. CISS, Madrid, 2018,) que «el artículo 43 del Concierto Económico, que contiene diferentes reglas de determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal, presenta un problema básico: sus reglas son útiles para determinar cuándo una persona reside o está domiciliada en el País Vasco, esto es, para determinar cuándo no está sometida al régimen fiscal común, salvo que se considere que las reglas de domiciliación y residencia del artículo 43 del Concierto Económico deben ser transpuestas por las Juntas Generales y las Diputaciones Forales sustituyendo simplemente la referencia al País Vasco por la de la propia demarcación territorial».

Vid. DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Ad. Concordiam, Bilbao, 2006, págs. 167 y ss.

[2] CALVO CARAVACA, A.; CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. *Introducción al Derecho Internacional Privado*. Comares, Granada, 1997, pág. 300.

[3] BOKOBO MOICHE, Susana. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos.* Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 32.

[4] RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON, María y ZABIA DE LA MATA, Elisa. «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica». *Crónica Tributaria*, núm. 82-83, 1997, págs. 238 y 239.

Así entre los distintos puntos de conexión analizaremos en este trabajo la residencia habitual y el domicilio fiscal que son los que determinan la competencia de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en relación al IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones por obligación personal, IS, IRNR mediante establecimiento permanente e IVA.

El Concierto en el artículo 43 toma como referencia la residencia habitual y el domicilio fiscal, que son los puntos de conexión clásicos que se recogen con carácter general en el modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, como reglas de distribución de la potestad tributaria entre los diferentes países. Así será la residencia habitual el punto de conexión que se utilice cuando nos encontremos ante personas físicas, mientras que en el caso de las personas jurídicas el punto de conexión ser el domicilio fiscal.

Con carácter previo a analizar cuando entendemos que una persona física tiene su residencia habitual en el País Vasco, y por tanto, cuando la capacidad de exacción, normativa y de inspección le corresponde a las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, debemos partir de la necesidad de que concurra un requisito previo, que no es otro que es necesario ser residente habitual en territorio español.

2. LA RESIDENCIA HABITUAL

2.1. Consideraciones generales

Debemos destacar, en un primer momento, que no existe un concepto de residencia habitual dentro de la LGT[5], encontrándose la misma tradicionalmente definida en el seno del IRPF, norma ésta que servirá de referencia en el resto de impuestos. Ahora bien, antes de detenernos en el estudio concreto de los criterios recogidos por la norma debemos plantearnos qué se entiende por residencia habitual, de forma genérica.

Tanto la doctrina iusprivatista[6] como la jurisprudencia[7] destacan que existen dos elementos que sirven para configurar la residencia habitual de un sujeto, y que son: de una parte, la permanencia física en un lugar determinado, y de otra, la intención o voluntad de que sea esa su residencia habitual. Sin embargo, estamos de acuerdo con BOKOBO MOICHE[8] cuando señala, que «en derecho tributario el concepto de residencia habitual solamente tiene un elemento fáctico». Tal afirmación creemos que es to-

---

[5] Señala BAENA AGUILAR, A. (*La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 92 y 93) que «la definición de residencia habitual debería contenerse en la Ley codificadora, por afectar a más de un tributo».

[6] DIEZ PICAZO Y GULLON, A. *Sistema de Derecho civil.* Volumen I, Tecnos, Madrid, 1992, págs. 286 y ss

[7] Sentencias del Tribunal Supremo de la Sala de lo civil, STS de 12 de julio de 1989, STS de 6 de mayo de 1989, STS 18 de octubre de 1990.

[8] BOKOBO MOICHE, Susana. *Los puntos de conexión en los tributos.... Cit.,* pág. 78 y 79.

ISBN: 978-84-7777-577-5

talmente razonable, pues la incorporación del elemento intencional al concepto llevaría a un gran número de contribuyentes a configurar residencias ficticias, con el único objetivo de lograr una tributación inferior. Además, tales conductas elusivas serían difícilmente perseguibles por lo complicado de su prueba.

Afirma, igualmente, BAENA AGUILAR[9], que la «residencia es una condición o estado de la persona que implica una vinculación cualificada con el territorio de un ente público».

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de diciembre de 1998, por su parte, define la residencia habitual como la permanencia de una persona de manera continuada, acostumbrada y usual en un lugar determinado, caracterizada esencialmente por una presencia física que ofrezca diferencias relevantes por su duración y frecuencia, con la permanencia en otras viviendas o residencias y por una vinculación con sus actividades o intereses personales, profesionales o económicos.

De este modo, se observa que el legislador tributario ha tenido en cuenta criterios únicamente fácticos[10], y cuya prueba es en principio más fácil a la hora de determinar las circunstancias que llevan a afirmar que un sujeto tiene su residencia en cierto lugar. Dentro de estos criterios fácticos a su vez encontramos una doble posibilidad, pues podríamos atender a criterios cuantitativos, señalando así, que el sujeto tiene su residencia en aquel lugar en el que permanece un mayor tiempo, o bien, hacer lo propio según criterios cualitativos, lo que supondría considerar que el sujeto tiene su residencia habitual en el lugar en donde se encuentra su principal centro de intereses. Tal y como ahora analizaremos más detenidamente, el legislador parece haber optado por el criterio cuantitativo, si bien es cierto, que en aquellos casos en que el mismo es difícil de utilizar se ha acudido a un criterio cualitativo. De esta forma podemos afirmar, que en derecho tributario existe un concepto de residencia habitual distinto al utilizado en otras ramas del ordenamiento, tales como en el campo del derecho civil o del derecho administrativo.

En relación con la determinación de la residencia habitual destaca CALDERON CARRERO[11], que la misma es una cuestión de grado, y que en cada caso se articula sobre hechos, datos o factores de diversa índole que conectan a una persona con un determinado territorio. Entre los datos a utilizar se encuentran entre otros: el mantenimiento de una presencia física en un país durante un lapso de tiempo al año, poseer la sede efectiva del centro de negocios o de la actividad económica, tener el núcleo de intereses vitales asentado en un país, la posesión de una vivienda permanente en el territorio nacional,...

---

[9] BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las ... Cit.* pág. 77.

[10] Señala FERREIRO LAPATZA (AAVV *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Civitas, Madrid, 1983, pág. 77) que el animus, la intención o la voluntad del sujeto tiene relevancia de manera meramente incidental, en los casos de dificultades para determinar el factum.

[11] AAVV. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.* Civitas, Madrid, 1999, pág. 85.

Se observa que la mayor parte de países han optado por establecer la residencia fiscal como punto de conexión aglutinador de la sujeción fiscal personal[12]. Sin embargo, no existe homogeneidad en su configuración pues la definición de los factores y vínculos que cada país selecciona para la fijación de la misma, difiere enormemente de unos a otros[13].

Si acudimos al Modelo de Convenio de la OCDE para intentar lograr un concepto de residencia que, en cierta forma, compartan los distintos Estados observamos que el mismo, en su artículo 4.1.[14], no define, qué se entiende por residente, pues se remite a la legislación del país, mencionando únicamente criterios que se podrán tener en cuenta por las distintas legislaciones en el momento de fijar la residencia habitual en un determinado país.

De esta forma, es obligado el análisis de los criterios que asignan la residencia habitual de un sujeto a nuestro país. Asimismo debemos precisar, que tampoco son los mismos los criterios utilizados en el momento de fijar la residencia habitual de un sujeto en territorio español, que al intentar concretar ésta dentro de una Comunidad Autónoma, ya que la menor extensión del territorio determina que ciertos criterios deban ser adaptados, pues de no ser así resultarían totalmente ineficaces.

2.2. Residencia habitual en territorio español

Tal y como hemos destacado, en nuestro ordenamiento tributario el concepto de residencia habitual no se recoge en la LGT, como sería razonable por tratarse de un criterio general de aplicación en todos los impuestos, sino en la ley reguladora del IRPF. El análisis de la residencia habitual en territorio español se fundamenta en el hecho de que no se podrá ser residente en una Comunidad Autónoma si antes no se es residente en España.

El artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece dos circunstancias cuya concurrencia determinará la residencia habitual en nuestro país. Tales circunstancias son las siguientes: en primer lugar, la permanencia en territorio español más de 183 días durante el año natural, y en segundo, la localización en España del núcleo

---

[12] SOLER ROCH, M.T. «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario» en *Presente y futuro de la Imposición directa en España.* AEDAF, Lex Nova, Madrid, 1998, pág. 65.

[13] Destaca CALDERÓN CARRERO (*La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación.* Mc Graw-Hill, 1997, págs. 28 y ss) que «el derecho comparado desvela una gran heterogeneidad en la definición de los factores y vínculos que cada país selecciona para el establecimiento de este supraconcepto, toda vez que dicha delimitación se realiza de forma autónoma y descoordinada del resto de los Estados».

[14] Artículo 4.1. «A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un estado contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo».

ISBN: 978-84-7777-577-5

principal o la base de sus actividades. Junto a éstas el legislador recoge una presunción iuris tantum, en virtud de la cual se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando en el mencionado territorio residan habitualmente su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel. Finalmente debemos dejar constancia de la existencia de reglas especiales en relación con los diplomáticos y con ciertos funcionarios, así como, de medidas para aquellos supuestos en los que un residente español traslada su residencia habitual a un paraíso fiscal.

En cuanto a las circunstancias determinantes de la residencia habitual española debemos precisar que su concurrencia no tiene que ser conjunta, es decir, el cumplimiento de cualquiera de ellas supone que el sujeto tiene su residencia en nuestro país. Tampoco son subsidiarias unas de las otras, sino que se podrá ser residente habitual en nuestro país por cualquiera de ellas indistintamente.

2.2.1. La permanencia en territorio español

La primera de las circunstancias, tal y como hemos mencionado, es la permanencia en territorio español durante más de 183 días del año natural. Esta supone afirmar que el sujeto se entenderá que reside en aquel lugar en el que permanece más tiempo a lo largo del año.

Podemos observar que frente a la redacción dada por la antigua Ley 18/1991, que señalaba que los 183 días se referían a «un año natural», Ley 35/2006, de 28 de noviembre, tal y como hacia el texto anterior, alude de forma general a que sean «del año natural». FERREIRO LAPATZA[15] destacaba al interpretar la Ley 18/1991, que se entendía «por año natural un periodo de doce meses, contados de fecha a fecha, de tal manera que una persona física debía ser considerada como residente en España si permanecía por más de 183 días en territorio español en un periodo de doce meses contado de fecha a fecha».

En relación con este cambio en la redacción, CASTILLO SOLSONA[16] afirma, que «la utilización por parte de la Ley 40/1998, del artículo determinado "el" zanja definitivamente a favor de la equiparación, la cuestión de si la expresión año natural equivale a la de periodo impositivo, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Teniendo en cuenta ambas interpretaciones consideramos, que este cambio aporta algo más de concreción, pero no creemos que suponga una modificación real pues el legislador desde un principio quería que la expresión «a un año natural» se entendiera como periodo de 365 días comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre.

---

[15] FERREIRO LAPATZA, J.J. en AAVV *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas ... Cit.,* pág. 78.

[16] CASTILLO SOLSONA, M.ª Mercedes. *La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española.* Universidad de LLeida, Lleida, 2001, pág. 150.

De igual modo no pensamos que exista equiparación entre año natural y periodo impositivo, pues si bien es cierto que en la mayor parte de supuestos el periodo impositivo coincide con el año natural, también lo es, que el fallecimiento del contribuyente un día distinto del 31 de diciembre conlleva un periodo impositivo inferior al año natural, en cuyo caso habrá que determinar el periodo de tiempo necesario para considerar que el sujeto tiene su residencia habitual en nuestro país.

En segundo lugar debemos estudiar el trato que en relación con la permanencia se le da a las ausencias esporádicas. Así destaca expresamente el legislador, que «para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país». Encontramos aquí una novedad, si bien, únicamente en la literalidad del artículo, pues mientras la legislación anterior hablaba de ausencias temporales, ahora la ley adjetiva a dichas ausencias como esporádicas[17]. Pero, qué podemos entender por ausencia esporádica, creemos que siguiendo una interpretación literal del precepto se considerará esporádica aquella ausencia que es ocasional, es decir, la que aparece vinculada a una circunstancia determinada[18] y temporal, que en ningún caso va suponer un cambio en la residencia del sujeto pasivo, sino que únicamente conlleva que durante un tiempo no demasiado largo el sujeto se encuentre en otro lugar. El Tribunal Supremo ha señalado[19] que «el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera de del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español. Con clara intención de retorno al lugar de partida».

La regla general, pues, va a ser que se computen las ausencias esporádicas. En torno a este hecho señala CALVO ORTEGA[20], que es lógico que no interrumpan el cómputo, aunque esto puede suponer algún problema en el caso de que más de una administración esté disputándose la residencia efectiva de un determinado sujeto.

---

[17] Señala GÓMEZ CALLEJA («La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad». *Gaceta Fiscal,* núm. 195, febrero, 2001, pág. 45) que «dicha novedad no tiene una gran trascendencia a efectos prácticos, puesto que posteriormente no hay una definición de dicho criterio».

Por su parte destaca MEDINA CEPERO («Los criterios para fijar la residencia fiscal en la legislación interna española y en los Convenios de doble imposición». *Quincena Fiscal,* núm. 10, mayo, 2002, pág. 46) que «el legislador no concreta lo que debe entenderse por ausencia esporádica y, en una interpretación práctica, no parece que su significado vaya a variar sustancialmente del de ausencia temporal».

[18] Manifiesta CASTILLO SOLSONA (*La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación... Cit.,* pág. 151) que «con el término esporádica parece querer expresarse un menor periodo de tiempo de ausencia que con el vocablo temporal».

[19] Sentencia 357/2018, de 6 de marzo, recurso 931/2017

[20] CALVO ORTEGA *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 27.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Sin embargo, la regla general que estamos analizando en relación con las ausencias tiene una excepción, y así destaca la ley que tales ausencias no se computarán en aquellos supuestos en los que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país[21]. Pero, ¿cómo acreditar tal residencia?, pues la legislación española no contiene ninguna previsión sobre la forma de acreditación de la misma[22].

En torno a esta acreditación se han pronunciado tanto la Dirección General de los Tributos[23] como el Tribunal Económico Administrativo Central[24] afirmando, que «para acreditar la residencia fiscal en otro país se requiere un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales acreditativo de que se tributa por renta mundial, no bastando acreditar los consumos de luz, agua o teléfono, pues ello no implica que estos hayan sido efectuados por el titular; tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar en que están empadronadas».

Debemos igualmente destacar el tratamiento especial que se establece en aquellos supuestos en los que el país en que se acredite la residencia sea un paraíso fiscal, ya que la Administración tributaria podrá exigir en estos casos que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. De esta forma parece que no bastará con la acreditación fiscal que se exige para aquellos países que no se califican como paraíso fiscal, pero entonces, ¿cómo se prueba la permanencia?[25] Esta cuestión se planteó ante la Dirección General de los Tributos[26] que interpretó que «la Administración podrá solicitar, además del certificado de residencia del lugar de destino, cualquier medio de prueba que sirva para acreditar que el contribuyente ha permanecido efectivamente en el territorio al que declara haber trasladado su residencia. En todo caso, la apreciación de las pruebas aportadas habrá de ser efectuada en cada supuesto concreto por la Administración tributaria, sin que puedan enunciarse de modo general y teórico los medios de prueba que sirven para demostrar la permanencia efectiva, ya que procederá analizar caso por caso, cada supuesto».

---

[21] Tal y como señala PÉREZ ROYO (*Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 46 y 47) el contribuyente podrá acreditar su residencia fiscal en otro país no solo con arreglo al criterio de la permanencia en el mismo, sino también con arreglo a cualquier otro criterio de atribución.

[22] *Vid.* AAVV *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.* Civitas, Madrid, 1999, pág. 88.

[23] Resoluciones de 7 de mayo de 1992, 30 de noviembre de 1992, 7 de septiembre de 1993, 30 de junio de 1994, 21 de octubre de 1994, 21 de noviembre de 1994, 24 de junio de 1997, 25 de mayo de 1998, 28 de mayo de 1998 y 21 de junio de 1999.

[24] Implícitamente en resoluciones de 6 de noviembre de 1990 y 5 de noviembre de 1991.

[25] Señala GÓMEZ CALLEJA («La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de...». *Cit.* pág. 46) que «parece que nos encontramos ante una prueba diabólica».

[26] Mediante la Consulta 1075-99, se plantea cuáles son los medios de prueba aceptados por la Administración para acreditar la residencia fiscal del consultante y su esposa a Mónaco.

Ante estos hechos consideramos, que la Administración debía haber sido más explícita, tal y como se ha hecho, *v.gr.,* en Italia[27], pues la solución otorgada por la administración española puede ser considerada contraria, en cierto modo, a la seguridad jurídica.

Finalmente, en relación con el cómputo del periodo de permanencia se afirma por el legislador, que no se tendrán en cuenta las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las administraciones públicas españolas.

Tras analizar la regulación que del periodo de permanencia se recoge por la normativa observamos, que en ningún caso se hace referencia al criterio de la vivienda permanente para los supuestos en los que pueda existir conflicto en el momento de determinar la residencia habitual en nuestro país[28]. Este criterio de la vivienda permanente se encuentra en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE en materia de Renta y Patrimonio, como criterio aplicable en caso de duda o conflicto[29].

2.2.2. Radicación en España del centro de intereses económicos

El segundo de los criterios recogidos por la norma es la radicación en España del núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Este criterio, por tanto, parece prescindir del aspecto cuantitativo de la permanencia para potenciar la calidad de la relación, y así considera residente a aquél que tiene el principal centro de sus actividades en territorio español.

La inclusión del criterio del centro de intereses económicos supone la adaptación a los criterios establecidos en el artículo 4.1 del Convenio Modelo de la OCDE, el cual determina, que «la expresión residente de un Estado contratante designa a cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeto a imposición por razón de su domicilio, de su residencia, de su sede de dirección efectiva o de cualquier otro criterio de naturaleza análoga». Sin embargo, la doctrina consideró desafortunada desde sus principios su inclusión en nuestra legislación.

Destaca MARTÍN QUERALT[30], que «nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción se irá decantando a medida que existan pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos que permitan determinar en qué supuestos puede entenderse que una persona física tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades económicas».

---

[27] Este país establece mediante la Circular Ministerial 140/E, de 24 de junio de 1998 un listado con los criterios que seguirá la Administración, entre los que se encuentran el colegio de los hijos menores, la inscripción en el censo electoral,...

[28] Si se recoge este criterio en el caso de la residencia habitual autonómica, como más adelante analizaremos.

[29] En torno a que se debe entender por vivienda permanente *Vid.* DE ARESPACOCHAGA, Joaquín. *Planificación Fiscal Internacional.* Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 133 y ss.

[30] «El IRPF» en *Curso de Derecho Tributario... Cit.* págs. 67 y 68.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Por su parte BAENA AGUILAR[31] afirma, que la inclusión de este criterio «no es compatible con la noción de residente que realiza el Convenio Modelo de la OCDE, que establece una sola limitación: la noción de residente no puede basarse exclusivamente en la obtención de rentas procedentes de fuentes situadas e un país, ni en la titularidad de un patrimonio localizado en el mismo. Así pues, la normativa interna no logra aproximarse al Modelo sino que se aleja del mismo.

De esta forma si bien el objetivo a lograr con su inclusión era razonable, pues pretendía acercarse al Modelo de Convenio, el mismo no se consiguió en ningún caso. En primer lugar, porque el criterio que se recoge por el Modelo es el centro de intereses vitales[32], criterio éste que no alude sólo a elementos económicos, sino también, a las relaciones personales del sujeto. Además el mencionado criterio se recoge en el modelo como subsidiario, es decir, para resolver los posibles conflictos que pueden surgir por doble residencia entre los Estados contratantes, pero en ningún caso como criterio de aplicación directa cuya concurrencia determine la residencia habitual, tal y como sucede en nuestro país.

Pero, qué se entiende por «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos». Señala FALCON Y TELLA[33], que «el centro de intereses económicos es el lugar donde se ejerce una actividad empresarial o profesional o el lugar desde donde se gestiona el patrimonio, lo que en definitiva conduce, al igual que la permanencia, a la existencia de una integración con el sistema económico y social del Estado, mayor que con otros Estados».

Por su parte destaca CARMONA FERNÁNDEZ[34], que al referirse la ley al «núcleo principal» alude a que el volumen de actividades o intereses residenciados en España debe compararse no con el volumen exterior global, sino con el presente en cada uno de los demás países en los que el contribuyente posee intereses económicos.

---

[31] BAENA AGUILAR, Ángel. *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las... Cit.,* pág. 109.

[32] Señala ARESPACOCHAGA (*Planificación Fiscal ...Cit.,* pág. 134) que «la noción de centro de intereses vitales encierra referencias a relaciones personales y a relaciones económicas, pudiendo consistir en solo una de ellas. Las relaciones personales se refieren a circunstancias relativas a la forma de vida del interesado, comprendiendo tanto las que afectan a sus relaciones familiares, sociales o de amistad como a sus actividades políticas o culturales y, en general, aquellas en las que el interesado invierte el tiempo (aficiones, colecciones privadas, etc.). Las relaciones económicas comprenden las actividades que constituyen la fuente de recursos del interesado. La sede de sus negocios o el lugar donde administra sus bienes, son circunstancias a tomar en consideración. No existe a priori preferencias entre uno y otro tipo de relaciones. Si las personales vinculan con un Estado, y las económicas con otro, se debe atender a aquellas que determinen una relación más estrecha del interesado con un lugar en concreto. Todas las circunstancias deben valorarse en su conjunto y atender especialmente a las consideraciones deducidas del comportamiento personal del interesado».

Vid. Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio. IEF, Madrid, 1997. Apartado 15.

[33] FALCON Y TELLA, R. «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las personas físicas». *Quincena Fiscal,* núm. 3, febrero, 1997, pág. 7.

[34] CARMONA FERNÁNDEZ, N. «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia». *Carta Tributaria,* núm. 231, 1995, pág. 8.

También la Dirección General de los Tributos se ha pronunciado en torno al significado de los términos señalando[35], que «el núcleo de intereses del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde se administren sus bienes. Puede asimismo admitirse como el lugar en que se obtenga la mayor parte de sus rentas».

Debemos poner de relieve la extensión que del criterio se produce pues el núcleo principal o la base de actividades se puede ostentar «de forma directa o indirecta». Esto supone afirmar que se considerará núcleo principal no sólo cuando sea el contribuyente el titular de los bienes o derechos de que se trate, sino también cuando éste los posea indirectamente a través de personas interpuestas[36].

Así pues, y a la vista de todo lo afirmado podemos concluir que nos encontramos ante un criterio puramente económico, por tanto totalmente distinto al que se establece por el Modelo de la OCDE.

2.2.3. La presunción familiar

Finalmente se recoge por nuestro legislador en el momento de determinar la residencia habitual una presunción iuris tantum, en virtud de la cual se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge, no separado legalmente, y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

La inclusión de la presunción supone, en cierta forma, tener en cuenta las relaciones personales del contribuyente en el momento de fijar su residencia habitual. De este modo señala FERNÁNDEZ GONZÁLEZ[37], que «si la legislación española, hubiese previsto criterios complementarios como los de la vivienda permanente y el de las relaciones familiares y sociales no habría hecho falta la inclusión de esta anómala presunción, que además tropieza con la vocación marcadamente individualista del impuesto».

Se han hecho múltiples críticas por parte de la doctrina a la inclusión de este criterio de sujeción, pues en sí mismo no encierra una vinculación territorial de suficiente entidad para determinar la residencia habitual de una persona[38].

---

[35] En Resolución de la Dirección General de los Tributos de 27 de abril de 19992.

[36] Destaca CALDERÓN CARRERO (AAVV *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no... Cit.* pág. 90) que «para que se pueda aplicar esta última previsión la Administración Tributaria deberá contar con pruebas que acrediten que los terceros están actuando (o poseyendo bienes o derechos) como auténticas personas interpuestas por orden y cuenta del contribuyente, de forma que ni dispone realmente de los bienes, ni sus actos responden a sus propios intereses económicos».

[37] FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J. «La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF». *Estudios Financieros*, núm. 110, 1992, pág. 7.

[38] BAENA AGUILAR, A «La lección del Conseil d`´Etat sobre residencia de personas físicas: su aplicación en España». *Boletín del IFI,* núm. 2, 1996. DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. «La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias». *Gaceta Fiscal,* núm. 174, 1999, págs. 52 y 53. CARMONA FERNÁNDEZ, N. «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de... ». *Cit.* pág. 80.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Estamos de acuerdo con CALDERON CARRERO[39] cuando afirma «que la Administración fiscal española debía ser especialmente flexible a la hora de admitir pruebas que acreditaran que el contribuyente reside en otro país»; en este sentido, considera que la quiebra de esta presunción no puede supeditarse únicamente a los casos donde se aportan certificados de residencia expedidos por las autoridades fiscales de otro Estado».

2.3. Residencia habitual en el País Vasco

Una vez hemos determinado que un sujeto tiene su residencia habitual en España, por tanto que se cumple el requisito previo establecido por el artículo 43 del Concierto nos centraremos en las reglas que se establecen para fijar la residencia habitual en el País Vasco.

En el momento de determinar la residencia habitual en el País Vasco podemos observar que el legislador ha creído más conveniente recoger el concepto en una norma general, de aplicación a todos los impuestos, y no, en la ley reguladora de un impuesto en concreto, como sucede en el caso de la residencia habitual en territorio español. Así, el artículo 43 del Concierto Económico establece los criterios a considerar en el momento de proceder a la fijación de la residencia en el País Vasco.

Igualmente, y antes de analizar los criterios que se utilizan para determinar esta residencia, debemos afirmar que los mismos difieren de los establecidos por la ley en el caso de la residencia en territorio español. Este hecho puede llevar a cuestionarnos el porqué de esta diferenciación, y, si no hubiese sido más conveniente utilizar criterios iguales, dado que se quiere definir la misma condición de la persona. Considera ADAME MARTINEZ[40], que el legislador ha estado acertado en el momento que decidió optar por criterios distintos a los del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

La razón de esta distinción parece radicar en la insuficiencia que los criterios que fijan la residencia habitual en territorio español, planteaban en el momento de determinar la residencia en un territorio de dimensiones más reducidas, como es el caso de la Comunidad Autónoma.

El primero de los criterios, es decir, la permanencia durante más de 183 días, si bien en principio es válido para determinar la residencia en territorio español[41], no lo es para un ámbito territorial más pequeño, como ante el que nos encontramos[42]. No obs-

---

[39] AAVV *Comentarios a la Ley deL Impuesto Sobre la Renta de no... Cit.,* pág. 91.

[40] ADAME MARTINEZ, Francisco D. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*. Comares, Granada, 1996, págs. 148-153.

[41] Aunque existen dificultades en torno a los medios de prueba del mencionado criterio a nivel nacional.

[42] ADAME MARTINEZ, Francisco D. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen...,ob. cit.,* pág. 149. FALCON Y TELLA, R. «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la …,*Op. cit.*, pág. 7. PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas», *Estudios Financieros*, núm. 175, octubre, 1997, pág. 96.

tante, debemos tener en cuenta que algunos autores no encontraban problemas a su utilización[43].

En cuanto al criterio del centro de intereses tampoco se considera conveniente su uso en el ámbito autonómico, tachando al mismo de absolutamente parcial e incompleto[44]. Los dos argumentos en contra de la utilidad de este criterio son los siguientes: en primer término, que nos encontramos ante un criterio parcial, pues el mismo únicamente puede ser utilizado para fijar la residencia de las personas físicas que sean empresarios o profesionales. Y en segundo lugar, y teniendo presente, tanto, la enorme movilidad geográfica que existe en la actualidad, como, las mínimas distancias entre Comunidades, es difícilmente pensable que un sujeto sólo desarrolle su actividad económica en una Comunidad, siendo incluso probable que tenga centro de intereses en más de una.

La existencia de múltiples problemas en el momento de utilizar los criterios mantenidos en el caso de la residencia en territorio estatal, ha llevado al legislador a considerar conveniente definir la residencia autonómica de manera independiente a la estatal. No obstante, debemos afirmar, que si bien es cierto que los criterios son distintos en cuanto a su conceptualización, no lo son en cuanto a la elección de las circunstancias a tener en cuenta. Así, tal y como ahora veremos más detenidamente, se vuelve a hacer alusión al criterio de permanencia y al centro de intereses, aunque los mismos se definen de distinta forma, intentando de este modo eludir los posibles problemas antes enunciados.

2.3.1. Criterios utilizados

El artículo 43 del Concierto Económico Vasco establece tres criterios en el momento de fijar la residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, y así se mencionan: la permanencia en la misma, la radicación del centro de intereses, así como una cláusula de cierre, en virtud de la cual los sujetos se considerarán residentes en el lugar de la última residencia declarada a efectos del IRPF. De forma análoga a como se hace en el caso de la residencia habitual en España, se recoge también una presunción para aquellos supuestos en los que residen en la Comunidad Autónoma el cónyuge, no separado legalmente, y los hijos menores.

Los tres criterios mencionados se aplican con carácter subsidiario lo que nos lleva a afirmar la gran diligencia empleada por el legislador en el momento de fijar la residencia habitual autonómica, pues es muy difícil, si bien existe algún supuesto

---

[43] CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J.M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; PÉREZ GARCÍA, F. *«La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas».* Comares, Granada, 1997, pág. 170.

[44] ADAME MARTINEZ, Francisco D. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen...*, *ob. cit.,* págs. 152 y 153.

PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...», *op. cit.*, págs. 98 y 99.

ISBN: 978-84-7777-577-5

como ya veremos, que nos encontremos con personas carentes de residencia autonómica.

2.3.1.1. *Criterio de permanencia*

El primero de los criterios establecidos para determinar la residencia habitual en el País Vasco es el criterio de la permanencia. Se observa así, que al igual que sucedía en el ámbito estatal, se considera que un sujeto reside en aquel territorio donde permanece un mayor tiempo, entendiéndose que tendrá con él una mayor vinculación, y que será allí donde disfrute en gran medida de los servicios públicos. Estas circunstancias hacen razonable que sea aquel lugar el que disfrute de la recaudación, así como el que ejerza el resto de competencias que se otorgan en torno a los tributos cedidos.

De esta forma podríamos considerar, que el legislador ha seguido en esta ocasión el mismo criterio que se establecía a nivel estatal, mas, como ahora veremos, el modo de definir este criterio de permanencia difiere, del ámbito estatal al autonómico.

En primer lugar podemos observar, que desaparece la alusión a los 183 días que se hace en el ámbito estatal, y así, basta con que el sujeto permanezca en un determinado territorio un mayor número de días. Con esta supresión se supera uno de los posibles problemas que podía plantear la adopción del criterio estatal, pues la menor extensión territorial de las Comunidades Autónomas propicia una mayor movilidad, entre unas y otras. De igual modo, se resuelve la duda que podría suscitarse en el supuesto en que un sujeto resida en España, por permanecer en este país más de 183 días, pero no esté en ninguna Comunidad Autónoma más de este tiempo[45].

En torno al período de tiempo a tener en cuenta en el momento de computar el mayor número de días, difiere de un impuesto a otro, así, mientras en el caso del IRPF se acude al período impositivo, en los supuestos del ITPAJD y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la ley señala que la mayor permanencia deberá producirse en el año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior del devengo. Y finalmente en el ISD habrá que atender al periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día an-

---

[45] Destaca PÉREZ DE AYALA BECERRIL (en «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...». *op. cit.,* pág. 101) que la desaparición de la referencia al número de días supone el vencer el problema de aquel sujeto que no alcanza la cifra de 183 días en ninguna Comunidad Autónoma.

Aplauden también tal supresión RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON y ZABIA DE LA MATA (en «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica». *Crónica Tributaria,* núm. 82-83, 1997, pág. 243) al afirmar que les parece positivo el cambio «ya que se adapta más a la realidad en la que tantos sujetos viven en una determinada CA, trabajan en otra muy próxima y por motivos profesionales se han de desplazar a otras CCAA, sin llegar a permanecer en ninguna durante un período de seis meses».

Por su parte destaca MUÑOZ DEL CASTILLO («Gravamen autonómico o complementario. Cuota diferencial» en AAVV *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 245) que «el criterio de la mayor permanencia seguido por la Ley parece lógico, justo y sencillo; basta efectuar una simple operación aritmética para determinar en qué Comunidad tiene la residencia habitual el contribuyente».

terior al del devengo del impuesto. Esta diferenciación puede llevar a que un sujeto pueda tener distintas residencias habituales, según el impuesto ante el que nos encontremos[46].

Podemos asimismo cuestionarnos, por qué el legislador teniendo en cuenta que nos encontramos ante impuestos instantáneos no opta por la residencia del sujeto a la fecha del devengo del impuesto. Considerar que la residencia es la que se tiene el día del devengo, plantea problemas de diversa índole. En primer lugar, porque la residencia habitual no es una circunstancia que se pueda determinar en un momento concreto, como las circunstancias personales del sujeto, sino que necesita establecerse respecto de un período de tiempo, ya que el legislador fija la misma en función del criterio de permanencia, y no de otros datos, cual pudiera ser la inscripción en el padrón como residente. En segundo lugar, porque este hecho motivaría un gran número de residencias ficticias en una fecha determinada, atendiendo a la mayor o menor presión fiscal que exista entre unas Comunidades Autónomas y otras.

Asimismo, podríamos pensar que dicho periodo de tiempo podría haber sido el año natural en el que se produjese el devengo, o bien un periodo de solo un año, tal y como se establece para el caso del resto de transmisiones que no son las transmisiones mortis causa. Optar por los mencionados criterios creemos que puede haber sido descartado por razones de fraude fiscal. El legislador ha considerado que existe una mayor dificultad para el establecimiento de residencias ficticias, si se opta por los cinco años anteriores al del año del devengo que si se optara por un plazo más corto. Es sencillo comprender que si bien es cierto que se puede llegar a maquinar todo un entramado fijando la residencia en determinado territorio, con anterioridad a que la transmisión se produzca, esto, acarrea más dificultades, que si nos centramos en un plazo menor de tiempo.

Otra de las dudas que suscita el modo de computar el período de permanencia, es qué sucede en el caso de las ausencias temporales. En este supuesto el legislador ha establecido expresamente, que «para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales». En torno a esta cuestión destaca RAMOS PRIETO[47], que «este último mandato pone de relieve que el concepto de residencia habitual tiene un doble componente: la permanencia duradera y habitual en un determinado lugar (elemento objetivo) y la intención o voluntad de la persona de vincular al mismo sus intereses personales, económicos o profesionales (elemento subjetivo)». Esta afirmación pa-

---

[46] Destaca FALCON Y TELLA («Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia... ». *Op. cit.,* pág. 8) en torno a ésta cuestión que en teoría una persona puede ser residente en distintas Comunidades Autónomas según el impuesto de que se trate.

Por su parte PLAZA VILLASANA («Los impuestos de sucesiones y transmisiones patrimoniales ante la nueva Ley de Cesión». *Palau 14*, núm. 27, septiembre-diciembre, 1996, pág. 34) señala que «la permanencia se determina con criterios distintos según el Impuesto de que se trate, con lo que será perfectamente posible tener varias residencias habituales, según los impuestos, lo cual parece contrario con el término habitual».

[47] RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*.Comares, Granada, 2001, págs. 726 Y 727.

ISBN: 978-84-7777-577-5

rece ser contraria al hecho de que el legislador tributario únicamente atiende a criterios fácticos en el momento de definir la residencia. Sin embargo, no creemos que tal contradicción se produzca, sino que al determinar el cómputo de las ausencias temporales para fijar el período de permanencia el legislador también atiende a criterios fácticos. Así consideramos, que en el caso de ausencias motivadas por ciertas circunstancias transitorias y esporádicas no sería razonable que las mismas supusiesen un cambio de residencia, a un lugar con el cual únicamente se encuentra ligado de forma ocasional, de modo tal que cuando las circunstancias transitorias desaparezcan el sujeto volverá a permanecer en el lugar en que se considera que tiene su residencia habitual. Por tanto, el problema en cuanto a las ausencias temporales se encuentra en qué se entiende por éstas, y no en el régimen que respecto de las mismas se establece.

Una vez hemos analizado el período de tiempo en el que debe producirse la mayor permanencia, así como el trato que se da en relación con las ausencias, nos debemos plantear que se entiende por permanencia en una Comunidad Autónoma. En un primer análisis podemos señalar, que el sujeto permanecerá en aquel lugar en el que se encuentre y desarrolle su vida. Sin embargo, la escasa distancia existente entre las Comunidades Autónomas acarrea un gran número de supuestos dudosos, dado que la vida se desarrolla en más de una Comunidad Autónoma, así *v.gr.* qué sucede en aquellos casos en los que el sujeto trabaja en una Comunidad Autónoma y sin embargo tiene su vivienda en otra.

En estos supuestos, ¿cuál es el lugar de permanencia del sujeto, la Comunidad Autónoma en la que trabaja o aquella en la que vive? En torno a esta cuestión pueden enunciarse soluciones diferentes, así podrían computarse el número de horas que el sujeto permanece en cada una de las Comunidades Autónomas, determinándose que el mismo tendrá su residencia en aquella Comunidad en la que pasa más tiempo. Por otro lado, se podrían fijar criterios generales para determinar la residencia, bien en virtud del trabajo, bien en función del lugar en el que se encuentre situada la vivienda del sujeto.

La opción por la primera de las soluciones, si bien es cierto que es la más adecuada en estricta justicia, plantea graves problemas de prueba, pues de qué forma se pueden computar las horas que permanece en cada Comunidad, si el sujeto pasa libremente de una a otra. Este hecho supone que sea mejor utilizar criterios generales de carácter objetivo, cuya facilidad de prueba evite dudas en el momento de proceder a la fijación de la residencia habitual del sujeto.

El legislador, tal vez para solventar los posibles problemas que pudieran plantearse en torno a la determinación de la permanencia, establece en el artículo 43 del concierto, una presunción en virtud de la cual «salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radica su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del IRPF».

La inclusión de esta presunción *iuris tantum* supone, en primer término, reconocer en nuestro derecho el criterio de la vivienda que se establece en el modelo de Conve-

nio de Doble Imposición de la OCDE para el caso de conflicto en el momento de determinar la residencia[48].

Además, se mejora la prueba de la residencia en una determinada Comunidad Autónoma, pues, al aludir a un elemento físico, cual es el caso de la vivienda permanente, será mucho más fácil determinar la concurrencia de esta circunstancia. En torno al uso de este criterio se establecía por distintos autores[49], que «ubicar a los contribuyentes en el lugar donde tienen su vivienda habitual es la regla que mejor se corresponde con la realidad de las cosas y con las circunstancias de la mayor parte de los contribuyentes».

Sin embargo, y a pesar de lo útil que creemos que resulta este criterio por la facilidad de su prueba, el mismo no se ha utilizado en el momento de fijar la residencia en territorio español[50]. Esta ausencia se critica por MARTÍN ABRIL[51] que destaca, que «de haberse incluido dicho concepto podríamos contar con un criterio más a la hora de delimitar la residencia». En torno a esta omisión podemos afirmar, que efectivamente el legislador podía haber incluido el criterio del modelo de la OCDE, sin embargo, también es cierto que al encontrarnos ante un territorio de mayor extensión que en el caso autonómico, la prueba de la permanencia en el mismo plantea menores dificultades.

El legislador establece una presunción *iuris tantum,* por lo que si se prueba la permanencia en un determinado territorio distinto del de su vivienda habitual, la misma se destruirá. Esta prueba de permanencia se puede llevar a cabo, tanto, por parte de la Administración, como, del sujeto pasivo[52]. Sin embargo la dificultad estará en probar de modo fehaciente que el sujeto pasivo no reside en el lugar en que está ubicada su vivienda habitual. Así *v.gr.,* será suficiente para destruir la presunción probar que el sujeto trabaja en otra Comunidad, por lo que pasa en la misma su jornada laboral, o habrá que probar este hecho expresamente. Asimismo en relación con que entender por vivienda habitual señala la Orden foral, 265/2018, de 28 de mayo, de Gipuzkoa que «la consideración de una vivienda como habitual no excluye que puedan obtenerse rendi-

---

[48] Señalan ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN («La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de Doble Imposición internacional y en la normativa interna española». *Estudios Financieros,* núm. 221-222, agosto-septiembre, 2001, pág. 86) que «la letra a) del 4.2 MCOCDE considera residencia de la persona física cuando existe conflicto, el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; esa vivienda en cualquiera de sus formas, debe ser permanente, es decir, la persona física la habrá amueblado o reservado, para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración(viaje de placer, negocios, de estudios, asistencia a cursos, ...)».

[49] AAVV. *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las.... ob.cit,* pág. 72.

[50] GÓMEZ CALLEJA, I. en «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles...».*est. cit.*, pág. 48) destaca que «la legislación nacional deja de lado la determinación de la vivienda permanente, criterio al que si se acude en el caso de la residencia autonómica».

[51] MARTÍN ABRIL. *Ley del IRPF y otras novedades fiscales para 1999*. Cuadernos Cinco días. Centro de Estudios financieros, 1999.

[52] ORON MORATAL, G. «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas» en AAVV *Presente y futuro de la imposición directa en España.* Asociación Española de Asesores Fiscales, Valladolid, 1997, pág. 88.

ISBN: 978-84-7777-577-5

mientos dinerarios o en especie por ella, mientras se encuentre temporalmente vacía (como, por ejemplo, en los supuestos de intercambios de inmuebles durante los períodos vacacionales, etc.). Así en los casos de alquileres turísticos por espacios breves de tiempo, compatibles con las ausencias temporales del inmueble, resulta admisible considerar que la vivienda no pierde la condición de habitual para el contribuyente y que, en consecuencia, no existe ningún cambio de destino efectivo de la misma, para dedicarla a otra finalidad»

La fijación de la vivienda para determinar la permanencia es un criterio correcto pues la permanencia concurrirá en el lugar en el que radique la vivienda habitual del sujeto, pues será normalmente en él donde lleve a cabo su vida, y en el que disfrute mayormente de los servicios públicos. Además, tal y como señalamos, que nos encontremos ante un elemento físico cuya concurrencia es fácilmente constatable facilita enormemente la prueba de que la permanencia se ha producido.

2.3.1.2. *Criterio del centro de intereses*

El segundo de los criterios establecidos por la norma para fijar la residencia en el País Vasco es el territorio donde el sujeto tenga su principal centro de intereses. La aplicación de este criterio es subsidiaria, y así lo destaca el propio legislador al afirmar, que se acudirá al mismo cuando no fuese posible determinar la residencia conforme al criterio de permanencia.

En cuanto a qué debemos entender por «el principal centro de intereses», el legislador nos ofrece una interpretación auténtica del concepto al señalar expresamente, que se considerará como tal «el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF determinada por los siguientes componentes: a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe; b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidas en el lugar donde radiquen estos; c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada uno de ellos».

A primera vista podríamos pensar que se usa el mismo criterio a nivel estatal que a nivel autonómico, sin embargo, el centro de intereses al que se alude a efectos de cesión, tiene poco, o nada que ver con el centro de intereses económicos al que se refiere la residencia habitual en España[53].

El uso de este criterio para fijar la residencia ha sido objeto de diversas críticas por parte de la doctrina. En primer lugar, que a pesar de que el legislador alude al territorio donde se obtiene la mayor parte de la base imponible, luego, al determinar las rentas

[53] FALCON Y TELLA, R. «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las... ». *est. cit.*, pág. 7. PEREZ DE AYALA BECERRIL, M. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...».*est. cit.*, pág. 104. ADAME MARTINEZ, F.D. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen...*, *ob.cit.*, pág. 154.

a considerar deja de lado, tanto los rendimientos del capital mobiliario como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes distintos de los inmuebles[54].

Siendo conscientes de la omisión que de los citados rendimientos se produce creemos, que la misma se debe a que el legislador únicamente ha tenido en cuenta aquellos rendimientos cuya localización dentro del territorio de una determinada Comunidad Autónoma plantea menos problema, de hecho al fijar las rentas a considerar, se establece de forma expresa cuál será el territorio donde las mismas se entiendan obtenidas[55].

En segundo término se critica, que el legislador en el momento de fijar este criterio parece que «se aproxima a criterios propios de la obligación real, aunque manteniendo un gravamen único por la renta mundial del sujeto pasivo»[56]. Afirma, igualmente, PÉREZ DE AYALA, que «cuando el legislador fija como punto de conexión para establecer el domicilio fiscal a aquél situado en el lugar donde se obtengan más rentas, está adoptando para un impuesto claramente personal, un criterio o punto de conexión característico de los impuestos de carácter real»[57].

Estamos de acuerdo con que parece optarse por criterios más propios de la obligación real, sin embargo debemos tomar como referencia el modo en que este criterio es utilizado. Así, el legislador intenta en el momento de determinar la residencia atender a circunstancias referidas a las personas, tales como la permanencia en un determinado territorio, y, sólo de forma subsidiaria utiliza el criterio que estamos analizando.

En el caso de la norma establecida por el artículo 43 del Concierto, a diferencia de lo que sucede al definir la residencia habitual en otra Comunidad Autónoma del territorio común nos encontramos con un problema adicional, ya que no se aclara por el citado artículo si el IRPF al que se refiere es el de territorio común o el de territorio foral. Esta cuestión puede acarrear conflictos pues no tienen necesariamente que coincidir la base imponible determinada con arreglo a la normativa foral con la determinada con arreglo a la normativa común. En relación con esta cuestión señala la junta arbitral del concierto económico[58] que habida cuenta que de lo que trata el artículo 43 del Concierto es de determinar si las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco,

---

[54] PEREZ DE AYALA BECERRIL, M. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...». *Op. cit.*, págs. 104 y 105. ADAME MARTINEZ, F.D. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen.... Op. cit.* pág. 155. AAVV. *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las.... op. cit.* pág. 172.

[55] Afirma en torno a esta exclusión NÚÑEZ GRAÑON (*Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 157) que «no se incluyen los rendimientos del capital mobiliario, exclusión que deriva, en nuestra opinión, por la dificultas de buscar un punto de conexión en relación con los mismos que evite el fraude ante la facilidad de trasladar estos bienes, posibilidad que resulta de mayor dificultad para los restantes rendimientos».

[56] FALCON Y TELLA, R. «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las ...». *op. cit.*, págs. 7 y 8.

[57] PEREZ DE AYALA BECERRIL, M. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...».*op. cit.*, pág. 105.

[58] Resolución 14/2018, de 14 de septiembre.

ISBN: 978-84-7777-577-5

nos inclinamos a pensar que, a estos efectos, deberá tenerse en cuenta la base imponible del IRPF determinada con arreglo a la normativa foral que resulte aplicable, que, por cierto, hipotéticamente puede ser distinta en Alava, Gipuzcoa o Bizkaia.

Ahora bien, y señalados los diversos problemas que pueden surgir nos podemos plantear, qué otro criterio podría establecerse a la hora de fijar el centro de intereses de una persona. E incluso podríamos fijar como criterio aquel territorio con el que existen lazos más estrechos. Evidentemente sí, sin embargo, en el momento de determinar el lugar concreto nos encontraríamos con un gran problema, pues, qué circunstancias tendríamos que tomar en consideración.

Por tanto, a pesar de la crítica que se le puede hacer a esta norma, la regla fijada por el legislador es un criterio automático u objetivo, que facilita de forma importante la determinación de la Comunidad Autónoma titular de la cesión, que es precisamente el objetivo a lograr con la fijación de estos criterios.

2.3.1.3. *La cláusula de cierre*

En último lugar señala la ley, que en aquellos supuestos en los que no fuese posible aplicar los criterios de permanencia y del centro de intereses, «se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF».

Nos encontramos, por tanto, ante lo que podemos denominar cláusula de cierre, pues el legislador parte de la idea de la generalización del ámbito de aplicación del IRPF, y así piensa que es ésta una norma práctica para lograr, que todo sujeto residente en España pueda ser ubicado en una determinada Comunidad Autónoma. Señala VILLARIN LAGOS[59], que una «norma de cierre garantizará en la mayor parte de los casos la aplicación del impuesto cuando no pueda determinarse la residencia en una Comunidad Autónoma concreta de los residentes en España por permanencia».

De este modo, y con carácter general, debemos reconocer la utilidad del precepto, sin embargo existen supuestos en los que dicha cláusula de cierre no será suficiente, tales como, aquellos en los que los sujetos declaren por primera vez, o cuya última residencia declarada sea en el extranjero[60]. Asimismo, qué sucede en aquellos casos en los que no hay obligación de presentar declaración, o incluso, qué ocurre si la última declaración del sujeto no se corresponde con la del año inmediatamente anterior, sino con una más lejana en el tiempo. Las lagunas mencionadas, si bien es cierto que pueden existir, creemos que se darán en pocas ocasiones, dado que la propia aplicación de esta regla es difícil, al ser la misma supletoria de las dos anteriores.

---

[59] VILLARIN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas.* Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 201.

[60] RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON, M. y ZABIA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexión en el nuevo modelo ...». *Op.cit.,* págs. 244 y 245. BOKOBO MOICHE, S. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos.* Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 86.

De encontrarnos ante supuestos en los que no sea posible la aplicación de la cláusula de cierre considera BOKOBO MOICHE[61], que la «Administración tiene que aceptar la residencia señalada por el contribuyente». Esta última afirmación lleva a esta autora[62] a destacar, que esta cláusula es una disposición supletoria, es decir, «una norma dictada con la finalidad de suplir un eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica cuya constancia es necesaria para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable»[63].

2.3.1.4. *Otros criterios*

Junto a los criterios generales de determinación de la residencia que son aplicables en aquellos supuestos en los que los sujetos son residentes en España de acuerdo con el criterio de permanencia, el legislador ha establecido también unas reglas especiales, para aquellos casos en que se es residente en virtud de otros criterios, tales como, el centro de intereses o la presunción familiar.

El apartado dos del artículo 43 del concierto económico vasco señala una de esas reglas especiales, y así afirma, que aquellas personas que sean residentes en territorio español, pero no en virtud del criterio de permanencia, se entenderá que residen en el País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Creemos que el legislador podía haber sido más explícito en el momento de determinar el supuesto al que se le aplica esta norma, pues tan solo se refiere a aquellos en los que el sujeto es residente en España por radicar en nuestro país su centro de intereses.

En este caso, el núcleo principal o la base de sus actividades se ha de entender en principio tal y como se hace en el artículo 9.1 b) de la Ley 35/2006, es decir, como «el centro de sus intereses vitales», con los problemas de indeterminación y prueba que la aplicación de este criterio trae consigo. Sin embargo, y teniendo presente que este centro de intereses ya se ha fijado a nivel estatal, existirán menos dudas a la hora de determinar la Comunidad Autónoma en concreto, si bien es cierto que en muchas ocasiones el sujeto podrá tener relación con más de una Comunidad Autónoma, debiendo en este supuesto optar por aquélla con la que la vinculación sea más estrecha.

Tal vinculación se dará con la Comunidad Autónoma en la que la base de actividad sea mayor, bien por radicar en ella la sede de dirección efectiva de la misma, bien porque su volumen de actividad sea superior. Entre ambas circunstancias la primera será la que tengamos en cuenta, pues el volumen de actividad varía de un momento a otro, siendo, no obstante, una circunstancia más fácilmente probable.

---

[61] BOKOBO MOICHE, Susana. *«Los puntos de conexión en los.».ob.cit.*, pág. 86.

[62] En igual sentido RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON, M. y ZABIA DE LA MATA, E. «Los puntos de conexión en el nuevo modelo ...». *ob. cit.,* págs. 244 y 245.

[63] MARIN BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario.* Mc Graw Hill, Madrid, 1996, pág. 153.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La segunda regla especial en el momento de determinar la residencia habitual en una Comunidad Autónoma, es la aplicable en aquellos supuestos en los que el sujeto sea residente en virtud de la presunción familiar. Así destaca el artículo 28.3 del Concierto Vasco, que el sujeto residente en virtud de la presunción familiar, se entenderá que reside en el territorio del País Vasco, si en el residen habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él. En estos supuestos no existirán problemas en el momento de fijar la residencia, pues ya se habrá abordado esta cuestión al determinar de este modo la residencia habitual en nuestro país.

3. LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA

Una vez estudiado el concepto de residencia habitual debemos detenernos en el análisis de una situación que se puede dar en cualquier momento, cual es el cambio de residencia. A pesar de que no consideramos demasiado probable que los contribuyentes cambien de residencia por motivos únicamente fiscales, el legislador, de forma excesivamente cautelosa, establece medidas para que los citados cambios no se produzcan.

De este modo, y tras unas precisiones generales sobre el cambio de residencia, analizaremos el apartado 7 del artículo 43 del concierto que es el que se ocupa de los cambios que se realizan teniendo como objetivo lograr una menor tributación.

De forma general, destaca el citado precepto que los cambios de residencia habitual llevarán, en principio, aparejado un cambio en la Comunidad Autónoma competente, en aquellos tributos que establezcan la residencia como punto de conexión. Así, señala expresamente, que «las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma que pasen a tener su residencia habitual en el de otras, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión».

Junto a esta afirmación, destaca este artículo también, cómo se debe actuar en aquellos supuestos en los que la concurrencia de determinadas circunstancias haga no tener en cuenta el cambio de residencia. En estos casos, la Comunidad competente será la primera y no la de la nueva residencia, debiendo presentarse por parte de las personas físicas las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora[64].

---

[64] En torno a la justificación, o no del pago de intereses de demora señalan RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON y ZABIA DE LA MATA (en «Los puntos de conexión en el nuevo modelo ...», *op. cit.,* pág. 245) que no se entiende suficientemente justificada aquí la exigencia de los intereses de demora, cuando el contribuyente puede haber cumplido su prestación dentro del plazo establecido, revelándose de esta forma que en estos casos el interés de demora más que una eficacia indemnizatoria se acerca más a una técnica sancionadora.

Con base en lo afirmado por estas autoras podríamos destacar que de haberse entendido el interés de demora con una eficacia indemnizatoria el pago del mismo debía de corresponder a la Comunidad Autónoma en la que se presentó la declaración por parte del contribuyente, pues es ésta la que ha disfrutado indebidamente de unos rendimientos que no le corresponden.

3.1. Análisis del artículo 43.7 del Concierto Económico

Las competencias normativas que tiene el País Vasco al regular los tributos traen consigo la posibilidad de que existan ciertas diferencias en la tributación, de unas Comunidades a otras. De este modo, y en previsión de posibles situaciones de fraude, el legislador establece una medida que podríamos calificar como antielusiva, para evitar que el cambio de residencia no se realice únicamente con el objetivo de pagar menos.

Señala el artículo 43.7, de forma genérica, que «no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos».

Esta norma general, en principio, es de aplicación a todos los impuestos cedidos, y no únicamente al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio como sucede con la prevista en el artículo 43.7 párrafo cuarto del concierto.

Destaca, en primer lugar, la ambigüedad en ciertos conceptos tales como, el uso del término «tributación efectiva»[65]. Con el mismo creemos, que el legislador se quiere referir a la cuota líquida del impuesto, es decir, a la cuantía que en definitiva tiene que pagar el contribuyente.

Además, el cambio tiene que tener como objetivo primordial el logro de una menor tributación, sin embargo, la prueba de esta circunstancia es tremendamente difícil. Así, aunque ese menor pago exista, hasta qué punto es ese el principal objetivo a lograr, y no otro.

A la vista de lo antes expuesto podemos considerar, que esta afirmación, si bien pone de relieve la preocupación del legislador porque existan cambios únicamente fundamentados en motivos fiscales, es de difícil aplicación, pues nos encontramos con problemas al determinar la concurrencia de las circunstancias previstas por la norma.

Tras esta regla general, y tal vez por las dificultades probatorias de la misma, el legislador añade un párrafo adicional, en el que se recogen una serie de circunstancias cuya concurrencia supondrá, que el cambio de residencia se tenga por no realizado a efectos fiscales, produciéndose de este modo la necesidad de ajustar las cuantías a pagar mediante las oportunas declaraciones complementarias.

Las tres circunstancias señaladas por el legislador son las siguientes: que en el año en el cual se produce el cambio de residencia, o en el siguiente, su base imponible del IRPF sea superior en al menos un 50%, a la del año anterior; que en el año en que se produce el aumento de la base, la tributación efectiva por el IRPF en la nueva residencia sea inferior a la que hubiera correspondido en la Comunidad de la primera residencia; y, que en el año siguiente al que se produzca la situación el sujeto vuelva a residir en la primera Comunidad.

---

[65] MUÑOZ DEL CASTILLO «Gravamen autonómico o complementario....», *op. cit.* pág. 251.YEBRA MARTUL ORTEGA, P. «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica». *Impuestos,* núm. 22, noviembre, 1998, pág. 13.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Se configura así un supuesto en el que parece vetarse a aquellos sujetos que cambian de residencia de forma ocasional buscando un mejor trato fiscal. Sin embargo, y si bien es cierto que esta conducta se produce, también puede suceder que el sujeto cambie de residencia en vistas a otras expectativas, cuya desaparición provoca la vuelta a la primera residencia.

Debemos afirmar, que las tres circunstancias han de darse de modo concurrente, pues si sólo se produjese alguna de ellas no surgiría la consecuencia señalada por la norma, que no es otra que considerar que el cambio de residencia no se ha producido.

Una de las dudas que se plantean en torno a esta cuestión es si nos encontramos ante una presunción o ante una ficción jurídica[66]. La diferencia entre una y otra categoría se basa en que, mientras «la presunción es la consecuencia que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero», en la ficción el legislador parte de lo falso que se sustituye por su propia verdad.

A la vista de los conceptos señalados consideramos, que nos encontramos ante una ficción jurídica[67], pues se modifica a efectos fiscales la realidad que se produce, o lo que es lo mismo, a pesar de que realmente exista un cambio de residencia el legislador considera que el mismo no se ha producido, por tanto la residencia del sujeto será la de la Comunidad Autónoma primera[68].

La ficción jurídica que el legislador señala va precedida de una presunción legal[69], y así la concurrencia de las circunstancias antes transcritas hace presumir que la nueva residencia se fundamenta en el logro de una tributación menor, y, por tanto, se aplicará la ficción jurídica de considerar que no se ha realizado cambio de residencia.

La presunción que precede a la ficción la podemos considerar *iuris tantum*, es decir, de las que admite prueba en contrario. Sin embargo, en este caso la prueba esta tasada por el propio legislador y así, únicamente podrá desvirtuarse la presunción si el sujeto permanece en la residencia de forma continuada durante al menos tres años.

---

[66] PEREZ DE AYALA, JL. (*Las ficciones jurídicas en el derecho tributario.* EDERSA, Madrid, 1970, págs. 16 y 17) define la ficción jurídica como «una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica es aplicable a un determinado hecho a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza, adaptándose a aquella proposición jurídica».

[67] En contra se manifiesta BOKOBO (*Los puntos de conexión en.... Op. cit.* pág. 91) que considera que estamos ante una presunción.

[68] PEREZ DE AYALA BECERRIL, M. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...», *op. cit.*, págs.110 y ss.

AGULLO AGÜERO, A. «Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma» en AAVV *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes.* Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pág. 446.

[69] PEREZ DE AYALA; GONZALEZ GARCIA (en «Presunciones y ficciones en materia tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 56) advierten que para prevenir el posible roce de la ficción jurídica con el principio de capacidad contributiva será preceptivo que el uso de las ficciones legales vaya precedido y combinado de una presunción legal, sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude y agravar por la ficción.

Esta limitación en cuanto a la prueba ha sido criticada por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON y ZABIA DE LA MATA[70], que no la consideran suficientemente justificada. Además, y tras criticar esas limitaciones probatorias podemos afirmar que de concurrir el hecho que se establece como prueba en contra de la presunción no surgiría la presunción en sí, pues no se produciría la tercera de las circunstancias establecidas por el legislador, es decir, la vuelta a la primera Comunidad.

De este modo consideramos, que el legislador podía haber descrito la situación teniendo presente que en ocasiones hay circunstancias que motivan un cambio de residencia, y que no son precisamente lograr una tributación menor[71]. Por tanto, se podía haber establecido la presunción admitiendo la posibilidad de que el contribuyente probara de cualquier forma, que él no ha realizado el cambio de residencia movido por razones fiscales sino por la concurrencia de otras posibles causas, como pueden ser un traslado laboral, un cambio de situación familiar,...

Además, la existencia de la presunción supone dotar de carácter provisional al cambio de residencia, de modo, que cuando un sujeto cambie de residencia deberá estar pendiente de que concurran los requisitos señalados, pues de ser así estará obligado a presentar su correspondiente declaración complementaria. Esta cuestión, junto a todo lo antes afirmado en torno a estos cambios, nos hace dudar de la aplicación real de esta presunción.

Finalmente debemos destacar, que la presunción que acabamos de analizar no se aplicará en relación con todos los impuestos, sino únicamente en relación con el IRPF y el IP, tal y como destaca el propio precepto.

4. EL DOMICILIO FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Otro de los puntos de conexión subjetivos utilizados por el Concierto Económico para determinar la competencia en el caso de las personas jurídicas es el domicilio fiscal.

De forma general, podemos afirmar, que existen dos criterios en el momento de determinar el domicilio de una persona jurídica que son: en primer lugar, el domicilio que eligen los socios o fundadores y que se fija como domicilio social en la escritura de constitución de la misma; y en segundo término, el domicilio real desde el cual se lleve a cabo la propia actividad de la empresa[72].

---

[70] RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON, M. y ZABIA DE LA MATA, E. «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de...». *op. cit.* pág. 246.

[71] Señala ORON MORATAL («La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas». en AAVV *Presente y futuro de la imposición directa en España.* Asociación española de Asesores Fiscales, Valladolid, 1999, pág. 90) que «si el cambio responde a la obtención de un nuevo puesto de trabajo en una Comunidad Autónoma distinta, a un traslado, aun matrimonio, etc... que muchas veces irá unido a un incremento de la base imponible, aun cuando se produzca una tributación inferior a la que se daría en la residencia anterior, el cambio debería ser de carácter definitivo»

[72] El artículo 6 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece que el domicilio social deberá ser a su vez sede de dirección efectiva.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En el caso del concierto económico parece haberse optado por la segunda de las interpretaciones, y así señala expresamente el artículo 43 cuatro del mismo que se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco, las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.

Se identifica de esta forma domicilio fiscal y domicilio social siempre que en el mismo se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Se establece asimismo por el precepto una norma subsidiaria según la cual en los supuestos en que no pueda fijarse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

De este modo lo realmente importante al determinar el domicilio fiscal, no es tanto que haya sido establecido como tal por los fundadores en su escritura de constitución, sino que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios[73].

El problema es que no está claramente definido que hay que entender por centralización de la gestión y la dirección pues en ningún momento se define esta expresión por la ley, por lo que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que ha de ser objeto de interpretación caso por caso, atendiendo las circunstancias concretas y objetivas que concurren en cada supuesto[74].

Qué podemos entender por lugar donde se realice la gestión y dirección de los negocios[75]. Creemos que el legislador quiere aludir a aquél desde donde se lleve a efecto todo lo relativo a la actividad de la empresa. El anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en sus artículos 22 y 23, daba una interpretación auténtica de estos términos[76].

---

[73] Es doctrina reiterada de la Junta Arbitral (Resolución 3/2013, de 25 de enero, Resolución 6/2013, de 22 de febrero, Resolución 17/2017, de 21 de diciembre) que «a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. De ahí que "la localización del domicilio fiscal (…) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar».

[74] SARALEGUI MORALES, E. «Puntos de conexión del Concierto Económico: residencia habitual y domicilio fiscal». *Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 51, 2016, pág. 118.

[75] Destaca ACOSTA ESPAÑA («Comentario al artículo 45 de la LGT» en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras.* Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 389) que «gestión administrativa» (actividad que parece dirigirse hacia el interior) y dirección de los negocios (hacia el exterior) pueden no coincidir, al menos en empresas de ciertas dimensiones. En estos casos el domicilio fiscal será aquel en el que coinciden el domicilio social y cualquiera de las dos actividades, administración o dirección.

[76] En relación con estos preceptos se critica por la doctrina que son excesivamente indeterminados en sus conceptos. *Vid.* BAENA AGUILAR, A. *El domicilio tributario... Cit.,* págs. 112 y 113. NAVARRO

Destacaba, que se entenderá que el lugar de gestión y dirección será aquel en el que concurran las tres circunstancias siguientes: que en él exista una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación; que desde él se lleve la contabilidad de la actividad; y, que en el mismo estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

Sin perjuicio de admitir que la citada normativa por supuesto está derogada creemos, que los criterios por ella reseñados siguen siendo de utilidad para configurar el domicilio fiscal de una entidad en aquellos supuestos en los que pueda surgir algún tipo de duda[77].

Si nos centramos en la interpretación que de tales conceptos hace la doctrina administrativa, podemos afirmar que, como gestión administrativa se entienden actividades como la llevanza de la contabilidad y facturación, la gestión de cobros y pagos, el lugar donde se custodian los libros de la sociedad, donde se elaboran las declaraciones fiscales, se tienen las sucursales de las cuentas bancarias o el lugar de contratación[78].

Por su parte al definir la dirección de los negocios, creemos que podrían valorarse cuestiones como el lugar de la celebración de la junta general o consejo de Administración según datos del Registro Mercantil y del Libro de Actas de Juntas generales; valorándose como prueba del lugar de dirección de los negocios el domicilio fiscal de los consejeros o apoderados.

Otro posible criterio de interpretación sería partir de los comentarios al Modelo de Convenido de doble imposición. Y si bien es cierto que el mismo hace referencia a la sede de dirección efectiva, también lo es que legislador español en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, afirma que se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Por tanto el criterio utilizado nos puede servir de criterio de interpretación.

Los anteriores comentarios al modelo de Convenio de doble imposición precisaban como criterio preferente para la determinación de la sede de dirección el lugar en el que el máximo órgano decisor adoptase sus decisiones. Sin embargo el modelo ac-

---

FAURE, A. *El domicilio ... Op. cit.*, págs. 99 y 100. CARBAJO VASCO, D. ARÉVALO ARIAS, J. «Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades». *Crónica Tributaria,* núm. 43, 1982, pág. 60.

[77] Estos criterios se adaptan a las premisas que la Junta Arbitral tomó en cuenta en el momento de dictar la Resolución 6/2001, en relación con el caso Terra Networks. Así considera la Junta en la citada resolución que «existe una abrumadora mayoría de directivos residentes en Pozuelo de Alarcón con poderes de gestión, dirección y representación de la sociedad. Este elemento probatorio decanta hacia la Comunidad Autónoma de Madrid la sede efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios de Terra Networks. SA, de una forma contundente y difícilmente rebatible».

Vid. en torno a esta resolución, SERÓN, Raquel. «El caso Terra Networks: Comentario a la Resolución 6/2001, de 4 de abril, de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas». *Jurisprudencia Tributaria,* Tomo II, 2002, págs. 2225 y ss.

[78] Resolución de la Junta arbitral de2/2008 de 22 de diciembre, 2/2009, de 28 de enero y 11/2011, de 2 de mayo.

ISBN: 978-84-7777-577-5

tual elimina esa referencia y alude al lugar en el que se adoptan las medidas clave de una entidad, aunque se formalicen en otro lugar, y sugieren una serie de factores que deben valorarse en cada caso concreto para determinar la residencia de una persona jurídica como son, entre otros, el lugar usual de las reuniones del consejo de administración, el lugar donde los ejecutivos de mayor experiencia desarrollan sus actividades, lugar de la administración corriente del día a día, lugar de la contabilidad de la empresa, lugar de residencia de los representantes legales…

Así pues, y a la vista de todo lo señalado llegamos a la misma idea, que no es otra que la tremenda dificultad que entraña determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas, pues exige analizar caso a caso, teniendo en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente.

Esto ha llevado a que la ubicación del domicilio fiscal de las personas jurídicas sea uno de los asuntos más litigiosos entre las administraciones tributarias, pues se trata de una cuestión de hecho que se centra muchas veces en cómo se valoren las pruebas. Estas discrepancias de criterio han sido dirimidas, bien por la junta arbitral, bien por el Tribunal Supremo, según los casos[79].

Así en distintas resoluciones de la junta arbitral se pone de relieve que la localización del domicilio fiscal es un hecho que habrá que acreditar probando que la gestión administrativa y la dirección de los negocios están en un determinado lugar[80]. Esta prueba no es tasada, y ni siquiera se establecen por parte del legislador pautas a título indicativo.

Por otra parte se considera que el lugar desde el que se realice la gestión administrativa y la dirección es una cuestión táctica, por lo que habrá que atender a los distintos elementos probatorios que pueden aparecer en el expediente. Estos pueden ser: el domicilio fiscal de los administradores y apoderados, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hecho extendidos por los inspectores, los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización en la que considera que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, los lugares donde radican sus cuentas corrientes,…. Así será de la valoración conjunta de todos los elementos de hecho y de las circunstancias expues-

[79] MERINO JARA, I. «Concierto Económico y junta arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos». *Gaceta Tributaria, del País Vasco*, núm. 49, 2015, págs. 98 y ss.

[80] Señala la Resolución de la Junta arbitral 17/2017, de 21 de diciembre que «a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. De ahí que "la localización del domicilio fiscal (…) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar"».

tas como se determine el lugar en el que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios[81].

Tal y como ya señalamos y como clausula supletoria debemos afirmar que en aquellos supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Existe una obligación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, de comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Se presume, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Por otra parte el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo. Con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal. Cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.

BIBLIOGRAFÍA

AAVV. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.* Civitas, Madrid, 1999.

ACOSTA ESPAÑA, F. «Comentario al artículo 45 de la LGT» en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras.* Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 380 a 405.

ADAME MARTINEZ, F. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*. Comares, Granada, 1996.

[81] *Vid.* en este sentido Resoluciones de la Junta arbitral 2/2008, de 22 de diciembre; Resolución 4/2014, de 13 de octubre, Resolución 7/2014, de 19 de diciembre; Resolución 8/2015, de 19 de junio y Resolución 12/2015, de 19 de junio.

ISBN: 978-84-7777-577-5

AGULLO AGÜERO, A. «Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma» en AAVV *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes.* McGraw Hill, Madrid, 1999, págs. 435 a 450.

ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN. «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de Doble Imposición internacional y en la normativa interna española». *Estudios Financieros,* núm. 221-222, agosto-septiembre, 2001, págs. 80 a 98

BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Aranzadi, Pamplona, 1994.

— «La lección del Conseil d`´Etat sobre residencia de personas físicas: su aplicación en España». *Boletín del IFI,* núm. 2, 1996.

BOKOBO MOICHE, Susana. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos.* Lex Nova, Valladolid, 1998.

BURLADA ECHEVESTE, N. La residencia habitual y el domicilio fiscal en el «concierto económico» en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional.* CISS, Madrid, 2018.

CALDERÓN CARRERO, J. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación.* Mc Graw-Hill, 1997.

CALVO CARAVACA, A.; CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. *Introducción al Derecho Internacional Privado.* Comares, Granada, 2017.

CALVO ORTEGA *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Lex Nova, Valladolid, 1999.

CARBAJO VASCO, D. ARÉVALO ARIAS, J. «Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades». *Crónica Tributaria,* núm. 43, 1982, págs. 55 a 78.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia». *Carta Tributaria,* núm. 231, 1995, págs. 1 a 18.

CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J.M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; PÉREZ GARCÍA, F. *«La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas»,* Comares, Granada, 1997.

CASTILLO SOLSONA, M.ª Mercedes. *La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española.* Universidad de LLeida, Lleida, 2001.

DE ARESPACOCHAGA, Joaquín. *Planificación Fiscal Internacional.* Marcial Pons, Madrid, 1996.

DE LA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Concierto Económico.* Ad. Concordiam, Bilbao, 2006.

DIEZ PICAZO Y GULLON, A. *Sistema de Derecho civil.* Volumen I, Tecnos, Madrid, 1992.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. «La noción de residencia y sus implicaciones en las normas tributarias». *Gaceta Fiscal,* núm. 174, 1999, págs. 39 a 65.

FALCON Y TELLA, R. «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas». *Quincena Fiscal,* núm. 3, febrero, 1997, pág. 5 a 9.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J. «La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF». *Estudios Financieros*, núm. 110, 1992, págs. 3 a 23.

FERREIRO LAPATZA, JJ. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Civitas, Madrid, 1983.

GÓMEZ CALLEJA. J. «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad». *Gaceta Fiscal,* núm. 195, febrero, 2001, págs. 38 a 53.

MARIN BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario.* Mc Graw Hill, Madrid, 1996.

MARTÍN ABRIL. *Ley del IRPF y otras novedades fiscales para 1999*. Cuadernos Cinco días. Centro de Estudios financieros, 1999.

MEDINA CEPERO, E. «Los criterios para fijar la residencia fiscal en la legislación interna española y en los Convenios de doble imposición». *Quincena Fiscal,* núm. 10, mayo, 2002, págs. 39 a 51.

MERINO JARA, I. «Concierto Económico y junta arbitral: jurisprudencia sobre aspectos sustantivos». *Gaceta Tributaria, del País Vasco*, núm. 49, 2015, págs. 93 a 119.

MUÑOZ DEL CASTILLO, G. «Gravamen autonómico o complementario. Cuota diferencial» en AAVV *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 235 a 254.

NÚÑEZ GRAÑON, A. *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia.* IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998.

ORON MORATAL, G, «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas ». en AAVV *Presente y futuro de la imposición directa en España.* Asociación española de Asesores Fiscales, Valladolid, 1999, págs. 80 a 96.

PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas», *Estudios Financieros*, núm. 175, octubre, 1997, págs. 86 a 109.

PEREZ DE AYALA, JL. *Las ficciones jurídicas en el derecho tributario.* EDERSA, Madrid, 1970.

PEREZ DE AYALA; GONZALEZ GARCIA. «Presunciones y ficciones en materia tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 51 a 63

PÉREZ ROYO, F. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Marcial Pons, Madrid, 2017.

PLAZA VILLASANA, J.M. «Los impuestos de sucesiones y transmisiones patrimoniales ante la nueva Ley de Cesión». *Palau 14*, núm. 27, septiembre-diciembre, 1996, págs. 30 a 47.

RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas.*Comares, Granada, 2001.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEON y ZABIA DE LA MATA. «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica». *Crónica Tributaria,* núm. 82-83, 1997*,* págs. 239 a 256.

SARALEGUI MORALES, E. «Puntos de conexión del Concierto Económico: residencia habitual y domicilio fiscal». *Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 51, 2016, págs. 103 a 132.

SOLER ROCH, M.T. «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario» en *Presente y futuro de la Imposición directa en España.* AEDAF, Lex Nova, Madrid, 1998, págs. 659 a 685.

VILLARIN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas.* Lex Nova, Valladolid, 2000.

YEBRA MARTUL ORTEGA, P. «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica». *Impuestos,* núm. 22, noviembre, 1998, págs. 7 a 29.

ISBN: 978-84-7777-577-5

El papel del volumen de operaciones como punto de conexión en el Concierto Económico[1]

Irune SUBERBIOLA GARBIZU

Sumario: 1. Contextualización. 2. El volumen de operaciones en el impuesto sobre sociedades, impuesto sobre la renta de los no residentes y el impuesto sobre el valor añadido. 2.1. Parámetros para la determinación del volumen de operaciones como punto de conexión. 2.1.1. Referencias normativas en el IVA e IS. 2.1.2. Conceptos sobre los que pivota el volumen de operaciones. 2.1.3. Referencia temporal al cómputo del volumen de operaciones. 2.2. Contenido. 2.3. Supuestos que pudieran suscitar conflictos. 2.3.1. Anticipos. 2.3.2. Reservas, arras señales. 2.3.3. Supuestos asimilados a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. 2.3.4. Subvenciones. 2.3.5. Impagados. 3. El volumen de operaciones en el impuesto sobre actividades de juego. 4. Conclusiones.

1. CONTEXTUALIZACIÓN

El Concierto Económico no define como tal el concepto de «punto de conexión». Trasladando lo que el mismo supone en el ámbito internacional respecto a la designación de la jurisdicción fiscal competente cuando concurren distintos Estados que pudieran ver afectado su poder tributario por la realización de un determinado hecho imponible. Podríamos decir que el «punto de conexión» es aquel criterio por el que el Concierto Económico (en adelante indistintamente C.E.) determina qué normativa es de aplicación, la de Territorio Común o la foral, y cuál es la Administración a la que se le atribuye el rendimiento o la competencia exactora o inspectora de un determinado tributo concertado. A este respecto, el Concierto Económico recoge diversas nociones como la residencia fiscal o el domicilio habitual que ligan el poder tributario de un concreto territorio (el de Territorio Común, el de uno de los Territorios Forales, o, como en el

[1] Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco», Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-63533-C4-1-P); y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de Investigación de la UPV/EHU-PPG17/62.

caso de la potestad para exaccionar, el de alguno o todos ellos en un porcentaje) a supuestos predeterminados imputando, según proceda, a una u otra Administración tributaria la potestad pertinente.

En este sentido, las especiales características de nuestro sistema financiero, la presencia de diversos entes con poder tributario, y en lo que nos atañe, la de los Territorios Históricos, dota de un especial significado a la relevancia de los puntos de conexión como válvulas que regulan el flujo normativo, recaudatorio o incluso inspector sobre los distintos tributos que componen nuestro universo impositivo en favor o en detrimento de cualquiera de ellos. Así las cosas, los puntos de conexión sirven como instrumentos que dirimen la atribución de estas competencias, evitan conflictos entre Administraciones, y, excepcionalmente cuando éstos surgen, fundamentan la labor de órganos que los solventan, como es el caso de la Junta Arbitral (J.A.) del C.E., cuyas resoluciones sobre determinados aspectos del volumen de operaciones analizaremos en breve, siendo quien viene a resolver las discrepancias interpretativas que provocan conflictos entre la Administración General del Estado y las instituciones forales o entre estas últimas y una Comunidad Autónoma.

En este contexto el volumen de operaciones se presenta como un punto de conexión atípico respecto de los predicados en el ámbito internacional. En efecto, si analizamos las alusiones que en el seno de la normativa derivada de la OCDE o de la Unión Europea determinan la jurisdicción tributaria competente de forma genérica para dirimir un determinado supuesto, observaremos cómo las referencias al volumen de operaciones como punto de conexión son prácticamente nulas; ni el Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio[2], ni las distintas Propuestas de Directiva de Base Imponible Común Consolidada[3], ni en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido[4] se despliega el volumen de operaciones como parámetro que atribuya la competencia fiscal a una Administración tributaria en detrimento de otras. Por tanto, podríamos referirnos al volumen de operaciones como un parámetro que se erige como una anomalía en la determinación de los puntos de conexión en el ámbito internacional[5].

---

[2] A excepción de una reserva que, estando más ligada al resultado contable que al volumen de operaciones en los términos que más adelante utilizaremos para definir el concepto, se establece para el artículo 11 del MCOCDE por los Estados Unidos respecto a la imposición de los intereses y en virtud del cual que le atribuye la posibilidad de gravar ciertas formas de interés asociadas al volumen de operaciones o los resultados del deudor —*contingent interest*— a la tasa aplicable a los dividendos de inversiones en cartera en virtud de la letra b) del apartado 2 del artículo 10.

[3] La última versión de la Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades circunscribe su aplicación obligatoria a los grupos con un volumen de negocios consolidado superior a 750 millones de euros, pero, como tendremos ocasión de observar en páginas ulteriores volumen de negocios y volumen de operaciones son conceptos que difieren en su significado.

[4] Salvo en sus versiones anteriores en cuanto a la posibilidad de establecer determinadas franquicias en el Impuesto.

[5] Excepcionalmente, se fijan ciertos umbrales para fijar algunas obligaciones formales, informativas o incluso estadísticas, pero el volumen de operaciones señalado en ese caso no se utiliza como punto de

ISBN: 978-84-7777-577-5

Volviendo a los puntos de conexión recogidos en el C.E., además de la excepcionalidad de la inclusión del volumen de operaciones como tal, una segunda conclusión que se puede extraer es que más allá de la previsión genérica del establecimiento de puntos de conexión al territorio en función de la naturaleza del tributo en concreto[6], residencia para los tributos personales y territorio para los reales, dentro del Concierto Económico no se puede hablar de parámetros homogéneos en cuanto a la determinación de puntos de conexión en función de la naturaleza directa o indirecta de la imposición, principalmente debido a la inclusión o exclusión del que es objeto de nuestro estudio, el volumen de operaciones. De este modo, se aprecian diversos puntos de conexión a lo largo del C.E. siendo escasas, pero por su relevancia tremendamente importantes, las ocasiones en las que el volumen de operaciones determina la jurisdicción tributaria competente, pues únicamente se recogen referencias al volumen de operaciones[7]:

- En el Impuesto sobre Sociedades
- En el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes
- En el Impuesto sobre el Valor Añadido
- En el Impuesto sobre Actividades de juego
- E, indirectamente en las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando el sujeto retenedor sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en las retenciones por rendimientos de trabajo; en las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, cuando se trata de rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad; así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, en definitiva, cuando se trata de entidades que someten su tributación en sede del I.S. a una u otra Administración en función de su volumen de operaciones.

En las próximas páginas nos centraremos principalmente en el volumen de operaciones en el Impuesto sobre Actividades de Juego (con una definición del concepto que difiere de la contenida en el resto de tributos, pero similar en cuanto al contenido), en el Impuesto sobre Sociedades, el IRNR y el IVA; tres impuestos estos últimos que, como veremos, si bien en esencia comparten una misma definición respecto al volumen de operaciones, suscitan interpretaciones sobre el mismo que en absoluto han resultado pacíficas.

---

conexión. Tal es el caso de la declaración recapitulativa Intrastat, que tiene periodicidad mensual, siempre que se alcance el umbral de exención, actualmente 400.000€.

[6] Contenida en el artículo 11 de la Ley General Tributaria, artículo 10 de sus homónimas normas forales generales tributarias.

[7] Y ello sin perjuicio de que pudiera plantearse la posibilidad de extenderlo, con otras cuantías, a otros impuestos, por ejemplo a los pagos fraccionados de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF.

En efecto, el volumen de operaciones ha originado multitud de problemas en cuanto a su interpretación ya que su definición se puede abordar desde distintas vertientes, desde una vertiente territorial, fijándonos en el lugar donde se realiza[8]; atendiendo a un punto de vista finalista, esto es, centrándonos en el objetivo que se persigue al determinar un concreto volumen de operaciones (con perspectiva íntimamente ligada al control de la elusión fiscal, a la determinación de los límites mínimos para la fijación de las obligaciones formales e informativas…); desde su configuración temporal (basada en el momento en el que debe entenderse realizado ese volumen de operaciones) y, finalmente, partiendo de una posición muy cercana a las anteriores, desde su vertiente cuantitativa, atendiendo a lo que debemos entender se aglutina dentro del concepto de volumen de operaciones, observando a las cuantías y conceptos que debemos utilizar para determinarlo. De todas ellas, al abordar el estudio del volumen de operaciones en el IS, IRNR e IVA, nos ajustaremos principalmente a las dos últimas, en primer lugar porque la primera ha sido objeto de análisis por quienes suscriben los capítulos que acompañan a estas líneas; igualmente, porque la segunda queda fuera del objeto de estudio de esta obra; y, finalmente, porque las dos últimas, sobre todo la cuarta, han generado diversos pronunciamientos de la Junta Arbitral, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco y un auto (que admite a trámite un recurso de casación pendiente de resolución) en el Tribunal Supremo sobre la materia. En definitiva, tal y como indica este último, porque el volumen de operaciones como punto de conexión determina *la correcta distribución de competencias entre las administraciones tributarias forales y la administración tributaria estatal* y *constituye un elemento de vital importancia para la adecuada exacción de los tributos y la seguridad jurídica de los obligados tributarios*[9].

2. EL VOLUMEN DE OPERACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

2.1. Parámetros para la determinación del volumen de operaciones como punto de conexión

2.1.1. Referencias normativas en el IVA e IS

Comentábamos en apartados precedentes cómo el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido comparten un concepto muy similar del volumen de operaciones que, en cualquier

[8] Ver al respecto STS 2323/2011, de 13 de abril, Rover; STS 241/2016, de 3 de febrero. Naturgas; STS 420/2016, de 9 de febrero, Disa Península; STS 2595/2016, de 13 de diciembre, AS 24 Española; STS 138/2017, de 31 de enero, Dineff España; JA 7/2017, Tarjetas de combustible; JA 13/2017, Tarjetas de combustible y STS 609/2018, de 16 de abril, Energizer, o la reciente STS 97/2019 de 31 enero 2019.

[9] ATS 5772/2017 de 17 de junio, Hechos. Primero.6.

ISBN: 978-84-7777-577-5

caso hace referencia a un periodo que difiere, ya que los dos primeros lo predican respecto al ejercicio del sujeto pasivo en tanto que el IVA lo refiere al año natural[10].

Obviando esta pequeña diferencia, las alusiones al volumen de operaciones en estos impuestos son prácticamente idénticas, nos centraremos en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, toda vez que las referencias al volumen de operaciones en el IRNR (artículo 21 y siguientes C.E.) remiten al primero[11]. En este sentido, el artículo 27.Dos del C.E. indica para el Impuesto sobre el Valor Añadido que *se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural. Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.* Igualmente, en cuanto al volumen de operaciones en sede del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 14. Dos C.E. señala que *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.*

Como podemos observar, ninguno de los dos artículos recogidos remite a una normativa tributaria específica para determinar cómo debemos entender el concepto de Volumen de Operaciones; no hay una alusión específica al Impuesto sobre Sociedades ni al Impuesto sobre el Valor Añadido sobre la definición de volumen de operaciones, más allá de lo que éste último pueda decir respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. En cualquier caso, veamos qué es lo que al respecto se entiende como tal en cada uno de estos impuestos.

---

[10] ALONSO ARCE, I. «Los pagos anticipados y su cómputo a efectos del volumen de operaciones», *Forum Fiscal*, n.º 249, 2018., al igual que en su día hiciera la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia sobre la interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, ya recoge esta diferencia señalando que «*cuando el sujeto pasivo tenga un ejercicio que no coincida con el año natural el volumen de operaciones a tener en cuenta para determinar los puntos de conexión en los citados impuestos no coincidirá*».

[11] En concreto, el artículo 21. Uno. C.E. señala «*El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14*», esto es, el que recoge el concepto de volumen de operaciones para el Impuesto sobre Sociedades.

Como punto de partida, debemos señalar[12] que ya el propio C.E. apunta dos volúmenes de operaciones distintos para el Impuesto sobre el Valor Añadido, el volumen total de operaciones en el año anterior, es decir el contenido en el artículo 27.Dos C.E. para la exacción del tributo, que determinará si el sujeto pasivo ha de tributar únicamente en la Administración de su domicilio fiscal o en más de una; y el contenido en el artículo 29.Uno C.E. en relación con el volumen de operaciones en cada territorio durante el año natural para determinar la proporción correspondiente a cada Administración, si finalmente se debe tributar en más de un territorio. Pese a que nos centraremos principalmente en la primera clase de volumen de operaciones, es preciso señalar que si bien el sistema de cálculo de cada una de ellas (el *importe —total— de las contraprestaciones*) es idéntico, ambas clases de volumen de operaciones son distintas en cuanto a la naturaleza de las operaciones que entran en su composición y el año al que hacen referencia[13]. El volumen de operaciones (artículo 29.Uno C.E.) aglutina las operaciones gravadas por el impuesto y las exentas con derecho a deducción[14] en tanto que el volumen total de operaciones (artículo 27.Dos C.E.) incluye, como su nombre indica la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, las sujetas, determinadas operaciones no sujetas[15] y las exentas con derecho y sin derecho a deducción, lo que a juicio de ONDARRA ERDOCIA, requeriría cierta acotación toda vez que «*un sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional puede realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no sujetas, exentas y no exentas, típicas y atípicas, las exentas pueden ser con exención plena o no, las no sujetas pueden obedecer a muy diversas razones, no realizarse en el ámbito empresarial, entenderse realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto, razones técnicas,… y todas esas operaciones no tienen la misma significación y trascendencia a la hora de determinar si la deuda tributaria ha de atribuirse a una sola Administración o repartirse entre varias.*»[16] Al respecto se nos antoja que el artículo 104 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y, en concreto su apartado tercero, que excluye de la prorrata determinados supuestos por no ser significativos para la actividad del sujeto pasivo, pudiera aclarar el contenido exacto de lo

[12] Distinción señalada hace lustros para redacciones anteriores del Concierto por ONDARRA ERDOCIA, J. (2000) «Convenio Económico IVA Concierto Económico», IVAP, Bilbao, p. 35.

[13] Hasta la inclusión del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 27/1990 de 27 de diciembre por la que se modifica parcialmente el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco existía un único volumen de operaciones con idéntica acepción. Sin embargo, la incorporación de este impuesto al esquema de armonización para el IVA hace necesaria la adaptación del C.E. a los efectos de determinar si la Administración competente para la exacción del impuesto es una o más de una.

[14] *Artículo 29. Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.*

[15] Ver al respecto lo referido en el apartado 2.2.

[16] ONDARRA ERDOCIA, J. (2000), «Convenio Económico IVA Concierto Económico», *ob. cit.,* p. 37.

ISBN: 978-84-7777-577-5

que debe ser considerado como relevante a la hora de definir el contenido de la totalidad de las operaciones. Volveremos más adelante sobre éste extremo para centrarnos en el sistema de cálculo común para ambos casos como apuntábamos aquel basado en el importe total de las contraprestaciones.

Por su parte, según veíamos, el C.E. no refiere el significado exacto de lo que debemos entender como volumen de operaciones, por lo que, en primer lugar debiéramos centrarnos en lo que al respecto pudiera aclarar el artículo 121 de la Ley 37/1992,[17] y sus homónimos forales que, en cuanto a su determinación, señalan que:

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto. En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1.º Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
2.º Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.
3.º Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Como vemos, nada añade a lo antedicho en el propio Concierto Económico salvo en el hecho de que el apartado Dos del artículo liga la determinación del volumen de operaciones a lo que este impuesto pueda decir del devengo en el artículo 75 de las normas reguladoras del tributo. También sobre este extremo volveremos más adelante al referirnos al concepto de contraprestación.

Igualmente, si analizamos la normativa específica del Impuesto sobre Sociedades, ni en Territorio Común ni en Territorio Foral se recoge una definición del volumen de operaciones como tal, por lo que a la hora de definir el concepto nos vemos obligados

[17] Al que se remite el artículo 71.3 de su Reglamento a la hora de fijar la cuantía del volumen de operaciones que determina los declarantes con obligación trimestral o mensual para presentar el impuesto.

a utilizar como soporte lo que al respecto pueda decir el propio Concierto Económico. Volvamos, pues, a lo señalado en su artículo 14. Dos, artículo que, como veíamos refiere el significado de volumen de operaciones al *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,* a lo que añade, desde la modificación introducida mediante Ley 38/1997, de 4 de agosto, que *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.*[18] Un inciso, este último que, advertimos, nada añade al concepto de volumen de operaciones toda vez que éste se configura como «*el importe* (total) *de las contraprestaciones excluido el IVA y el recargo de equivalencia obtenido en un ejercicio/año natural obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad*». Por tanto, el fundamento de lo que debemos entender como volumen de operaciones oscila sobre los términos «contraprestación» y «entrega de bienes o prestación de servicios» efectiva y actual o futura, pero en cualquier caso, ligada a dicha contraprestación.

2.1.2. Conceptos sobre los que pivota el volumen de operaciones

En primer lugar, la clave para determinar lo que significa volumen de operaciones está en lo que entendamos por «contraprestación». Para la RAE, contraprestación supone una «*prestación que debe una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibir de la otra*», esto es, se trata de una compensación actual o futura (a modo de derecho de crédito) a cambio de lo que se ha recibido o se va a recibir. Por su parte, en tanto el vocablo «contraprestación» no viene definido en el Concierto Económico, el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria y sus análogas forales, nos obligan a entender los términos empleados conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda. En cuanto al primero, una interpretación civilista o jurídico-mercantil nos llevaría a la conclusión de que, en aplicación de la teoría del título y modo, la contraprestación recogida en el C.E. requiere necesariamente dos condicionantes, la celebración de un contrato y la posterior entrega de aquello que se quiere transmitir, sin que sea suficiente ninguna de las dos por separado. Sin embargo, la autonomía calificadora del Derecho Tributario derivada del artículo 13 de la LGT nos permite omitir dicha interpretación y concentrarnos en interpretaciones centradas en su vertiente técnica o usual, en interpretaciones sisté-

[18] Inciso que, por otra parte, no se recogía ni en el artículo 17.5 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en la redacción dada por Ley 19/1998, de 15 de junio, ni en el artículo 19.5 redactado por Ley 48/2007, de 19 de diciembre por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio.

ISBN: 978-84-7777-577-5

micas e, incluso, en interpretaciones finalistas (artículo 3.1 Código Civil). De este modo, en primer lugar, una interpretación en sentido técnico o usual del concepto contraprestación está ligada a la cantidad monetaria que un determinado sujeto percibe como compensación a la entrega de bienes o prestación de servicios que haya realizado, lo que, de suyo, nos remite necesariamente a la normativa reguladora del IVA en los términos recogidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (y análogas forales), en concreto los artículos 121 (volumen de operaciones), 8 (entregas de bienes), 11 (prestaciones de servicios) y 75, cuyo número Dos liga el devengo del impuesto al momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos como contraprestación con independencia del momento de realización del hecho imponible, esto es, de la entrega del bien o la prestación del servicio.

En este último aspecto debiéramos, pues, estar a lo que al respecto pueda decir el artículo 78. Dos LIVA, que en relación con la base imponible del impuesto acota el contenido del concepto contraprestación incluyendo aquellos importes o pagos que tiene derecho a percibir quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios principal. En ligazón con lo que comentaremos en el apartado 2.2. respecto a la necesaria relevancia de las operaciones por las que se percibe la contraprestación, creemos necesario realizar ciertas matizaciones respecto a los conceptos que deben tenerse en cuenta dentro de esta última en los términos del artículo 78 que, recordemos, hace referencia a la base imponible, pues, si bien no son parte de la misma sí son objeto o suscitan un derecho de percepción de determinados importes por parte de quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios principal, por lo que deben tenerse en cuenta a los efectos del cálculo del volumen de operaciones. Nos referimos, claro está, a las operaciones no sujetas, a las exentas o a las operaciones en las que se aplica el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección o el régimen especial de agencias de viaje, en las que el importe percibido por el sujeto pasivo del impuesto no forma parte de su base imponible pero sí ha de tomarse en consideración a los efectos del cálculo del volumen de operaciones en el sentido del artículo 27. Dos del C.E. Por su parte, el propio Impuesto sobre Sociedades[19], a la hora de describir la imputación temporal y la inscripción contable de ingresos y gastos, liga como el IVA, el concepto de contraprestación al de «pago» bien sea éste presente o futuro,

En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, una interpretación sistémica del concepto contraprestación nos aboca a entender que si, como hemos visto, el concepto de volumen de operaciones, y, por ende, el de contraprestación, es idéntico para el Impuesto sobre Sociedades y para el IVA, cualquier pago que se realice en compensación a esa entrega de bienes o prestación de servicios presente o futura integra el contenido del mismo.

[19] En el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 54 de las normas forales del impuestos si bien estas últimas no hacen referencia expresa el término contraprestación si lo refieren indirectamente al mencionar el término pago o percepción donde su homónimo estatal lo utiliza expresamente .

Por último, y tal y como apunta la Resolución número 9/2018 de la Junta Arbitral de Concierto Económico de 28 de junio de 2018 a la que más adelante nos referiremos, una interpretación finalista del C.E. lleva a considerar que si no se hubiese querido que determinados pagos, como los anticipos a los que hace referencia el artículo 75. Dos de la Ley 37/1992, computasen a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se habría utilizado un punto de conexión propio de este tributo, como la cifra de negocios y no el volumen de operaciones.

Con estas tres interpretaciones, anclando como parámetro el periodo en el que produce la obtención por el sujeto pasivo del importe de la contraprestación derivada de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en su actividad, con independencia de cuándo hayan de tenerse realizadas tales entregas o producido su devengo se evitan, en cualquier caso, actos de disposición de los particulares que alteren el funcionamiento del reparto competencial entre jurisdicciones tributarias. Precisamente, fijando como parámetro la contraprestación por la entrega de bienes o prestación de servicios evitamos que los sujetos pasivos alteren el volumen de operaciones posponiendo la perfección de dicha entrega desde un punto de vista civil-mercantilista, o adelantando su pago aun sin proceder a la misma. En otras palabras, sea cual sea la interpretación que realicemos, la contraprestación realizada por la entrega del bien o la prestación del servicio es el criterio que dota de una mayor seguridad jurídica, el más objetivo, y el único o el que mejor obvia el sometimiento de la tributación de estas operaciones a la voluntad de las partes.

En definitiva, cualquiera que sea la perspectiva interpretativa que adoptemos, jurídica, técnica, usual, sistémica o finalista, todas ellas nos llevan a considerar que el concepto de contraprestación al que alude el Concierto Económico a la hora de definir el volumen de operaciones como punto de conexión hace referencia a la totalidad de los pagos que percibe un determinado sujeto como consecuencia de una entrega de bienes o prestación de servicios, sea ésta presente o futura. En esta afirmación abunda la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local en su consulta n.º 269/2007, de 20 de diciembre.

Por su parte, junto con la propia contraprestación, el segundo basamento del volumen de operaciones según se colige de lo recogido en el Concierto Económico es que dicha contraprestación debe estar necesariamente ligada a una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad. Por tanto, debemos considerar excluidos del concepto las operaciones que no se entiendan realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales según se definen en el artículo 5 LIVA o aquellas otras que, a tenor de lo dispuesto en los artículos 8 y 11 de la Ley 37/1992 y sus análogos forales, no son entregas de bienes o prestaciones de servicios. Sobre la opinión que nos merecen los supuestos de operaciones asimiladas a las entregas de bienes y prestaciones de servicios nos significaremos más adelante, en el punto 2.3., al relacionar los supuestos que pudieran suscitar conflictos por no pivotar sobre los dos fundamentos que articulan el concepto de volumen de operaciones.

ISBN: 978-84-7777-577-5

2.1.3. Referencia temporal al cómputo volumen de operaciones

Hasta ahora hemos visto cómo cualesquiera que sean los elementos que articulan el concepto de volumen de operaciones, para la determinación de la Administración competente tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido se tienen en cuenta los importes obtenidos en el ejercicio/año natural anterior.

En este sentido, cuando ese periodo de referencia es inferior al año, el volumen de operaciones a tener en cuenta es el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el mismo. En estos términos el problema se plantea al inicio de la actividad del sujeto pasivo de uno u otro impuesto. En primer lugar porque, desde un punto de vista práctico, hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en ese lapso temporal, a todos los efectos, se tomarán como tales los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar (algo específicamente recogido para el IS en el artículo 14. Tres C.E., pero extensible también para el IVA). Sin embargo, no debemos olvidar que la obligación de elevar al año es estimativa por lo que debe corregirse con el volumen de operaciones realmente realizado al final del ejercicio/año por el sujeto pasivo del tributo, lo cual puede llegar a modificar la proporción en la tributación realizada en cada Administración competente.

En segundo lugar porque la expresión que exige la elevación al año/ejercicio se predica respecto a «*las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades*» para el IVA, y de las «*operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad*» en el caso del Impuesto sobre Sociedades. La dicción difiere levemente pero esta diferencia no es significativa por cuanto que cuando en el Impuesto sobre el Valor Añadido se inician diversas actividades en momentos asíncronos, habrá que estar a su posible consideración como sectores diferenciados de actividad para elevar, por separado o en su conjunto, el volumen de operaciones de cada una de ellas en función de su fecha efectiva de inicio[20].

Finalmente, en tercer lugar porque en ocasiones no es fácil determinar qué debemos entender por inicio de actividad. En efecto, de forma genérica, hay supuestos en los que nos encontramos ante una fase preparatoria en la que el sujeto pasivo se limita a adquirir los bienes y servicios que más adelante utilizará en la misma. Desde esta perspectiva, ¿debiéramos considerar la fecha consignada en las declaraciones censales y obligaciones formales[21] para la eventual deducción de las cuotas soportadas en sede del IVA como fecha de inicio de la actividad? El Concierto Económico no define como tal el concepto de «inicio de actividades», pero en relación con lo que en los epígrafes subsiguientes veremos al exigir la necesaria habitualidad de las operaciones a considerar para la determinación del cómputo del volumen de operaciones, en-

[20] Si se trata de actividades complementarias se tomará en consideración para la elevación al año natural el inicio de la primera de ellas, y, si por el contrario nos encontramos ante actividades que tienen la consideración de sectores diferenciados en atención a lo recogido en el artículo 9.1.c LIVA y homónimos forales, la elevación al año se realizará por separado.

[21] Art 164 LIVA y homónimos forales.

tendemos que para considerar el «inicio de actividades» dichas actividades deben ser significativas en los términos contemplados en el artículo 5 LIVA, disociando entre el inicio formal (mediante la censal) y el inicio material y efectivo de las mismas. En esta tesitura, la Junta Arbitral (en Resolución 9/2009, de 3 de abril) colige igualmente que es preciso «*acudir a la normativa foral y, en su caso, a la estatal, la cual tiene carácter supletorio en todo caso conforme la Disposición Adicional Primera del Concierto de 1981*», siendo básico atender a dicho precepto que es «*clarísimo a la hora de determinar el momento inicial de las actividades que comienza en el momento en que se realiza la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades*». De este modo, el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por la normativa aplicable no determina una concatenación lógica entre declaración censal e inicio de actividades efectivo, algo que se deduce a tenor de la referida resolución, del artículo 5 de la propia Ley del IVA. En otras palabras, al referirnos al inicio de actividades nos referimos al inicio efectivo de las mismas y no únicamente al comienzo formal.

2.2. Contenido

Lo antedicho respecto a los dos elementos sobre los que gira el contenido del volumen de operaciones, así como la preeminencia que sobre el mismo tiene lo que al respecto puedan llegar a decir, si bien tangencialmente, la propia normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y las referencias a ésta normativa contenidas dentro del Concierto Económico, nos invitan a pensar que en lo que atañe al volumen de operaciones como elemento que dirime la Administración competente para la exacción de este impuesto, deben tenerse en consideración tanto las operaciones sujetas (no exentas y exentas con o sin derecho a deducción) y las no sujetas por aplicación de las reglas de localización, es decir, aquellas en las que la operación no se encuentre localizada a efectos del IVA en Península y Baleares (Territorio de Aplicación del Impuesto, TAI) como consecuencia de la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, por ejemplo cuando se trate de prestaciones intracomunitarias de servicios a empresarios o profesionales UE, o de exportaciones de servicios fuera de la UE para cualquier tipo de destinatario, salvo que sea de aplicación la «regla de cierre» para determinados servicios (asesoramiento, publicidad, auditoría, ingeniería, abogacía, consultoría…) donde hubiese un uso efectivo de ese servicio en el TAI por la empresa destinataria[22]. La razón de que incluyamos estas últimas operaciones no sujetas es que pueden llegar a tener incidencia en la formación de la deuda tributaria

[22] Quedarían por tanto excluidas las operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización en las que las operaciones se realicen desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI, si los costes relativos a las mismas no son soportados por la sede o establecimiento permanente situado en el mismo.

ISBN: 978-84-7777-577-5

en la vertiente de las cuotas deducibles, siendo que a pesar de no estar localizadas en el TAI, no le resultan del todo extrañas.

Así las cosas, quedarían excluidas del volumen total de operaciones contenido en el artículo 27. Dos C.E. a los efectos de determinar la Administración/Administraciones competentes para la exacción del impuesto, las operaciones no sujetas conforme al artículo 7 LIVA y análogas forales, bien porque son poco significativas en la actividad empresarial o profesional (por tratarse de entregas de muestras o prestaciones de servicios gratuitas o con ánimo publicitario, números 2.º, 3.º y 4.º del artículo); porque no se realizan en el desarrollo de una actividad con estas características (por ejemplo, cuando se trata de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria directamente por las Administraciones Públicas o asimiladas según el número 8.º del artículo); porque se presumen no realizadas en el seno de la misma (verbigracia, cuando según su número 1.º se realice la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios); porque se trate de operaciones realizadas al amparo de una relación laboral o asimilada (número 6.º y 7.º del artículo); o, finalmente porque se trate de no sujeciones técnicas cuyo objetivo es evitar la doble imposición (número 7.º y 10.º del artículo 7 LIVA y homónimos forales).

Igualmente, según apuntábamos en párrafos precedentes, quedarían excluidas del volumen total de operaciones contenido en el artículo 27. Dos C.E. las operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización que se realicen desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio TAI y ello porque, a diferencia de las que sí incluíamos en estos casos no tienen incidencia en la configuración de la deuda tributaria, ni en lo que se refiere al IVA repercutido, ni en lo que se refiere al IVA soportado.

Del mismo modo, y con ONDARRA ERDOCIA[23] y la propia Junta Arbitral[24], entendemos que no debieran tenerse en consideración las operaciones atípicas u circunstanciales aquellas que no son propias del tráfico habitual de la empresa, y ello porque no puede permitirse que la inclusión de operaciones excepcionales perturbe la normal determinación de la Administración competente para la exacción del impuesto. En este sentido, a nuestro juicio, cuando el artículo 27. Dos C.E. hace referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *en su actividad*, debiéramos conceptuar dicha actividad como la actividad normal de la empresa, aquella que se circunscribe a su práctica habitual. Por ello, y en concordancia con lo antes referido respecto a la consideración del contenido del artículo 104 LIVA para delimitar el alcance de lo que debe comprender el volumen total de operaciones, encontramos que debie-

[23] ONDARRA ERDOCIA, J. (2010), «Convenio Económico, IVA, Concierto Económico», ob. cit. p.41.
[24] En resoluciones 9/2009 de 3 de abril y 2011/18, de 26 de julio.

ran quedar excluidas las entregas de bienes de inversión (según se definen en el artículo 108 LIVA) y las operaciones inmobiliarias o incluso las financieras que no constituyan actividad empresarial, por ejemplo cuando se trata de un interés de demora que se aplica con ocasión del aplazamiento del pago del precio estipulado con el cliente, siempre que la aplicación de dichos intereses de demora no se haga de forma habitual (en cuyo caso sí habría que incluirlos).

2.3. Supuestos que pudieran suscitar conflictos

Partiendo de la definición de volumen de operaciones recogida en el apartado anterior, a continuación plantearemos distintos supuestos que han suscitado o pueden suscitar problemas en cuanto a su inclusión en este concepto desde sus perspectivas cuantitativa o temporal. Para ello partiremos de la polémica suscitada por los anticipos; seguiremos con dos términos ligados al anterior en cuanto a que suponen un adelanto en garantía de una prestación futura, las arras o reservas, y proseguiremos con el estudio de los autoconsumos y las subvenciones por la problemática que pudieran plantear en relación con los dos elementos sobre los que pivota el concepto, la contraprestación y la entrega de bienes o la prestación de servicios.

2.3.1. Anticipos

La inclusión o no del concepto de anticipos en las cuantías a considerar en el volumen de operaciones ha suscitado gran controversia primero, entre las distintas Administraciones Tributarias a través de conflictos planteados ante la Junta Arbitral del Concierto Económico y, posteriormente, vía pretoriana, mediante sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recurrida en casación ante el Tribunal Supremo.

El punto de partida lo encontramos en la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia sobre la interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico. Si bien *a priori* la instrucción reconoce que el volumen de operaciones del sujeto pasivo a tener en cuenta para fijar los puntos de conexión tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o en el Impuesto sobre el Valor Añadido debe ser el mismo, a continuación recoge como excepción la preconización de determinadas las normas particulares que se establecen para cada uno de ellos. Así las cosas, como quiera que en el Impuesto sobre Sociedades (y por ende en el IRNR por su remisión al anterior), en aplicación de su propio criterio de devengo se refiere a la cifra o volumen del negocio y no al volumen de operaciones por derivación de la normativa contable (tanto en el entonces vigente plan general contable de 1990, como en el actual), la Instrucción 7/2005 viene a instituir que a los efectos del volumen de operaciones a tener en cuenta en este impuesto, «*solamente se tendrán en cuenta los pagos anticipados cuando, de conformidad con las normas de determinación del resultado contable, se computen como ingresos en el período impositivo de que se*

ISBN: 978-84-7777-577-5

trate». En otras palabras, la Hacienda Foral de Bizkaia permite la no inclusión de los anticipos en el concepto de volumen de operaciones, y ello en contra del criterio establecido en las mismas fechas por el resto de Administraciones Tributarias.

Quizás por ello, por la voluntad de establecer unos criterios que fueran comunes en los cinco territorios con poder tributario en el Estado, y para evitar eventuales conflictos, la Hacienda Foral de Bizkaia publica Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, por la que se modifica parcialmente la Instrucción 7/2005, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el C.E, en el sentido de unificar el tratamiento de los pagos anticipados en todos los impuestos a los que afecta el concepto de volumen de operaciones establecido en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, hasta entonces (y también después) el Impuesto sobre Sociedades, el IRNR y el IVA.[25]

Pese a la publicación de esta segunda instrucción, sustitutiva de la anterior, el lapso temporal entre la aprobación de ambos criterios ha suscitado no pocos problemas entre Administraciones y entre éstas y los obligados tributarios. En cuanto a los conflictos originados entre Administraciones Tributarias, la Junta Arbitral ha resultado primordial a la hora de determinar el contenido del concepto volumen de operaciones en el Concierto Económico y el tratamiento que en el mismo ha de conferirse a los anticipos respecto a los impuestos objeto de estudio, el IS, el IRNR y el IVA. Dos son las resoluciones que en fechas recientes han abordado el asunto, por un lado la Resolución 9/2018, de 28 de junio, y la Resolución 8/2019 del mismo día, y, por otro, la más antigua Resolución 1/2013 de 25 de enero. Esta última, en un conflicto suscitado entre la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa que finalmente resulta inexistente,[26] instituye que el concepto de volumen de operaciones contenido en el Concierto Económico, en el que, por cierto, incluye los anticipos, fija la administración competente para determinar la normativa, exacción e inspección del IVA e IS, aun cuando posteriormente, cada uno de estos impuestos aplica sus propias normas (distinguiendo entre volumen de negocio y volumen de operaciones) para el cálculo de la obligación tributaria en concreto. Más aún, de lo recogido en esta resolución podemos extraer una segunda conclusión como es, precisamente, la que hemos expresado en el apartado precedente a la hora de señalar los dos pilares sobre los que pivota el contenido del volumen de operaciones; el recogido en el Concierto Económico respecto a la contraprestación, y el recogido en la normativa de cada tributo y, más concretamente por remisión expresa, en el IVA, respecto a la entrega de bienes o prestaciones de servicios, presentes o futuras, por cuanto el artículo 121 LIVA permite también su consideración en su apartado Dos. En cualquier caso, lo cierto es que la Junta Arbitral no llega real-

[25] Obviamente quedaría fuera de tal precisión el Impuesto sobre Actividades de Juego por tratarse de un impuesto concertado en la modificación del C.E. operada por Ley 7/2014, de 21 de abril, y porque, como veremos, el IAJ alberga una definición particular de lo que debe entenderse por V.O.

[26] Pues se aclara que la Diputación Foral de Gipuzkoa comparte el criterio de la AEAT de no identificar el volumen de operaciones con la cifra de negocios obtenida a partir del resultado contable.

mente a pronunciarse por sí misma, porque inadmite el conflicto al entender que las dos administraciones consideran de la misma forma el concepto de volumen de operaciones, estando, por tanto, de acuerdo en el punto de conexión.

Tal vez por ello, en las dos primeras resoluciones a las que hemos hecho referencia, la Junta Arbitral sí entra a valorar más detenidamente el concepto de volumen de operaciones como punto de conexión por encontrarse, ahora sí, ante un verdadero conflicto interpretativo del mismo que se suscita entre la AEAT y la Hacienda Foral de Bizkaia por la aplicación por parte de esta última de la mentada Instrucción 7/2005. Pues bien, tras analizar el concepto desde distintas perspectivas, la J.A. conviene, en ambas resoluciones, que el volumen de operaciones se sustancia en la contraprestación percibida por el sujeto pasivo, cualquiera que sea el impuesto, I.S. o IVA, lo cual, de suyo, incluye por sí mismo en su contenido el importe de los anticipos que éste pueda recibir. Más aún, en línea con lo que proponíamos en nuestra bicéfala definición de volumen de operaciones la contraprestación se liga a la entrega de bienes. En efecto, la J.A. se significa en este sentido cuando señala que «*es preciso aclarar que los importes obtenidos en el ejercicio por el sujeto pasivo que no deriven de entregas de bienes o prestaciones de servicios no forman parte del concepto volumen de operaciones*», lo que, igualmente, supone que cuando el pago anticipado se realice a cuenta de futuras entregas de bienes o prestaciones de servicios, el anticipo cumple, sobradamente, esta función.

Por su parte, resulta curioso que cuando el conflicto se ha planteado en sede pretoriana, lo haya sido invocando, entre otros argumentos, la instrucción 7/2005 en contra no ya de la Hacienda Foral de Bizkaia, sino contra la Hacienda Foral de Gipuzkoa. El fondo del asunto, primero tratado en el TSJPV y actualmente en el TS, es exactamente el mismo, la inclusión o no de los anticipos en el concepto de volumen de operaciones. Al respecto, la STSJPV 547/2016, de 14 de diciembre, analiza el recurso interpuesto por una constructora[27] contra la resolución del TEAF de Gipuzkoa fundada en la consideración de que los pagos anticipados no constituyen entregas de bienes en el entendimiento de que la remisión que realiza el C.E. es «*meramente al concepto de entrega de bienes y no a las normas sobre devengo*», lo que, según la parte demandante supondría una interpretación extensiva de la norma. En esta tesitura, el TSJ es meridiano al considerar que cuando el Concierto Económico integra en el «volumen de operaciones» (artículo 14.Dos) o el «volumen total de operaciones» (artículo 27.Dos) «el importe total de las contraprestaciones obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes realizadas en su actividad no realiza» (como la recurrente interpreta) una remisión al «concepto de entregas de bienes» sino al «importe de las contraprestaciones» o al «importe total de las contraprestaciones» obtenidas en un ejercicio por mor de la realización precisamente de tales entregas, o, en su caso, de determinadas prestaciones de servicios. De nuevo, no se trata de si un pago anticipado tiene o no la consideración de entrega de bienes sino de si tal pago anticipado se integra dentro de las

[27] Perteneciente, por tanto, a un sector económico en el que los pagos anticipados no son poco usuales.

ISBN: 978-84-7777-577-5

contraprestaciones obtenidas en el ejercicio o el año natural en cuestión. En definitiva, el TSJPV prescinde de la interpretación civilista esgrimida por el recurrente (que se fija en el concepto de entrega de bienes y prestación de servicios, en la teoría del título y modo, y por tanto se centra en la traslación del poder de disposición y no en la contraprestación) y elude la coherencia con la normativa jurídico mercantil (también la contable) merced a la autonomía calificadora del Derecho Tributario, atendiendo al momento de la contraprestación y no al de la entrega. Su sentencia, en cualquier caso, no es sino otro hito en el camino de la definición del volumen de operaciones, pues, como comentábamos el ATS 5772/2017, de 7 de junio, admite a trámite, por su interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, un recurso contra la misma con el objeto de determinar si, para calcular el volumen total de operaciones realizadas durante el ejercicio, conforme a lo previsto en los artículos 14. Dos y 27. Dos del Concierto Económico, los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido se deben computar en el ejercicio de percepción o en el ejercicio de entrega del bien. En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión es clara: en tanto los anticipos cumplen los dos requisitos inherentes al concepto de volumen de operaciones, primero, una contraprestación, y segundo que se realiza por la entrega de un bien o la prestación de un servicios presente o futuro, los pagos anticipados computan en el ejercicio de la percepción de la compensación y no en el que se entiende realizada la entrega del bien.

2.3.2. Reservas, arras y señales

Lo antedicho respecto a los anticipos, podría ser aplicable a lo que se pueda indicar respecto a las arras, reservas o señales establecidas entre el sujeto pasivo y sus clientes en la determinación de las condiciones de la entrega de bienes o la prestación de servicios a realizar en el transcurso de su actividad. Como sabemos, el precontrato de arras, es aquel en el que las partes pactan la reserva normalmente de la compraventa de un bien mediante la entrega como prueba de lo acordado de una cantidad monetaria en concepto de señal.

Cuando las arras son confirmatorias, se conciben como un adelanto, una parte del pago del precio total y que acompañan a supuestos que debiéramos entender comprendidos en el volumen de operaciones por aglutinar los dos fundamentos sobre los que pivota el concepto, una contraprestación (el propio adelanto) y la entrega del bien o la prestación del servicio. Si una de las partes no cumple, la otra podría exigirle el cumplimiento del contrato, su resolución y la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados (artículo 1124 del Código Civil—CCv—). Si por el contrario las arras son penitenciales, artículo 1454 CCv, vienen a indicar la cantidad que perderá el comprador o deberá devolver doblada el vendedor en el caso de que no se realice la compraventa. Del mismo modo, si las arras son penales (artículos 1152 y 1153 CCv), indican la cantidad que perderá el comprador o deberá devolver doblada el vendedor en el caso de que no se realice la compraventa, pero, a diferencia de las anteriores no se desligan de la obligación incumplida que puede ser exigida de forma coactiva.

Pues bien, en el esquema de lo que debemos entender comprendido dentro del concepto de V.O. sólo aquellas operaciones en las que confluyan los dos basamentos antes referidos, contraprestación y entrega del bien o prestación de servicios, debieran computarse a los efectos de determinarlo. En este sentido, cuando las arras se conciben como adelanto del precio pactado de una entrega de bienes una prestación de servicios, según decíamos, se dan las circunstancias referidas en el apartado anterior para los anticipos y no habría óbice para su inclusión en el volumen de operaciones. Así lo ha reconocido la Junta Arbitral en diversos pronunciamientos, entre ellos la resolución 1/2013 de 25 de enero. Por el contrario, si alguna de las partes no cumple lo pactado, en el caso de las arras penitenciales si bien existe una contraprestación (el importe adelantado o doblado por el vendedor), no habría entrega de bienes o prestación de servicios, por lo que no podrían incluirse en el volumen de operaciones. Por su parte, en el caso de incumplimiento de las arras confirmatorias o penales, habría que estar a lo que finalmente determine el juez en cuanto al cumplimiento de la obligación de entrega o prestación de servicios, pues, finalmente será su realización efectiva la que determine la inclusión de la operación en el concepto. De esta forma, en el caso de que la operación se malogre por encontrarnos ante, por ejemplo, una compraventa fallida, si bien puede fijarse una indemnización a modo de contraprestación, con lo que se cumpliría el primero de los pilares sobre el que pivota el término, no habría entrega, por lo que al no cumplirse el segundo, no podríamos incluir dicha indemnización en el cómputo del mismo.

2.3.3. Supuestos asimilados a las entregas de bienes y prestaciones de servicios

Los artículos 9 y 12 LIVA enumeran una serie de supuestos en los que se asimilan determinadas operaciones a la entrega de bienes o a la prestación de servicios. De este modo, el artículo 9 LIVA equipara a las entregas de bienes los autoconsumos de las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.
- La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Como vemos, la nota característica de estos autoconsumos viene definida en el encabezamiento del número 1 del artículo 9 LIVA que subraya la ausencia de contraprestación en este tipo de operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título

ISBN: 978-84-7777-577-5

oneroso, lo cual, al margen de su consideración como instrumento para evitar la práctica de deducciones injustificadas, no deja de ser un oxímoron en sí mismo pues la ausencia de contraprestación elude, de suyo, la onerosidad de la entrega. Lo mismo podríamos inferir respecto a los autoconsumos de servicios, toda vez que el artículo 12 LIVA indica que s*e considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios* añadiendo que *a efectos de este impuesto* determinadas operaciones realizadas sin contraprestación *serán autoconsumos de servicios.* En concreto, tendrán tal consideración:

- *Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º LIVA, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.*
- *La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.*
- *Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.*

La ausencia de contraprestaciones rehúsa, por tanto, la consideración de los autoconsumos de bienes y servicios a los efectos de su cómputo en el volumen de operaciones por no cumplirse uno de los basamentos sobre los que gira su concepto[28].

Por su parte, cuando el autoconsumo se origina como consecuencia de la *transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último* (artículo 9.3 LIVA) podríamos estar igualmente hablando de movimientos internos en el seno de la empresa que no son en realidad tráfico empresarial, por lo que en tanto que autoconsumos intracomunitarios tampoco debieran considerarse a los efectos de ser computados en el volumen de operaciones de una concreta empresa. En este tipo de supuestos los bienes siguen perteneciendo al sujeto pasivo que realiza el envío, no hay una verdadera entrega, por lo que incluso la ausencia del segundo eje articulador del volumen de operaciones excluiría la inclusión del mismo dentro de este concepto.

2.3.4. Subvenciones

Tanto la instrucción 7/2008, de 24 de noviembre como la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Hacienda Foral de Bizkaia, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el C.E, refieren la inclusión dentro del mismo de *c) Las subvenciones vinculadas al precio de las entregas de bienes y pres-*

[28] En el caso de las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo con fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional podríamos llegar a decir que tampoco se cumple el segundo basamento, la propia prestación de servicios ligada a la actividad como tal.

taciones de servicios que forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora del citado impuesto», añadiendo que *«en consecuencia, debe tenerse en cuenta que no se incluyen las subvenciones de explotación no vinculadas directamente al precio de venta, como es el caso de las subvenciones por creación de empleo.»*

En cuanto a las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto (las reguladas en el artículo 78.3 LIVA), esto es, aquellas establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación, deben encuadrarse en supuestos en los que el sujeto pasivo realiza una entrega de bien o una prestación de servicio en las que el precio de los mismos (en todo o en parte) viene a ser satisfecho por la entidad subvencionadora. Como vemos, existe una ligazón con el primero de los pilares que articulan el volumen de operaciones, la existencia de una contraprestación, por lo que al constituirse como una forma de pago (aunque no realizado por el destinario de la entrega de bienes o prestación de servicios) es un concepto que debemos considerar incluido en el mismo[29].

Por su parte, siguiendo el mismo argumento, aquellas otras subvenciones no vinculadas directamente al precio de las entregas o prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo (también en base al artículo 78. Dos.3.º LIVA) no se incorporan a la contraprestación de la entrega del bien o la prestación del servicio de modo que, consecuentemente, no deben incluirse en el cómputo del volumen de operaciones recogido en el Concierto Económico.

2.3.5. Incobrados

Hasta ahora hemos venido reiterando que el concepto de contraprestación bascula sobre los fundamentos de la entrega de bienes o prestación de servicios y de una contraprestación en pago de las misma. ¿Qué ocurre, pues, en el caso de que dicha contraprestación no llegue a efectuarse, por ejemplo, por que el destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios incurre en alguno de los supuestos contenidos en el artículo 80 LIVA, esto es, cuando se declara insolvente o simplemente no llega a realizarse el cobro de la misma?

Decíamos en páginas anteriores que la contraprestación se configura como una compensación actual o futura (a modo de derecho de crédito) a cambio de lo que se ha recibido o se va a recibir, en este caso a cambio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios. Por ello, y a pesar de que la dicción del Concierto Económico (arts. 27. Dos y 14. Dos) hace referencia expresa al «*importe obtenido —en un ejerci-*

[29] En consonancia con lo antedicho respecto a la eventual inclusión de las operaciones no sujetas por las reglas de localización, idéntico tratamiento debiéramos considerar para las subvenciones vinculadas a operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización siempre que estuvieran vinculadas a su precio.

ISBN: 978-84-7777-577-5

cio— por el sujeto pasivo…», el verbo «obtener» (según la RAE *alcanzar, conseguir y lograr que se merece, solicita o pretende*) debe entenderse como poco agraciado en este contexto, pues su alcance parece más limitado que del que es propio en el término contraprestación que, según decíamos, no sólo incluye las compensaciones efectivamente percibidas sino, también, el derecho a su percepción.

En consecuencia y puesto que en caso de insolvencia o impago del destinatario de la operación, si bien la base imponible del tributo puede ser objeto de modificación, dado que el derecho de crédito frente a lo incobrado, el derecho a la contraprestación sigue existiendo, entendemos que los importes no cobrados forman parte de la misma y, por ende, del volumen de operaciones a efectos del C.E.

3. EL VOLUMEN DE OPERACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES DE JUEGO

El Impuesto sobre Actividades de Juego (IAJ) es un impuesto cuyo origen debemos buscar en el artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación de juego, que grava la autorización, celebración, u organización de actividades de juego de ámbito estatal reguladas en su artículo 2.

Se trata de un impuesto concertado desde la reforma del Concierto Económico operada por Ley 7/2014 de 21 de abril que, tras la nueva redacción dada a los artículos 36 y 37, permite que los Territorios Históricos aprueben, respectivamente, la Norma Foral 7/2014 de 11 de junio en Bizkaia, del Impuesto sobre Actividades de Juego, y la Norma Foral 23/2014, de 9 de julio, en Araba, siempre que se rijan por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

En este sentido, si bien la competencia normativa corresponde al Estado, el artículo 36.Uno establece una excepción (no utilizada hasta la fecha) según la cual respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en el País Vasco, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán elevar los tipos del Impuesto hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en cada momento por el Estado sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en territorio vasco.[30]

Por su parte, el número Dos del mismo artículo recoge una regla de distribución de la tributación por este impuesto entre Territorio Foral y Territorio Común, según la cual *los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio*

[30] En todo caso, los sujetos pasivos del Impuesto incorporarán en los modelos a presentar ante cada una de las Administraciones implicadas la totalidad de la información correspondiente a las actividades gravadas por este Impuesto. Asimismo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. Vemos pues como, al igual que en el caso del artículo 14. Dos, el artículo 36. Dos determina la exacción del impuesto, en aquel caso el Impuesto sobre Sociedades, en éste el IAJ, en función del volumen de operaciones referido no al año natural sino al ejercicio.

En cualquier caso, y a diferencia del primero, o del referido en lo que respecta al artículo 27.Dos para el IVA, el volumen de operaciones recogido en el artículo 36.Dos C.E. para el IAJ se determina no ya en función de las contraprestaciones obtenidas en compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas, sino en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en Territorio Común. Entre tanto, las cuotas liquidadas derivadas de las modalidades de juego en las que no sea exigible la identificación de la residencia del jugador se imputan de forma exclusiva a la respectiva Diputación Foral o a la Administración del Estado correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin perjuicio de las compensaciones que corresponda realizar posteriormente entre las Administraciones. [31].

Al respecto debemos realizar dos apreciaciones. La primera es que pese a no utilizar la misma dicción respecto a la contraprestación, en esencia, la alusión a las cantidades jugadas comparte el mismo significado pues refiere los importes que los jugadores abonan a las licenciatarias de juego por los servicios que éstas les prestan. En este sentido, el concepto de volumen de operaciones del IAJ como «*cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en Territorio común*» no se aleja del volumen de operaciones del Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido en cuanto a concepto que recae sobre dos vértices, la contraprestación (la cantidad jugada) y la entrega de bienes o prestación de servicios (el propio juego)[32].

En cualquier caso, la propia regulación administrativa de esta industria impide que en el al volumen de operaciones así considerado se den los supuestos que pudieran suscitar conflictos analizados en los epígrafes anteriores ya que, por imperativo legal, no se contempla la posibilidad de hacer anticipos[33], ni existen impagados (porque no hay o debiera haber préstamos), ni operaciones asimiladas a esta prestación de servicios… Una segunda apreciación es la precisión del término utilizado. Desde la perspectiva de este sector económico, al hablar de «cantidades jugadas» la Dirección General de Ordenación del Juego entiende como tales la suma, el importe total de las

[31] No obstante lo anterior, la exacción del Impuesto derivada de la realización de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales, en las que no se identifique la residencia del jugador, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el punto de venta donde se realice la apuesta se localice en territorio común o vasco.

[32] El propio artículo 20 LIVA abundaría en esta concepción al considerar los servicios de juego como una prestación sujeta pero exenta del impuesto.

[33] Ni siquiera los depósitos en las cuentas de juego podrían tener tal consideración.

ISBN: 978-84-7777-577-5

cantidades dedicadas a la participación en el juego en el periodo que se haya determinado (en este caso el ejercicio), lo que se distingue del margen de juego o GGR (*Gross Gaming Revenue*), que alude al importe total de las cantidades dedicadas a la participación en el juego, deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes, esto es, el juego real. Por ello, precisamente, la elección del vocablo «cantidades jugadas» abundaría en la equiparación que hemos realizado respecto a la consideración de ambos volúmenes de operaciones.

4. CONCLUSIONES

Como hemos podido apreciar a lo largo de estas líneas, el volumen de operaciones se constituye como un punto de conexión atípico dentro del sistema de puntos de conexión existente en el ordenamiento tributario. Sin embargo, el Concierto Económico lo recoge en impuestos tan significativos como el Impuesto de Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido para modular y poner en contexto el alcance de puntos de conexión tradicionales como la residencia, a través del establecimiento de determinados umbrales que ponderan la distribución entre distintas jurisdicciones tributarias en función de la trascendencia económica de las operaciones realizadas, lo que, sin duda, pudiera servir también como ejemplo para la fijación de puntos de conexión, por qué no, en el ámbito internacional.

Ello no obstante, lo que, en principio debiera ser un elemento que coadyuve en la determinación de la competencia fiscal de una u otra Administración, en la práctica se ha demostrado no exento de vicisitudes. Para resolverlas en las páginas precedentes se han propuesto ciertas pautas que, a continuación, pasamos a resumir a modo de conclusión:

- El Concierto Económico señala un concepto de volumen de operaciones como punto de conexión para fijar la exacción de determinados impuestos que no tiene por qué coincidir con el contenido en las normas propias de cada impuesto. Las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades refieren al concepto contable del volumen de negocio en lugar de al volumen de operaciones, y, sin embargo, a la hora de identificar la Administración competente para su exacción… a la luz del Concierto Económico deberemos estar a lo que éste diga y no a lo que digan las primeras.
- El volumen de operaciones se liga a un doble concepto; en primer lugar, a la contraprestación, entendida como compensación o derecho de crédito; en segundo lugar, a la entrega de bienes o a la prestación de servicios (presente o futura) por remisión expresa a la normativa del IVA.
- Este doble vértice es incluso aplicable para el volumen de operaciones considerado a la luz del Impuesto sobre Actividades de juego pues, las cantidades jugadas a las que se refiere el artículo 36.Dos no son sino la contraprestación percibida por la empresa operadora de juego por los servicios prestados.

— Por su parte, en los supuestos que puedan generarnos dudas desde la perspectiva del IRNR, Impuesto sobre Sociedades o incluso el IVA, deberemos estar al cumplimiento de ese doble vértice en el caso concreto para determinar si puede o no considerarse a los efectos del cómputo del volumen de operaciones.
— Esta doble perspectiva facilita la inclusión dentro del concepto de supuestos como el de los pagos anticipados, las subvenciones ligadas al precio, determinadas reservas, e incluso de casos en los que se dan impagados.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La residencia y el domicilio fiscal como puntos de conexión en el Concierto Económico: análisis del artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Belén GARCÍA CARRETERO

Sumario: 1. Introducción. 2. Residencia habitual en el País Vasco. 2.1. Ideas preliminares. 2.2. Premisa: residencia en territorio español. posible desconexión con la residencia autonómica. Supuestos especiales. 2.3. Criterios determinantes de la residencia en el País Vasco. 2.3.1. Permanencia. 2.3.1.1. Mayor número de días. 2.3.1.2. Principal centro de intereses. 2.3.1.3. Última residencia declarada. 2.3.2. Centro de intereses económicos. 2.3.3. Presunción familiar. 2.3.3. Cambios de residencia. 3. Domicilio fiscal en el País Vasco. 3.1 Concepto. Función específica respecto a las personas jurídicas. 3.2. Criterios determinantes. 3.3. Cambios de domicilio. 4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Sin duda, los puntos de conexión desarrollan una función esencial en el ámbito tributario ya que una vez que la residencia, como criterio de sujeción determinante de la aplicación de la norma tributaria en el espacio, permite establecer qué personas tributarán en España, a continuación deberemos acudir a ellos con la finalidad de determinar la Comunidad Autónoma competente, muchas veces, tanto desde el punto de la recaudación como de la normativa.

La residencia habitual y el domicilio fiscal, como puntos de conexión, juegan un papel especialmente relevante en el caso de los territorios históricos del País Vasco y Navarra porque, a diferencia de lo que ocurre en las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA) de régimen común en las que, por ejemplo en el IRPF, la ley aplicable siempre será la misma dejando a un lado las especialidades normativas derivadas del ejercicio de sus competencias en esta materia, en el caso del País Vasco y Navarra las leyes aplicables serán diversas. En concreto, respecto al País Vasco, a efectos

de determinar la residencia habitual y el domicilio fiscal en ese territorio foral debemos acudir al artículo 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Al análisis de este artículo dedicaremos las líneas que siguen estudiando en un apartado concreto cada una de las cuestiones que se regulan en el mismo, diferenciando los dos elementos esenciales: residencia habitual y domicilio fiscal a partir de los cuales se produce el reparto competencial tributario entre los Territorios Históricos y el Estado.

2. RESIDENCIA HABITUAL EN EL PAÍS VASCO

2.1. Ideas Preliminares

El artículo 43 del Concierto Económico, dedica sus apartados uno, dos y tres a la fijación de las reglas que permitirán determinar la residencia habitual de una persona física y su apartado siete a fijar algunos criterios en torno a los cambios de residencia.

Con relación a la determinación de la residencia, establece una serie de reglas que se aplicarán de forma sucesiva sobre personas físicas que son consideradas residentes en territorio español por la concurrencia de cualquiera de los criterios recogidos en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF).

Por tanto, teniendo en cuenta la delimitación negativa recogida en el artículo 43 dos del Concierto[1], respecto a los que ya han sido considerados residentes en España por permanecer en nuestro territorio más de 183 días durante el año natural, su residencia habitual en el País Vasco se determinará, en primer lugar, si este ha sido el territorio en el que ha permanecido un mayor número de días del periodo impositivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF); del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) , en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante IEDMT). Sólo si la aplicación de este criterio no permite determinar la residencia en ninguna Comunidad Autónoma, se acudiría al siguiente criterio que, conduciría a considerar la residencia habitual en el País Vasco, si tiene en este territorio su principal centro de intereses. Finalmente, si la aplicación de este último criterio tam-

[1] Artículo 43 dos: «Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezca en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos».

ISBN: 978-84-7777-577-5

poco permite fijar la residencia habitual se atendería a la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Respecto a aquellos residentes en España que no permanezca en este territorio más de 183 días, durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Finalmente, cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Una vez indicados los criterios determinantes de la residencia en el País Vasco, el artículo 43, en su apartado siete, recoge tanto las pautas a tener en cuenta para los supuestos de cambio de residencia como las circunstancias cuya concurrencia permite presumir la no existencia de un cambio de residencia.

2.2. Premisa: residencia en territorio español. Posible desconexión con la residencia autonómica. Supuestos especiales

Las reglas recogidas en el artículo 43, apartados uno, dos y tres del Concierto Económico, con la finalidad de determinar la residencia habitual de las personas físicas en el País Vasco se aplican respecto a los residentes en territorio español. Este dato nos conduce a realizar dos precisiones:

En primer lugar, el País Vasco, al igual que Navarra[2] y las CC.AA de régimen común[3], parte del trabajo realizado a nivel estatal consistente en determinar qué personas serán consideradas residentes en nuestro país y, respecto a las mismas, procede a aplicar las reglas para fijar la residencia habitual en el País Vasco diferenciando los tres grupos de personas físicas residentes que se derivan de la aplicación de los criterios determinantes de la residencia a nivel estatal[4]:

— Residentes en virtud del criterio de permanencia
— Residentes en virtud del criterio de centro de intereses económicos
— Residentes en virtud de la aplicación de la «presunción familiar»

[2] *Vid*. artículo 8 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

[3] *Vid*. artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias

[4] Artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

De esta forma se puede observar la necesaria coherencia y conexión entre la determinación de la residencia a nivel estatal y a nivel autonómico. Sin embargo hay algún factor diferencial que puede generar, en ciertos casos, una ruptura de la mencionada conexión. Así, mientras que para la aplicación de los criterios determinantes de la residencia recogidos en el artículo 9 de la LIRPF, no se sigue un orden de prelación[5] y la concurrencia de cualquiera de ellos puede permitir la consideración de la una persona como residente en territorio español, sin embargo, para la fijación de la residencia autonómica se establecen los tres bloques independientes antes mencionados de manera que, aunque a nivel estatal se podría dar el caso, por ejemplo, de que aun cuando concurra el criterio de permanencia pero su fijación requiera la aplicación de la, cada vez más polémica, regla de las ausencias esporádicas, se decida determinar la residencia por el criterio establecido en el artículo 9.1b) LIRPF (centro de intereses económicos) debido a la clara concurrencia de los requisitos suficientes al respecto, sin embargo, esto mismo no se podría hacer a nivel autonómico porque la regla recogida en el artículo 43 dos restringe su aplicación respecto a las personas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural.

El diseño de los criterios determinantes de la residencia autonómica en esos tres bloques independientes también evita que, aquellas personas que hayan sido consideradas residentes en España aunque no hayan permanecido en este territorio más de 183 días, no podrán determinar su residencia autonómica a partir de la aplicación de las reglas recogidas en el artículo 43 uno del Concierto Económico. En este sentido y, como veremos en el apartado siguiente, consideramos que las reglas recogidas en el artículo 43 uno del Concierto Económico merecen una valoración positiva respecto a su diseño, por lo que la limitación de su aplicación sólo a los casos indicados es, como ha indicado VEGA BORREGO «manifiestamente mejorable, sobre todo el hecho de que los tres criterios generales de residencia autonómica no se apliquen a todos los contribuyentes del IRPF. El hecho de que ello no sea así provocará irremediablemente el incremento del número de «apátridas autonómicos», por lo menos a efectos de IRPF»[6]

En todo caso debemos tener en cuenta que en el artículo 43 del Concierto Económico, al igual que ocurre respecto a las CC. AA de régimen común, se recoge un concepto específico de residencia distinto del criterio de residencia como determinante de la obligación de contribuir por el IRPF[7]y uno de los principales motivos al respecto es la necesidad de lograr el mayor automatismo posible con relación a la aplicación de

[5] Así, en el artículo 9.1 LIRPF se indica que «Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias»

[6] VEGA BORREGO, F. A.: «Residencia autonómica: criterios para determinar la Comunidad Autónoma donde reside el contribuyente», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Aranzadi, 2009, pág. 260.

[7] *Vid.* en este sentido FALCÓN Y TELLA, R.: «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las personas físicas». *Quincena Fiscal,* núm. 3, 1997, pág. 6.

ISBN: 978-84-7777-577-5

los puntos de conexión a efectos de determinar la residencia en una Comunidad Autónoma, ya sea de régimen foral o de régimen común.

Finalmente, también cabe tener en cuenta que no todos los contribuyentes serán residentes en territorio español ya que en la LIRPF y en las respectivas normas forales se contemplan supuestos de contribuyentes por IRPF que no son residentes en España[8] y no todos los residentes serán contribuyentes, porque en la LIRPF y en las respectivas normas forales se recoge supuestos de residentes que no son contribuyentes por el IRPF o tienen la opción de no serlo[9]. Esta es una cuestión importante ya que, como hemos visto, el artículo 43 del Concierto parte como premisa a los efectos de determinar la residencia habitual en el País Vasco, que se trata de personas físicas residentes en territorio español. Por ello, siempre que nos encontremos ante residentes en España, no será relevante si son o no contribuyentes a efectos de determinar su residencia en el País Vasco, sin embargo sí podríamos tener un problema respecto a la determinación de la residencia en el País Vasco de aquellos contribuyentes no residentes. En concreto son dos los supuestos en los que, tanto la LIRPF como las respectivas normas forales reguladoras del IRPF[10], prevén que determinadas personas, a pesar de carecer de residencia en territorio español, sí serán consideradas contribuyentes por el IRPF:

— El primero de los supuestos se recoge en el artículo 10 LIRPF (artículo 4 de las respectivas normas forales) bajo un título absolutamente esclarecedor de su contenido «contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero»[11], se refiere a las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero como consecuencia del ejercicio de una función pública en favor del Estado español (Miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del

[8] *Vid.* artículos 8.2 y 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y artículos 4 y 10.2 de Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava.

[9] *Vid.* artículos 9.2 y 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio y artículos 3.5 y 56 bis de Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava.

[10] Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava.

[11] En el caso de las normas forales «supuestos especiales de obligación de contribuir».

Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero y funcionarios en activo).

En estos casos, la Comunidad Autónoma respectiva, en principio, no está legitimada para exigir el IRPF ni el resto de impuestos cuyo punto de conexión es la residencia en territorio español por lo que nos encontraremos ante un contribuyente del IRPF sin residencia autonómica, lo que supondrá la sola aplicación de la normativa estatal y sola correspondencia de la recaudación al Estado. Sin embargo, en el ámbito de la Unión Europea[12], sí nos encontramos una solución al respecto en el artículo 13 del capítulo V del Protocolo (n.º 7) sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, anejo al Tratado sobre el Funcionamiento de la UE, dónde se indica que: «A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el Estado de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último Estado si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo. (…)». Pero, a diferencia de lo que sucede en la CC. AA de régimen común, en el caso de los territorios forales sí se resuelve expresamente estos supuestos en su normativa reguladora, en concreto en su artículo 4 respecto a los mismo se indica expresamente que será de aplicación esta Norma Foral a las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de edad que, habiendo estado sometidos a la normativa tributaria vizcaína de este Impuesto, pasen a tener su residencia habitual en el extranjero. Por tanto, en estos casos, si las personas indicadas tenían su residencia en el País Vasco podrán seguir siendo considerados residentes en territorio foral.

— El segundo de los supuestos en los que, conforme a la normativa reguladora del IRPF, una persona que carece de residencia en territorio español es considerada contribuyente por el IRPF, es el recogido en el artículo 8.2 LIRPF (artículo 10.2 de las normas forales) dónde se indica que «no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal». Se trata de la conocida como «residencia fiscal extendida» o «cua-

[12] *Vid.* LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª: «Derecho Tributario: La residencia a efectos fiscales de los funcionarios de la Unión Europea», Noticias de la Unión Europea, n.º 249, 2005, pág. 99 ss.

ISBN: 978-84-7777-577-5

rentena fiscal» ya que, en el mencionado artículo también se indica que dicha regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Aquí nos encontramos con un supuesto diverso al anterior porque, mientras que en el caso previo no había dudas respecto a que se trataba de un no residente, en este, de alguna forma, debido a que la acreditación de residencia se produce respecto a un paraíso fiscal, sí hay dudas y por ello el legislador acude a la figura de la presunción, en concreto a la presunción *iuris et de iure* que le permite seguir considerando a esa persona como contribuyente a pesar de haber acreditado su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal sin admitir prueba en contrario al respecto. Por lo tanto, en estos casos, si la persona que acredita su residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal era residente en el País Vasco, se le seguirá aplicando la normativa foral correspondiente durante cinco periodos impositivos (aquel en el que se efectué el cambio de residencia y los cuatro siguientes). Nos encontramos ante una medida que ha sido objeto de numerosas críticas tanto desde la perspectiva de su constitucionalidad como de su compatibilidad con el derecho comparado[13].

2.3. Criterios determinantes de la residencia en el País Vasco

El artículo 43 del Concierto Económico, en la medida que determina la residencia habitual en el País Vasco respecto a aquellas personas que son consideradas residentes en territorio español acude, como vimos en los apartados anteriores, a los mismos criterios determinantes de la residencia existentes a nivel estatal esto es: permanencia, centro de intereses económicos y «presunción familiar»

2.3.1. Permanencia

Con relación al criterio de permanencia el artículo 43 del Concierto Económico recoge una importante diferencia si lo comparamos con el criterio de permanencia del artículo 9.1a) de la LIRPF, ya que introduce una serie de reglas cuya aplicación sucesiva permitirá concretar qué residentes en España debido a su permanencia en nuestro territorio durante más de 183 días en el año natural, son residentes en el País Vasco.

2.3.1.1 *Mayor número de días*

La primera de las reglas que debe ser objeto de aplicación conduce a atender al número de días que la persona haya permanecido en el País Vasco. De tal manera que,

[13] En este punto me remito a lo recogido al respecto en GARCÍA CARRETERO, B.: *Impuesto de salida español,* Colección Derecho Financiero y Tributario, Juruá, Lisboa, 2017, págs. 24 a 29.

partiendo de la base de que se trata de determinar la residencia en el País Vasco respecto a personas que han permaneció más de 183 días en el año natural en España, se considerarán residentes en el País Vasco a aquellas que hayan permanecido en este territorio un mayor número de días del periodo impositivo, en el caso de IRPF o del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el caso de ISD, ITPAJD y en el IEDMT.

Una vez más, a semejanza de lo que ocurre en la esfera estatal, debido a las dificultades que surgen a la hora de comprobar la presencia de una persona en un determinado territorio[14] se acude a la figura de las ausencias temporales a efectos del cómputo de la permanencia sin embargo, al igual que en el artículo 28 de la artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, no se recoge ninguna salvedad que permita limitar el cómputo de las ausencias temporales respecto a aquellos supuestos en los que se demuestre la residencia fiscal en otro país, ni tampoco se indica nada cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales[15]. La referencia a las ausencias temporales supone, como indica el profesor SIMÓN ACOSTA, la inclusión de un elemento intencional sólo demostrable a través de indicios o pruebas indirectas, sobre las que existe una gran confusión porque la práctica administrativa es errática[16] y los tribunales no han puesto orden en este tema, respecto a un criterio, a primera vista objetivo, como es la permanencia[17].

Con relación a las ausencias cabe destacar la existencia de una importante problemática al respecto, esencialmente originada por la falta de una definición legal. Sin embargo, recientemente, el Tribunal Supremo ha emitido varias sentencias[18] que han

[14] *Vid.* Resolución de la Junta Arbitral 18/2017, de 22 de diciembre.

[15] Estas salvedades sí se recogen en las normas reguladoras del IRPF, en concreto en el artículo 9.1 a) LIRPF se indica que «para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Las normas forales en materia de IRPF recogen una observación parecida con dos diferencias, en lugar de ausencias esporádicas se refieren a ausencias temporales y en lugar del termino acreditar utilizan el verbo demostrar, el cual genera menos problemas a los efectos de admitir cualquier medio de prueba válido en derecho.

[16] En este sentido, entre otras, cabe mencionar la consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 20 de junio de 2006, en la consultante será considerada contribuyente del IRPF y tributará bajo normativa del Territorio Histórico de Bizkaia a la Hacienda vizcaína, a pesar de haber probado la permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días, por no haber demostrado la residencia fiscal en otro Estado, tal y como exigen las Normas Forales del impuesto para que no se computen las ausencias temporales a los efectos de determinar el período de permanencia.

[17] SIMÓN ACOSTA, E.: «A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España», Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 917, 2016, pág. 5.

[18] *Vid.* entre otras, SSTS de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017, 5164), de 14 de diciembre de 2017 (RJ 2017, 6188) o la de 18 de enero de 2018 (RJ 2018, 170).

ISBN: 978-84-7777-577-5

permitido avanzar hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas[19]. En la jurisprudencia mencionada el TS fija como punto de partida para la concreción de las ausencias esporádicas, la interpretación literal o gramatical de las normas lo cual le conduce a afirmar que no puede considerarse como esporádica una ausencia prolongada, duradera, por periodo superior a 183 días ya que, en otro caso, el concepto de residencia habitual, sustentado a su vez en el de permanencia en España, quedaría completamente privado de sentido y razón, pues no habría en ese caso permanencia alguna que completar con la duración de las ausencias esporádicas[20]. Al mismo tiempo, en defensa de esta interpretación, el Tribunal manifiesta que «la ley española, unilateralmente, no puede ser interpretada de modo que imponga expansivamente un modelo de tributación personal que favorezca la eventual colisión o conflicto con el que establezcan otros países cuya legislación esté basada en criterios semejantes de residencia habitual —a costa de los cuales se expandiría—, lo que significa que una interpretación extensiva, o más bien correctora, de la norma, por virtud de la cual se extienda la noción de residencia habitual más allá de donde alcance, naturalmente, la residencia efectiva, podría pugnar con las leyes de países en que el interesado pudiera residir de forma real, conforme a una norma semejante a la española»[21]. Respecto a la exigencia de un elemento intencional o volitivo para determinar el concepto de ausencia esporádica, el TS indica que la concurrencia de una ausencia esporádica no depende de la exclusiva voluntad del contribuyente, sino que lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves, por tanto no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un periodo tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1 a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida. Si ello fuera así, no estaríamos ante un simple retorno, sino ante una especie de congelación normativa, por tiempo potencialmente indefinido, del concepto de residencia habitual, prescindiendo por completo del requisito de la permanencia en España, como exige el precepto, con fundamento en la sola voluntad del interesado, que a veces se mostrará difícil, cuando no imposible, de acreditar, sobre el propósito temporal de la estancia[22].

El legislador introduce al final de esta primera regla analizada un elemento muy acertado que tristemente no se recoge en el ámbito estatal, se trata de la presunción *iuris tamtum* en virtud de la cual se considera la permanencia de una persona en el País Vasco

---

[19] *Vid.* sobre este tema, RUIBAL PEREIRA, L.: «La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017, 5164), Rec. Núm. 812/2017», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 419, febrero, 2018 y GARCÍA CARRETERO, B.: «Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF», *Quincena Fiscal,* núm. 10, 2018.

[20] FJ 3 STS 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017, 5164).

[21] FJ 4 STS 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017, 5164).

[22] FJ 5 STS 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017, 5164).

cuando radique en él su vivienda habitual[23]. La aplicación de esta presunción facilita claramente la consecución de uno de los objetivos principales de los puntos de conexión en el ámbito autonómico, como el permitir una determinación lo más automática posible de la residencia y favorece, en gran medida, la necesaria concreción de un criterio como es la permanencia cuya fijación es, salvo en situaciones muy concretas, bastante complicada[24]. Sería muy recomendable que el legislador estatal hicieses también suyo este acierto del legislador autonómico e incluyese, a efectos de la determinación de la residencia en territorio español, una disposición parecida, de esta forma además se facilitaría la resolución de los supuestos de doble residencia a partir de la aplicación de las *tie break rules* recogidas en los artículo 4.3 de los Convenios para Evitar la Doble imposición en materia de Renta y Patrimonio suscritos por España con un importante número de países, ya que las primera de la reglas que permite dirimir los supuestos de doble residencia conduce a atender a la vivienda permanente y, en la medida que no disponga de vivienda permanente en ninguno de los dos estados o disponiendo de ella en los dos, no se pueda fijar su centro de intereses vitales, se atenderá a la vivienda habitual[25].

2.3.1.2. *Principal centro de intereses*

La siguiente regla a la que deberemos atender en caso de que no podamos fijar la residencia en función del número de días de permanencia, es la recogida en segundo lugar en el artículo 43.1 del Concierto relativa al principal centro de intereses. Una persona se considerará residente en el País Vasco, cuando tengan en éste su principal centro de intereses, entendiéndose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Por tanto, será considerada residente en el País Vasco, aquella persona que obtenga en este territorio la mayor parte de los rendimientos que forman parte de su Base Imponible del IRPF a excepción de aquellos rendimientos cuya localización, posiblemente, resulte más complicada al generar una conexión menos cercana con el territorio. En consecuencia, a estos efectos se atenderá a los rendimientos de trabajo, actividades económicas y rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles y se excluirá la consideración de los rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Aun cuando no se diga expresamente, cabe entender que las fuentes de rentas que se computan son las del período imposi-

[23] *Vid.* Resolución 6/2009 de la Junta Arbitral, de 3 de abril.

[24] *Vid.* STS de 22 de abril de 2010.

[25] Algunos autores han destacado la inspiración de los criterios de determinación de la residencia habitual recogidos en el Concierto en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE. *Vid.* SARALEGUI MORALES, L.: «Puntos de conexión del Concierto Económico: Residencia habitual y domicilio fiscal», *ZERGAK,* núm. 51, 2016, p107.

ISBN: 978-84-7777-577-5

tivo correspondiente que se generen en territorio español, ya que se trata de determinar en qué Comunidad Autónoma tiene el contribuyente su residencia de entre aquellos que son considerados residentes en España debido a su permanencia en nuestro territorio más de 183 días en el año natural. Esta circunstancia tiene como contrapartida la inutilidad del criterio cuando el contribuyente no obtenga ese tipo de rentas o las obtenga pero fuera del territorio español.

Una vez más, el análisis de esta regla nos permite corroborar el acierto del legislador en la determinación de la residencia a nivel autonómico en comparación con lo que ocurre en la esfera estatal ya que, aunque no haya una equiparación exacta entre este criterio y el del núcleo principal o base de la actividades o intereses económicos, sí sería deseable que también se ayudara desde el plano legislativo a su determinación.

2.3.1.3. *Última residencia declarada*

La última de las reglas recogidas en el artículo 43 uno del Concierto Económico favorece claramente, una vez más, la fijación automática de la residencia a nivel autonómico ya que consiste en atender a la última residencia declarada a efectos del IRPF[26]. Nos encontramos ante una regla cuya utilización es especialmente sencilla porque sólo requiere que el contribuyente haya presentado en algún momento una declaración de IRPF.

Posiblemente, la única cuestión controvertida que cabe identificar respecto a la aplicación de esta regla es que, en la medida que se trata de una regla de cierre y, por tanto, el último cartucho previsto para fijar la residencia en el País Vasco respecto a aquellos que son residentes en España por permanencia, es la solución a adoptar para aquellos casos en los que la persona no ha presentado declaración de IRPF por no superar los umbrales necesarios para ello. En este supuesto algún autor ha propuesto una solución que consideramos adecuada que consistiría en atender al domicilio fiscal declarado el cual, aunque no sea estrictamente a efectos del IRPF, le conste a la Administración Tributaria[27].

2.3.2. Centro de intereses económicos

Como hemos indicado desde el principio de este trabajo, en el artículo objeto de estudio se fija la residencia en el País Vasco diferenciando tres grupos de personas en función del criterio que se les ha aplicado a nivel estatal a la hora de determinar su residencia en España. Aquellos cuya residencia en territorio español se haya establecido como consecuencia de la concurrencia del criterio recogido en el artículo 9.1b) LIRPF, se consideraran residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. No obstante, esta interpretación del artículo 43 dos del Concierto,

[26] *Vid.* Resolución de la Junta Arbitral 8/2017, de 12 de mayo.

[27] VEGA BORREGO, F. A.: «Residencia autonómica: criterios para determinar la Comunidad Autónoma donde reside el contribuyente», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, op. cit.*, pág. 264.

aunque sea la más lógica no guarda absoluta fidelidad con el texto del artículo ya que el legislador, en lugar de recoger simplemente que el apartado dos del artículo 43 se aplicará a aquellos que sean considerados residentes en España porque radique aquí su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, dirige su aplicación a las personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural. Esto da lugar a los problemas ya indicados en este trabajo, como la imposibilidad de aplicar las acertadas reglas recogidas en el artículo 43 uno del Concierto, y también realiza una división nueva, distinta de la existente en la esfera estatal a estos efectos que, desde nuestro punto es vista innecesaria y rompe la deseable cohesión con la determinación de la residencia estatal, consiste en diferenciar las personas físicas residentes de aquellas también residentes que no hayan permanecido en territorio español más de 183 días durante el año natural y finalmente aquellas cuya residencia en territorio español se presuma por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

La determinación de la concurrencia del núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos en el País Vasco, aunque pueda aprovecharse el trabajo hecho de concepción a nivel estatal, no obstante sigue teniendo un nivel alto de complejidad ya que nos encontramos ante un concepto muy impreciso el cual ha sido interpretado por los tribunales de forma diversa en función de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto[28].

2.3.3. «Presunción familiar»

Por último, en el artículo 43 tres del Concierto se fija la residencia en el País Vasco a partir de la conocida como «presunción familiar» y se considera residente en este territorio a aquellas personas físicas cuya residencia en España se presuma a partir de la residencia en el País Vasco de su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Cabe destacar que la determinación de la residencia habitual en este caso parte de una presunción de residencia estatal que admite prueba en contrario.

2.3.4. Cambios de residencia

El número siete del artículo 43 del Concierto nos indica que aquellas personas que trasladen su residencia habitual de territorio común a territorio foral, o viceversa, estarán obligadas a cumplimentar sus obligaciones tributarias de acuerdo con la normativa de la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

[28] *Vid.* Algunas sentencias recientes al respecto como la de 20 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León o la de 24 de septiembre de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

ISBN: 978-84-7777-577-5

No obstante, no se admite sin más cualquier cambio de residencia sino que el legislador, con el propósito de evitar cambios de residencia ficticios o realizados con la única intención de lograr una menor tributación, recoge expresamente que «no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva». En estos casos, las obligaciones tributarias han de cumplirse en el lugar de residencia anterior, lo que en su caso implicará la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias con inclusión de intereses de demora.

La aplicación de la medida indicada requiere de una cierta concreción por lo que en el propio apartado siete del artículo 43 del Concierto se recogen una serie de circunstancias cuya concurrencia permitirá presumir, salvo que la nueva residencia se prologue de manera continuada durante al menos tres años, que no se ha producido un cambio en relación con el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP). Estas circunstancias son las siguientes:

— Que en el año en el que se produce el cambio de residencia o en el siguiente la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio.
— Que en el año en que se produce dicha situación la tributación efectiva en el IRPF sea inferior a la que hubiera correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en el territorio de residencia anterior al cambio.
— Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la circunstancia indicada en primer lugar se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

El cumplimiento de los requisitos recogidos en el apartado siete del artículo 43 del Concierto, sólo podrán ser objeto de comprobación *a posteriori*, es decir o al finalizar el año dos o al finalizar el año tres. Si, como resultado de la comprobación, la Administración considera que debe aplicarse lo dispuesto en la norma, significará que el contribuyente, en el caso por ejemplo del IRPF, no habrá presentado su declaración de forma adecuada por lo que deberá corregir la situación presentando declaraciones complementarias con inclusión de los intereses de demora

La lectura detallada del apartado siete del artículo 43 del Concierto nos conduce a pesar que, dicho apartado, alberga una cierta contradicción o adolece de un encaje perfecto entre alguno de sus párrafos. Así, en el párrafo tercero indica que «no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva», esta frase, de alguna forma, al no venir acompañada de precisión alguna, puede resultar llamativa ya que podríamos encontrarnos en el ámbito de lo que conocemos como economía de opción y, en este sentido, coincidimos con ADAME MARTÍNEZ al considerar que «el derecho a la libre elección de residencia implica que los españoles puedan residir donde les parezca más oportuno en cada momento, sean cuales sean las motivaciones que puedan tener para ello. Lo mismo da que puedan ser razones laborales, familiares, sentimentales… las que determinen el lugar de residencia de los ciudadanos. Es perfectamente legítimo que los ciudadanos decidan en que comunidad autónoma quieren residir atendiendo ex-

clusivamente a razones fiscales»[29]. Pero, por otra parte, en el párrafo siguiente, se refiere al elemento temporal e indica que «se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio». En consecuencia, en realidad nos encontramos ante dos cuestiones que, como indicábamos, no tienen un perfecto encaje, ya que, por una parte, se dice que aunque el cambio sea real, éste no tendrá efecto si su objeto principal[30] es lograr una menor tributación y, por otra, que se presume que no ha existido cambio de residencia y, por lo tanto tampoco tendrá efecto, si se cumplen determinados requisitos salvo que se prolongue durante al menos tres años. Las dudas que nos suscitan estas frases son las siguientes:

En primer lugar, en la medida que se recogen en párrafos distintos, ¿cabe considerar sin efectos aquellos cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación aun cuando se prolonguen durante al menos tres años?. En segundo lugar, la presunción recogida, además de por el elemento temporal, ¿también podrá ser destruida mediante la prueba de que sí se ha producido un cambio real de residencia?.

Respecto a la primera de las cuestiones, nos remitimos tanto a los argumentos esgrimidos con anterioridad como a la propia doctrina de la Administración[31] para dar una contestación en sentido negativo que nos conduciría a la siguiente interpretación: No todos los cambios que tengan por objeto lograr una menor tributación efectiva no producirán efectos, sí lo harán aquellos que se prolonguen en el tiempo. En definitiva, el elemento fundamental al que se atiende para determinar si ha existido o no un cambio de residencia, es su prolongación en el tiempo, de tal manera que, no se considerará ficticio siempre que la nueva residencia se mantenga al menos durante tres años, en caso contrario se entiende que no ha habido cambio cuando concurran las tres circunstancias anteriormente indicadas que permiten determinar que el objetivo principal del cambio de residencia ha sido lograr una menor tributación efectiva y, conseguido este objetivo, se

---

[29] ADAME MARTÍNEZ, F.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Granada, Comares, 1996, pág. 297.

[30] En este sentido debemos tener en cuenta los problemas derivados de la concreción del «objeto principal» y de la prueba de este elemento intencional. *Vid.* al respecto, aunque refiriéndose a la LIRPF la monografía AA. VV.: «El contribuyente español y en las CCAA (Título I, arts. 8 y 9, Título IV, art. 59)», *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson Aranzadi, 2003, pág. 181, en la que se ha precisado que no «cabe duda de que la expresión «objetivo principal» es un tanto imprecisa con lo que la inspección se encontrará con la dificultad de demostrar que el objetivo de la menor tributación efectiva es el principal motivo del cambio de residencia». Acerca de la imposibilidad de demostrar el elemento intencional del cambio de residencia, también pueden verse los trabajos de: DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Murcia, Universidad de Murcia, 2005, p.pág. 241 y ss; MORA LLORENTE, M. D.: *Impuestos Cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, págs. 260 y ss; y RIBES RIBES, A.: *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2012, pág. 283.

[31] Consulta vinculante núm. V2219/12, de 19 de noviembre (JUR 2013\6929); Consulta vinculante núm. V0728/13, de 11 de marzo (JUR 2013\124943); Consulta vinculante núm. V1267/13, de 15 de abril (JUR 2013\172933) Consulta vinculante núm. V2494/13, de 25 de julio, JUR 2013, 309359 y Consulta vinculante núm. V3237/15, de 22 de octubre (JUR 2016\16466).

ISBN: 978-84-7777-577-5

produce un regreso al territorio de origen en el año dos o en el años tres, considerando como año uno aquel en el que tiene lugar el cambio. De esta forma se favorece la conexión de los dos párrafos cuestionados. Por lo que a la segunda de las cuestiones se refiere, en coherencia con la contestación al primer interrogante, pensamos que la contestación debería ser positiva por los motivos que acabamos de indicar.

Con la referencia al elemento temporal, el legislador evita algunos de los problemas que podría plantear la primera de las frases indicadas, en la que simplemente se atiende al propósito con el que se realiza el cambio con independencia de su carácter ficticio o real, aunque deja sin resolver todos aquellos que se producirán cuando el cambio sea real pero tenga una duración inferior a tres años, teniendo en cuenta que es lícito el realizar un cambio con el propósito de pagar menos impuestos por lo que, siempre que sea real el cambio, debería de producir efectos.

Hasta alcanzar el escenario ideal, consistente en atender al carácter ficticio o real del cambio de residencia, sería interesante que se prestara atención también a otros elementos como el ahorro o beneficio conseguido con el cambio de residencia porque, teniendo en cuenta la redacción actual, bastaría con que éste se produjese, aunque fuera en cuantías mínimas, para que resultara de aplicación lo dispuesto en este precepto.

Finalmente, apreciamos una importante laguna en la norma respecto a aquellos supuestos en los que el contribuyente, sin prolongar su cambio de residencia más de tres años, no regresa a su residencia de origen sino a una tercera residencia. En estos casos, aunque se cumplan los demás requisitos estudiados y, por lo tanto, se haya producido el mismo efecto de ahorro fiscal, sin embargo, el incumplimiento del tercer requisito da lugar a que el cambio de residencia sí se considere efectivo.

3. DOMICILIO FISCAL EN EL PAÍS VASCO

3.1. Concepto. Función específica respecto a las personas jurídicas

El domicilio fiscal, tal y como se recoge en el artículo 48 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) y en los artículos 47, en unos casos, y 48, en otros, de las equivalentes normas forales, es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria[32]. La fijación del domicilio fiscal permite, por tanto, determinar; la Administración a la que se adscribe el obligado tributario, el lugar en el que se practicarán las notificaciones tributarias y se seguirán los procedimientos tributarios así como la Administración tributaria receptora de las obligaciones tributarias.

[32] *Vid.* artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 47 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia; artículo 48 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava y artículo 48 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Frente al domicilio, la residencia es, junto a la territorialidad, tal y como se indica en el artículo 11 de la LGT y en el artículo 10 de las equivalentes normas forales, un criterio que determina la sujeción a la normativa tributaria. Sin embargo, a pesar del diferente papel que cumplen la residencia y el domicilio[33][34], en el artículo objeto de análisis en este trabajo se confunden los papeles respecto al domicilio en el caso de las personas jurídicas y las demás entidades sometidas al Impuesto de Sociedades en línea con lo establecido en el artículo 14 del Concierto, dónde se acude al domicilio fiscal en el País Vasco como criterio determinante de la aplicación de la normativa autónoma correspondiente al Impuesto de Sociedades[35]. En el mismo sentido el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de octubre de 2013, ha indicado que «la determinación del domicilio fiscal del contribuyente no tiene per se sustantividad propia, sino que resulta relevante en función de una concreta relación jurídica tributaria que define, entre otras circunstancias, una determinada situación tributaria; que, además, en el sistema tributario del Estado español, en el que conviven varios regímenes tributarios diferenciados, adquiere especial significación. Por tanto, la determinación del domicilio fiscal del contribuyente, define su situación tributaria en relación a los concretos tributos cuya carga soporta y determina el sometimiento a uno de los regímenes coexistentes.»

3.2. Criterios determinantes

El punto cuatro del artículo 43 del Concierto indica cuáles son los criterios que permitirán determinar el domicilio fiscal en el País Vasco. A estos efectos diferencia distintos supuestos, así:

---

[33] *Vid.* en este sentido STS de 7 de febrero de 2006 «la doctrina no duda en diferenciar el concepto de domicilio tributario del concepto de residencia, al ser la residencia el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas, y también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que tienen el carácter de personales. Mientras que el domicilio es el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos».

[34] *Vid.* en el mismo sentido SILVESTRE, J.L.: «El domicilio fiscal», *Forum Fiscal,* núm. 239, 2018.

[35] Esta regla general presenta dos excepciones, en este sentido, en el artículo 14 se indica que: «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.»

ISBN: 978-84-7777-577-5

— En el caso de las personas físicas se atenderá al lugar de su residencia habitual, de tal forma que se considera que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco si radica en este territorio su residencia habitual.
— Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se atenderá al lugar en el que tengan su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección y, en aquellos casos en los que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
— Con relación a los establecimientos permanentes, el elemento a valorar es el lugar en el que se lleve a cabo su gestión administrativa o la dirección de sus negocios. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
— Finalmente, para las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, se prestará atención al sitio en que se desarrolle su gestión y dirección y, si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Por tanto, respecto a las personas físicas la fijación de su residencia en el País Vasco, conlleva también la fijación de su domicilio fiscal en este territorio, por lo que, en principio, no cabe hacer referencia a ninguna problemática concreta. Sin embargo respecto a las personas jurídicas y demás entidades sujetas al Impuesto de Sociedades, establecimientos permanentes, sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica, sí podemos identificar un importante problema. Así, con relación a las personas jurídicas y demás entidades sujetas al Impuesto de Sociedades, en primer lugar, se acude al domicilio social (concepto autónomo respecto del domicilio fiscal)[36] siempre y cuando en éste se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios y, en otro caso, al lugar en la que se centralice dicha gestión o dirección. En los demás supuestos también se debe atender al lugar en el que se encuentre centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios y es, con relación a esta figura, dónde surge el problema debido a la ausencia de una definición legal al respecto.

[36] *Vid.* STS de 1 de octubre de 2013, en su FJ 5 indica que «lo propio, lo que debería ser, es que el domicilio social y el domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto, que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil». *Vid.* en el mismo sentido, STS de 3 de mayo de 2016.

Nos encontramos ante una cuestión que, como ha señalado el Tribunal Supremo en diversas sentencias, al igual que la Junta Arbitral en distintas resoluciones, deberá resolverse caso por caso, integrándose en función de las circunstancias concretas objetivas que concurran en cada supuesto, y fundamentalmente, en función de la concreta sociedad de la que se trate, y de la actividad a la que se dedica[37].

Un punto de partida adecuado en la interpretación de esa compleja expresión puede ser acudir a la definición que se recogía en el ya derogado artículo 22 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que sea aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades[38] [39] y a la actuación seguida al respecto por el Tribunal Supremo que, en diversas sentencias[40], ha atendido al lugar de la contratación en general, al de la llevanza de la contabilidad y al del domicilio de los administradores o gerentes. Pero, para alcanzar una interpretación adecuada, será interesante también indicar cuál ha sido el criterio que ha seguido al respecto en sus resoluciones la Junta Arbitral, ya que es a quién corresponde resolver los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones afectadas en estos casos así como valorar las pruebas aportadas[41],. La Junta

---

[37] *Vid.* SSTS de 18 de junio de 2015, 19 de diciembre de 2015 y 27 de enero de 2016. Resoluciones de la Junta Arbitral 14/2015, 4/2009 y 29/2011. *Vid.* en el mismo sentido SARALEGUI MORALES, E.: «Puntos de conexión del Concierto Económico: Residencia habitual y Domicilio fiscal», *op. cit.,* pág. 118.

[38] Artículo 22 del RD 2631/1982, de 15 de octubre, «se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias: a) que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas; b) que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales; c) que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

[39] *Vid.* al respecto VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Residencia habitual y domicilio fiscal en el Convenio Económico de Navarra», en *Problemas actuales sobre residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional,* Documento de Trabajo, núm. 7, 2018, pág. 426. URIBARRI LANCHARES, A.: «El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción», *ZERGAK, Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 50, 2015, pág. 96.

[40] SSTS de 13 de julio de 2017 y de 4 de febrero de 2010. En concreto, en esta última sentencia el Tribunal determinó que la gestión administrativa y la sede de los negocios estaban centralizados en el País Vasco, atendiendo al lugar de contratación en general, de la llevanza de la contabilidad y del domicilio de los administradores. Según el TS, resultaba acreditado que la sociedad carecía de personal y locales propios y que las labores administrativas le eran prestadas desde el País Vasco por sociedades del grupo, así como los servicios de contabilización, facturación, gestión de cobros, confección de las declaraciones fiscales, y cuentas anuales, entre otros. A ello hay que añadir que las tres personas que formaban parte del consejo de administración tenían su domicilio en el País Vasco.

[41] Al respecto cabe recordar cómo ha indicado CASADO OLLERO que : «la vía arbitral es el cauce normal habilitado («concertado») en el Concierto Económico para dirimir, no pre-judicial sino extra-judicialmente, aquéllas controversias y resolver aquéllos conflictos interadministrativos surgidos con la aplicación de los puntos de conexión». CASADO OLLERO, G.: «La naturaleza, el funcionamientos y las funciones de la Junta Arbitral», *ZERGAK, Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 49, 2015, pág. 61. Por su parte, ME-

ISBN: 978-84-7777-577-5

Arbitral a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas, ha indicado que lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es dónde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que, en contraste con la capital importancia que tienen las reglas imperativas de determinación del domicilio fiscal en orden a la aplicación de los distintos tributos, no se especifican en el Concierto Económico normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. De ahí que la localización del domicilio fiscal (…) será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar y, con este objetivo, la Junta acude al domicilio fiscal de los administradores y apoderados, al resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores y apoderados, los lugares donde radican las cuentas corrientes, el título en virtud del cual se dispone de los inmuebles en los que radica la sede social, etc. y será la valoración conjunta de la totalidad de los elementos de hecho y de las circunstancias expuestas, las que le permiten concluir cuál es el lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios[42].

Finalmente de forma subsidiaria, en todos los casos indicados a excepción lógicamente de las personas físicas, se indica que en el supuesto de que no sea posible determinar el domicilio de acuerdo a los criterios anteriores, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

3.3. Cambios de domicilio

El apartado quinto del artículo 43 recoge la obligación que recae sobre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, de comunicar los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el impuesto tanto a la Administración en

---

RINO JARA ha manifestado que, precisamente, la fijación del domicilio de las personas jurídicas es una de las cuestiones sobre las que con más frecuencia se ha pronunciado la Junta Arbitral. MERINO JARA, I.: «Concierto económico y Junta arbitral: Jurisprudencia sobre aspectos sustantivos», *ZERGAK, Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 47, 2014, pág. 98.

[42] Así se señala, entre otras, en las resoluciones R4/2009, de 6 de marzo de 2009, expediente 5/2008 —confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2010, recurso núm. 191/2009—; R2/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero de 2013, expediente 04/2010; R5/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero de 2013, expediente 06/2010; R8/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 33/2014; y R12/2015, de 19 de junio de 2015, expediente 30/2014.

la que se encontraba el domicilio original como aquella a la que se produce el cambio. A continuación señala que en el IRPF la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto[43].

Debemos resaltar la relevancia del adecuado cumplimiento de esta obligación de comunicar el cambio de domicilio, tanto para la Administración como para el propio contribuyente, ya que el cambio de domicilio no comunicado puede tener un efecto perjudicial para los intereses de aquél, porque la Administración dirigirá su notificación, lógicamente, a un lugar que ya no es la residencia habitual o la sede donde se encuentra centralizada la dirección y gestión de los negocios pudiendo acudir posteriormente a la notificación por comparecencia evitando de ese modo que pueda eludir o dificultar el cobro de los impuestos o sanciones tributarias. La notificación, como señala SILVESTRE[44], cumple una función relevante, tanto si se considera desde la perspectiva del administrado como desde el punto de vista de la Administración. En el primer caso, porque al dar noticia a los destinatarios de las actuaciones y resoluciones de la Administración permite a los interesados adoptar la conducta que consideren conveniente en defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituye un elemento esencial de la tutela judicial efectiva. En el segundo caso, porque hace posible el cumplimiento efectivo de los principios de celeridad y eficacia de la Administración, sobre todo, si la comunicación se refiere a actos administrativos propiamente dichos, porque su notificación constituye un requisito esencial para su eficacia, ya que un acto administrativo solo es eficaz cuando es notificado, aunque haya sido emitido conforme a Derecho y, por tanto, sea válido.

Por su parte, en el apartado nueve del artículo 43 del Concierto se indica que el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Aquella Administración que decida promover un cambio de domicilio dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra Administración para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente y, en caso de falta de conformidad[45], la Junta Arbitral será el órgano encargado de resolver las discrepancias que pudieran producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes[46], previa audiencia de éstos[47]. Pero, con carácter pre-

---

[43] *Vid.* Resolución del TEAF de 24 de febrero de 2011.

[44] SILVESTRE, J.L.: «El domicilio fiscal», *op. cit*.

[45] Cabe destacar que la disconformidad con la rectificación del domicilio fiscal puede ser expresa, cuando se manifiesta la discrepancia mediante el acuerdo adoptado por el órgano competente o con la comunicación enviada por el órgano encargado de las relaciones institucionales con las otras Administraciones tributarias, o tácita, pues transcurrido el plazo de cuatro meses contados a partir del día siguiente a aquél en el que ha recibido la propuesta, se entiende que se ha producido la disconformidad.

[46] *Vid.* artículo 66 uno c) del Concierto.

[47] Debe tenerse en cuenta que si por discrepancias entre las Administraciones tributarias sobre el domicilio de un sujeto pasivo se plantea conflicto ante la Junta Arbitral se produce la interrupción de los

ISBN: 978-84-7777-577-5

vio a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal.

Al igual que con relación a los cambios de residencia de las personas físicas, también respecto a los cambios de domicilio de las personas jurídicas se recogen algunas presunciones *iuris tamtum,* en concreto en el apartado ocho del artículo 43 del Concierto se indica que se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad. Por su parte, en el último párrafo del apartado nueve del artículo 43 del Concierto, se recoge que, cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.

Finalmente, nos gustaría apuntar que el traslado del domicilio fiscal de un obligado tributario que suponga un cambio de la normativa aplicable en los ejercicios futuros plantea varias cuestiones relevantes huérfanas de una solución directa por parte del Concierto Económico y las normas que constituyen los ordenamientos jurídico-tributarios común y forales. Nos referimos, por ejemplo, a la posibilidad o no de aplicar determinados ajustes en la base imponible pendientes de revertir generados bajo la normativa previa, la consideración que merecen las bases imponibles negativas derivadas de la normativa anteriormente aplicable, el tratamiento que debe darse a las deducciones pendientes de aplicación o la viabilidad de compensar el saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de una persona física[48].

4. CONCLUSIONES

Como indicábamos al principio de este trabajo, la figura de los puntos de conexión juega un papel fundamental en nuestro sistema tributario y, en particular, ciñéndonos al contenido de este artículo, en el País Vasco, ya que el Concierto Económico acude a los puntos de conexión con la finalidad de determinar cuándo la capacidad de exacción, normativa y de inspección de un tributo corresponde a las instituciones compe-

---

plazos de prescripción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación (artículo 69.1.b) de la NFGT), para exigir el pago de la deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas (artículo 69.2. b) de la NFGT) y para obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, por ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías (artículo 69.4.c) de la NFGT). El plazo de prescripción se iniciará de nuevo en el momento en que se reciba la notificación del acuerdo adoptado por el citado órgano colegiado (artículo 69.7 de la NFGT).Asimismo, el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral, produce la suspensión del cómputo del plazo de caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria (artículo 72.1 c) de la NFGT).

[48] SILVESTRE, J.L.: «El domicilio fiscal», *op. cit*.

tentes de los Territorios Históricos del País Vasco y cuando al Estado. Teniendo en cuenta la trascendencia e implicaciones de los puntos de conexión, es especialmente importante que los mismos sean objeto de una regulación adecuada pues de ello depende, como indicó en su momento el profesor FALCÓN Y TELLA a raíz de la modificación del régimen de cesión de tributos introducido en 1997, que la diferencia de tipos pueda traducirse o no en una absoluta libertad de los contribuyentes para localizar el hecho imponible donde el clima fiscal sea más favorable[49].

En este sentido, sin olvidar que se trata de una cuestión fáctica en la que la prueba juega un papel fundamental, sí cabe reconocer el esfuerzo del legislador al crear un concepto específico de residencia en el caso del País Vasco, al igual que ocurre en las demás CC. AA, distinto del criterio de residencia como determinante de la obligación de contribuir por el IRPF, movido por la necesidad de lograr una aplicación más automática. En este concepto específico de residencia se pueden observar intentos de superación de algunos de los problemas que se producen por la aplicación de los criterios generadores de la residencia a nivel estatal, en particular, por ejemplo, con la previsión de la presunción de la vivienda habitual como determinante del criterio de permanencia.

No obstante quedan aún muchas cuestiones por resolver, más aún si tenemos en cuenta el panorama actual fuertemente marcado por la denominada Cuarta Revolución Industrial o la Industria 4.0, en la que la digitalización adquiere pleno protagonismo y que, cada día, pone más de manifiesto la obsolescencia de nuestro criterios de sujeción actuales basados en una capacidad económica en estrecha conexión con elementos físicos y la necesidad de emprender un importante desafío que conlleve un cambio radical al respecto en el que la presencia digital deberá tener un papel protagonista.

BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.: *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Granada, Comares, 1996.

CASADO OLLERO, G.: «La naturaleza, el funcionamientos y las funciones de la Junta Arbitral», *ZERGAK, Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 49, 2015, pág. 61.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las personas físicas». *Quincena Fiscal,* núm. 3, 1997

GARCÍA CARRETERO, B.: *Impuesto de salida español,* Colección Derecho Financiero y Tributario, Juruá, Lisboa, 2017.

GARCÍA CARRETERO, B.: «Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF», *Quincena Fiscal,* núm. 10, 2018.

[49] FALCÓN Y TELLA, R.: «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la «residencia» de las personas físicas». *Quincena Fiscal,* núm. 3, 1997, pág. 6.

ISBN: 978-84-7777-577-5

DE LA PEÑA AMORÓS, M. M.: *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Murcia, Universidad de Murcia, 2005.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.ª: «Derecho Tributario: La residencia a efectos fiscales de los funcionarios de la Unión Europea», Noticias de la Unión Europea, n.º 249, 2005.

MERINO JARA, I.: «Concierto económico y Junta arbitral: Jurisprudencia sobre aspectos sustantivos», *ZERGAK, Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 47, 2014.

MORA LLORENTE, M. D.: *Impuestos Cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.

RIBES RIBES, A.: *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2012.

RUIBAL PEREIRA, L.: «La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017, 5164), Rec. Núm. 812/2017», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 419, febrero, 2018.

SARALEGUI MORALES, L.: «Puntos de conexión del Concierto Económico: Residencia habitual y domicilio fiscal», *ZERGAK,* núm. 51, 2016.

SILVESTRE, J.L.: «El domicilio fiscal», *Forum Fiscal,* núm. 239, 2018.

SIMÓN ACOSTA, E.: «A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España», Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 917, 2016.

URIBARRI LANCHARES, A.: «El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción», *ZERGAK, Gaceta Tributaria del País Vasco,* núm. 50, 2015.

VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Residencia habitual y domicilio fiscal en el Convenio Económico de Navarra», en *Problemas actuales sobre residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional,* Documento de Trabajo, núm 7, 2018. VEGA BORREGO, F. A.: «Residencia autonómica: criterios para determinar la Comunidad Autónoma donde reside el contribuyente», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Aranzadi, 2009.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La problemática de los puntos de conexión del Concierto Económico a la hora de aplicar los convenios de doble imposición[1]

Aitor ORENA DOMÍNGUEZ

Sumario: 1. Circunstancias Para determinar si la residencia habitual se encuentra en territorio Español. 1.1. Comunidad Foral de Navarra. 1.2. Comunidad Autónoma del País Vasco

Los Convenios de Doble Imposición (en adelante CDI), tal y como su nombre indica, están pensados para solucionar los problemas de doble imposición que puedan surgir cuando dos o más Estados diferentes, graven con impuestos idénticos o análogos un mismo objeto imponible, recayendo sobre el mismo sujeto pasivo y el mismo periodo de tiempo.

Los CDI pretenden evitar la doble imposición jurídica, que tiene lugar cuando se cumplan las siguientes condiciones:

— La renta ha de quedar gravada por impuestos comparables.
— La doble imposición la soporta el mismo contribuyente.
— Ha de recaer sobre la misma renta.
— Se ha de producir en el mismo periodo impositivo.

Uno de los casos en los que se produce la doble imposición jurídica internacional tiene lugar cuando dos o más países gravan a una misma persona por su renta mundial. La solución a este supuesto la encontramos en el art. 4 de los CDI, que contiene reglas para determinar la residencia tanto de las personas físicas como jurídicas.

Analizando varios CDI, la redacción más común de su art. 4 suele ser la siguiente:

[1] Este trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco», Ministerio de Economía y Competitividad (DER2015-63533-C4-1-P); y, asimismo, en el marco de las actividades del Grupo de Investigación de la UPV/EHU-PPG17/62.

ISBN: 978-84-7777-577-5

«Artículo 4
Residente

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta o por las ganancias de capital que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. la expresión «residente de un Estado contratante» incluye los planes de pensiones constituidos en ese Estado.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se la considerará residente exclusivamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se la considerará residente exclusivamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva».

De una primera lectura de este artículo, no parece que el mismo pueda generar ni muchas dudas ni muchos problemas, sin embargo, el determinar la residencia fiscal tanto de personas físicas como de personas jurídicas, constituye una de las cuestiones más complejas y mas casuísticas que nos encontramos en la jurisprudencia.

A ello hay que unirle las complejidades estructurales que pueden existir en cada uno de los Estados, como es el caso del Estado español, donde nos encontramos con un poder tributario estatal, y dos poderes tributarios correspondientes a la Comunidad Foral de Navarra y a la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que conlleva que siendo una persona residente en territorio estatal, pueda serlo en la Comunidad Foral de Navarra o en la Comunidad Autónoma del País Vasco, y dentro de esta última a su vez, tres Territorios Históricos con competencias tributarias.

De ahí que a lo largo de este trabajo se pretende poner de manifiesto la problemática y contradicciones que generan la aplicación de los CDI, la normativa estatal, y en el caso que exponemos el Concierto Económico y las normativas forales.

1. CIRCUNSTANCIAS PARA DETERMINAR SI LA RESIDENCIA HABITUAL SE ENCUENTRA EN TERRITORIO ESPAÑOL

Conforme suelen establecer los arts. 4 de los CDI, lo primero que debe de determinarse es si una persona es o no residente de un Estado contratante, para lo cual debe de acudirse a la legislación del Estado correspondiente. Así, conforme establece el art. 8.1 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio* (en adelante LIRPF),

> *«Son contribuyentes por este impuesto*
>
> *a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*
> *b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley».*

En virtud de este artículo, lo determinante para considerar que una persona física tiene su residencia en territorio español, será determinar si su residencia habitual se encuentra en dicho territorio, para lo cual debemos de acudir al art. 9.1 de la LIRPF, en virtud del cual, se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando concurra cualquiera de las dos circunstancias que prevé:

> *«Artículo 9*
> *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español*
>
> *1. Se ente*nderá que *el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

ISBN: 978-84-7777-577-5

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

Se analizan a continuación las dos circunstancias:

«a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español».

Tanto la doctrina como la jurisprudencia ha admitido que la prueba de la permanencia puede llevarse a cabo mediante un certificado de residencia fiscal. Y es que actualmente, el certificado de residencia fiscal en otro país ha adquirido, doctrinal y jurisprudencialmente, el carácter «constitutivo de realidad fáctica». En este sentido se pronuncia la DGT: (DGT, consulta vinculante núm. V2136/17 de 18 agosto; (DGT, consulta vinculante núm. V0507/17 de 22 febrero.

Del mismo parecer el Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa (Resolución n.º 33165; Reclamación 2014/0983, de 16 de diciembre de 2016), al establecer que la residencia fiscal en otro país debe de acreditarse mediante certificado expedido por la autoridad fiscal del país en el que dice que reside:

«Sin embargo, tenemos que indicar, como nos hemos pronunciado en supuestos equivalentes al que nos ocupa, que la condición de residente en un país extranjero debe acreditarse mediante certificado emitido por las autoridades fiscales de dicho país. Así, ese Tribunal ya se pronunció en este sentido en la resolución número 29019, de 27 de mayo de 2010, y también en otras posteriores, como las números 31819 y 31816, de 29 de octubre de 2014, y la más reciente, número 32743 de 11 de mayo de 2016.

> *Como señalamos en las resoluciones anteriores, en ese mismo sentido se habían pronunciado Tribunales Superiores de Justicia, la Audiencia Nacional y también el Tribunal Supremo. Así, la Audiencia Nacional, en la sentencia 873/2010, de 4 de marzo, después de recordar que la problemática de la acreditación de la residencia fiscal en país extranjero ha sido reiteradamente analizada por la Sala en diversas sentencias, señala que el núcleo de la cuestión se centra en la acreditación por el recurrente, no solo de su residencia efectiva en otro país, sino de su efectiva tributación en el mismo. Y el mismo criterio ha sido expuesto por el Tribunal Supremo, por ejemplo en la sentencia 6928/2012, de 15 de octubre, en la que, tras referirse a diversos documentos aportados por la recurrente al objeto de acreditar su residencia en otro país, indica que no pueden ser relevantes, "al no poder suplir a los certificados de residencia expedidos por la autoridad fiscal competente sobre la permanencia en el territorio y el cumplimiento de las obligaciones fiscales".»*

De modo que si España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, con la sola posesión de un certificado de residencia fiscal expedido a los efectos del convenio emitido por la autoridad tributaria competente del país donde se dice residir, sería suficiente para probar la residencia:

> *«Para acreditar la residencia fiscal en otro Estado se deberá aportar un certificado de residencia expedido por la autoridad tributaria competente del país donde se dice residir. No obstante, si dicho país tuviese suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, al objeto de aplicar el convenio, la residencia fiscal en dicho Estado se deberá acreditar mediante un certificado de residencia expedido a los efectos del propio convenio.*
>
> *España tiene firmado con Rusia el Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998, BOE de 6 de julio de 2000. En este supuesto, la residencia fiscal en la Federación Rusa se acreditaría mediante la aportación de un certificado expedido por la autoridad fiscal competente, en el que constara que el contribuyente es residente en la Federación Rusa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 del susodicho Convenio*» (DGT, consulta vinculante núm. V0630/14 de 7 marzo. JUR 2014\164195)

En este sentido TSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª), sentencia núm. 1905/2013 de 8 noviembre. JT 2014\353; TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), sentencia núm. 542/2017 de 31 mayo. JUR 2017\187704

ISBN: 978-84-7777-577-5

Ahora bien, el que esté admitido que la residencia fiscal pueda probarse mediante un certificado de residencia fiscal no significa que éste constituya el único medio de prueba de aquélla. Por ello, únicamente en aquellos supuestos en los que no se esté en posesión del certificado de residencia fiscal, podrán valorarse otros medios de prueba:

«La referida residencia fiscal en otro país puede acreditarse mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal del país en cuestión, permitiendo ello desvirtuar la presunción consistente en que el abandono temporal del territorio español no es más que una ausencia esporádica.

En el presente supuesto se esgrime que se ha obtenido dicho certificado, pero en fecha de 2015, de acuerdo con lo manifestado por el consultante, por lo que dicho certificado parece que acredita que resulta residente fiscal en Reino Unido en el año 2015, pero no en 2014.

A los efectos de acreditar la residencia fiscal en Reino Unido en el presente caso, y en vista de que no ha resultado posible obtener dicho certificado para el ejercicio 2014, como prueba idónea para ello, el consultante, en caso de ser requerido para ello por la Administración tributaria española, podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia en el Reino Unido.

En este sentido, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, por lo que los medios de prueba invocados por el consultante podrán presentarse a la Administración tributaria para su valoración en caso de que ésta considere que el consultante debe presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (CV 3473-15 de 12/11/2015, sobre una persona física que ha cambiado su residencia fiscal a Reino Unido).

«En cuanto a la acreditación de la residencia fiscal, hay que tener en cuenta que son los obligados tributarios quienes deben probar los hechos que les dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, siendo el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades competentes de los Estados la forma idónea de acreditar la residencia fiscal.

Ahora bien, en casos como el planteado, en el que se da la circunstancia de que las autoridades fiscales norteamericanas no emiten certificados de residencia fiscal como consecuencia de la condición del consultante de empleado de una organización internacional cuyas retribuciones están exentas de tributación en Estados Unidos, circunstancia esta que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios

de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil» (DGT, consulta vinculante núm. V3355/14 de 22 diciembre. JUR 2015\54737).

«Es cierto que la propia Dirección General de Tributos ha reconocido en consultas vinculantes (V1453-14 y V0665-13) que en aquellos casos en los que —como en el caso que nos ocupa— las autoridades fiscales del país extranjero no emiten certificados de residencia fiscal, cuestión que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil (LEG 1889, 27) y en la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) , pero lo que la Administración tributaria echa en falta, el TEAR confirma, y esta Sala acepta, es la ausencia de prueba alguna que acredite que el interesado —a quien corresponde la carga procesal de los hechos que le dan derecho a disfrutar de un beneficio fiscal, aquí su cualidad de no contribuyente en España— tiene la condición de residente fiscal en Arabia Saudí conforme a la legislación interna de este Estado». TSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª), sentencia núm. 182/2018 de 22 febrero. JUR 2018\107009

A nuestro entender, si la Administración tributaria entendiese que una persona ha permanecido en territorio español más de 183 días, debería de cuantificar dichos días. De lo contrario se produce una especie de inversión de la carga de la prueba, en la que es la persona física quien tiene que probar que no ha permanecido dichos días en territorio español, para lo cual deberá probar dónde ha permanecido. Y aquí puede radicar el problema, en cuanto que sin haber probado la Administración tributaria la permanencia de más de 183 días de esa persona en territorio español, simplemente con señalar que la prueba presentada por aquélla no es suficiente para desvirtuar la referida permanencia, consideraría que tiene su residencia en territorio español. De modo que, a nuestro juicio, la Administración Tributaria debe de cuantificar los días que una persona ha permanecido en territorio español. A modo de ejemplo, en la AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), sentencia de 27 enero 2010. JUR 2010\49983), sí se procede al cómputo de los días:

«Por otro lado, procede el cómputo como residencia en España, conforme al mencionado art.9 de la ley 40/98 , del período de estancia en Argentina, EEUU, Islas Antigua y Barbuda, al no constar otra residencia del actor. De ello resultaría un tiempo de residencia en el Reino Unido en el ejercicio de 2.000 de 154 días (95 hasta el 5 de abril, y 59 entre el 6.4.2000 y 31.12.2000), por tanto, inferior a los 183 días tenidos en cuenta en el art. 9 de la ley 40/98».

ISBN: 978-84-7777-577-5

Una vez que se hubiera determinado la residencia habitual de una persona en territorio español, debe de determinarse si la misma se encuentra en territorio español, en la Comunidad Autónoma del País Vasco o en la Comunidad Foral de Navarra, ya que ambas Comunidades tienen potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen económico. Esta potestad es consecuencia de lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, según la cual «*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. 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*».

1.1. Comunidad Foral de Navarra

En virtud de lo dispuesto en el art. 45 de la *Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario:

«Artículo 45

1. En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tsradicional del Convenio Económico.

…

3. Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad *a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley Orgánic».*

A partir de ahí, es la *Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, la que determina cuándo se entiende que las personas físicas y las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal y residencia habitual en Navarra:

«Artículo 8
Domicilio fiscal y residencia habitual

1. A los efectos de este convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.
b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su ges-

tión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los entes sin personalidad jurídica cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúen en Navarra. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

2. A los efectos de este convenio, se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1.ª Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:

a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

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

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

2.ª Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

3.ª Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Asimismo se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

ISBN: 978-84-7777-577-5

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

1.2. Comunidad Autónoma del País Vasco

Conforme establece la *Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco*, las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco vienen reguladas por el Concierto Económico:

«Artículo 41

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

De modo que, a los efectos que ocupa en este trabajo, debe de acudirse a la *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco* (en adelante, Concierto), para determinar cuándo las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco:

«Artículo 43
Residencia habitual y domicilio fiscal

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco».

El artículo transcrito establece, respecto a la residencia habitual de las personas físicas, tres reglas que deben de aplicarse sucesivamente, siendo la primera de ellas la de permanecer en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo.

En el supuesto de que, tras la aplicación de las reglas previstas en el artículo transcrito, se llegase a la conclusión de que una personas física tuviera su residencia habitual en el País Vasco, habría que determinar en cuál de los Territorios Históricos (Araba, Bizkaia o Gipuzkoa) se encuentra la misma. Para ello, y de acuerdo con lo establecido en el art. 41.2 del Concierto, debe de acudirse a la normativa tributaria de los distintos Territorios Históricos, ya que dentro de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la competencia para mantener, establecer y regular, dentro su territorio, el régimen tributario, corresponde a cada uno de los Territorios Históricos:

«Artículo 41

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

a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen

ISBN: 978-84-7777-577-5

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. El Concierto se aprobará por Ley».

Será, pues, la normativa de cada Territorio Histórico la que establezca las reglas para considerar si una personas física residente en el territorio español, y a su vez en el País Vasco, reside o no en el mismo. A modo de ejemplo, la *Norma Foral 3/2014, de 17 de enero del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa*, establece las siguientes reglas:

«Artículo 3
Residencia habitual

1. Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Gipuzkoa aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1.ª Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Gipuzkoa sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.
Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. Cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en Gipuzkoa cuando radique en este territorio su vivienda habitual.

2.ª Cuando tenga en Gipuzkoa su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en Gipuzkoa más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas.

3.ª Cuando sea Gipuzkoa el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto.
La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia

habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

2. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Gipuzkoa cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Gipuzkoa su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario».

Este artículo recoge también una serie de reglas de aplicación sucesiva, siendo la primera idéntica a la prevista en el comentado art. 43 del Concierto.

«b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta».

La aplicación de este criterio resulta muy complicada, por cuanto que el «*núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de la persona física*» es un concepto amplio y jurídicamente indeterminado que plantea varias cuestiones. Así, por ejemplo, ¿qué tiene que tomarse en consideración, las rentas, el patrimonio, o ambas?

A nuestro juicio, el considerar que esta circunstancia (el «*núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de la persona física*») incluye también el patrimonio, puede generar una serie de contradicciones. Así por ejemplo, imaginemos que la Administración tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa considera que una persona posee su residencia habitual en España porque, por ejemplo tiene en Gipuzkoa, la mayor parte de su patrimonio. Tal y como se va proceder a analizar, a nuestro entender, existe una contradicción entre el art. 9 LIRPF y lo dispuesto en el Concierto y en la NFIRPF.

Al respecto, ha de señalarse que tanto el Concierto (art. 43) como la NFIRPF (art. 3), a la hora de considerar dónde radica el principal centro de intereses, se refieren al territorio donde se obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF, sin que tenga en cuenta para nada el lugar donde se encuentre el patrimonio.

ISBN: 978-84-7777-577-5

A estos efectos, el propio art. 6 de la NFIRPF (al igual que el art. 6 de la LIRPF) define las rentas que constituyen el hecho imponible, entre las que no se encuentra el patrimonio:

«Artículo 6
Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, con independencia del lugar donde ésta se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Las imputaciones de rentas establecidas por Norma Foral tendrán, asimismo, la consideración de obtención de renta.

2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo
b) Los rendimientos de las actividades económicas
c) Los rendimientos del capital
d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales
e) imputaciones de renta que se establezcan por Norma Foral».

Es más, la propia LIRPF en su art. 72, al regular los criterios para considerar si un contribuyente con residencia habitual en territorio español es residente de una Comunidad Autónoma u otra, al considerar el criterio del «principal centro de intereses», señala como tal el «*territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», es decir, no tiene en consideración donde radica el patrimonio:

«Artículo 72
Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1. Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.
Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.
Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.
2. Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el terri-

> *torio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:*
>
> *a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.*
> *b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.*
> *c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas».*

De modo que, siguiendo con el ejemplo, si la Administración tributaria foral considerase que una persona es residente en Gipuzkoa por encontrarse en este Territorio la mayor parte de su patrimonio, nos llevaría al absurdo y sinsentido de que conforme al artículo 9 de la LIRPF una persona fuera residente en territorio español por el patrimonio que tiene en Gipuzkoa y sin embargo conforme al Concierto y a la NFIRPF no se considere a esa persona residente en Gipuzkoa, ya que lo único que los mismos tienen en consideración es el lugar donde se obtengan la mayor parte de la base imponible del IRPF.

Es decir, de una interpretación sistemática y conjunta de la LIRPF, del Concierto y de la NFIRPF, se llega a la conclusión de que por aplicación del criterio del núcleo de intereses, a efectos de considerar si una persona tiene su residencia habitual en Gipuzkoa, únicamente se han de tener en cuenta las rentas y no su patrimonio.

Entendemos que, por el principio de coherencia, debe de atenderse al lugar donde se encuentren las principales fuentes de renta, del mismo modo que la misma LIRFPF (art. 72) fija también la residencia autonómica en el lugar donde se perciba la mayor parte de la renta que conforma la base imponible del impuesto. No olvidemos de que nos encontramos ante un impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas. De modo que frente a la teoría «patrimonialista», a nuestro juicio, debe de prevalecer la teoría «rentista», por dos motivos[2]:

1) El primero motivo es de índole dogmático, puesto que es razonable partir de la premisa de que al estar el criterio de los intereses económicos regulado en la LIRPF, debemos entender que se refiere esencialmente a las rentas obtenidas por la persona física. En la línea de esta interpretación, es reseñable destacar que el art. 72.1.2 de la LIRPF, que establece el criterio de residencia en una u otra Comunidad Autónoma dentro del territorio español, indica que en caso de

[2] FERRER VIDAL, D. y FONT GORGORLÓ, P.:«*Conflictos de criterio en la residencia fiscal de las personas físicas: un entorno de alta inseguridad jurídica*», en AAVV, La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional, Wolters Kluwer, 2018.

ISBN: 978-84-7777-577-5

no poderse determinar la permanencia en una Comunidad Autónoma concreta, el contribuyente se considerará residente en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF.

Así pues, si bien no en el art. 9 pero sí a los efectos del artículo 72 (ambos dos relativos a la determinación de la residencia) de la LIRPF, la norma equipara el principal centro de intereses con la obtención de la mayor parte de las rentas del contribuyente.

2) El segundo motivo es de carácter eminentemente práctico: resulta más fácil localizar fuentes de renta que elementos patrimoniales que son más susceptibles de detentarse de forma opaca a través de la interposición y concatenación de sociedades sitas en el extranjero, más aún cuando dichas sociedades se encuentren países con el que no exista intercambio de información con España.

   De ahí que, parezca más práctico y acertado priorizar el elemento «renta» frente al elemento «patrimonio» a efectos de aplicar el criterio del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos en aras a determinar la residencia fiscal de la persona física.

   Además, de tenerse en cuenta la ubicación del patrimonio para determinar la residencia fiscal de las personas físicas, se llevaría al absurdo de que los expatriados no perderían jamás la residencia fiscal en territorio español, pues resulta habitual que los empleados de empresas españolas desplazados al extranjero, en lógica previsión de su vuelta en un futuro, conserven en dicho país la mayor parte de su patrimonio. ¿O acaso cuando la Administración tributaria foral descubre que un residente en Gipuzkoa no ha declarado en el modelo 720 los bienes situados en el extranjero, y que éstos son bastante superiores a los que posee en Gipuzkoa, lo considera no residente?

   En esta línea se posiciona la jurisprudencia, según la cual se debe de tener en cuenta el país en el que se obtienen las rentas: TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección5.ª), sentencia núm. 2074/2008 de 26 noviembre. JUR 2009\90268; TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección5.ª), sentencia núm. 2038/2008 de 20 noviembre. JUR 2009\60741; TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), sentencia núm. 124/2018 de 21 marzo. JUR 2018\152941

ISBN: 978-84-7777-577-5

La aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico a la luz del principio de cooperación y coordinación: regularización de operaciones vinculadas

Cristina FEIJOO ROGEL

Sumario: 1. La convivencia en el estado español de varias administraciones con potestades tributarias. 2. Los puntos de conexión como herramienta de distribución de potestades tributarias. 3. La resolución de conflictos y discrepancias derivadas de la aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico. 4. Puntos de conexión en materia de operaciones vinculadas. 5. Regularización de operaciones vinculadas 5.1. Operaciones vinculadas en operaciones transfronterizas. 5.2. Operaciones vinculadas en el Ámbito Nacional. 6. El nuevo Artículo 47 Ter Del Concierto Económico. 7. Conclusiones

1. LA CONVIVENCIA EN EL ESTADO ESPAÑOL DE VARIAS ADMINISTRACIONES CON POTESTADES TRIBUTARIAS

El actual sistema de distribución competencial del Estado español reconoce potestades tributarias a los Territorios Históricos del País Vasco y a la Comunicad Foral de Navarra. En particular, como es sabido, en lo que respecta a los Territorios Forales, la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española contiene el fundamento normativo del Concierto Económico al establecer que se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales, y se ordena la actualización general de dicho régimen foral en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

En cumplimiento del mandato constitucional, el Estatuto de Autonomía para el País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, reconoce que las instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco pueden «*mantener, establecer y regular su propio sistema tributario, 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*

ISBN: 978-84-7777-577-5

contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma»[1]. A estos efectos, también se prevé que las relaciones de orden tributario entre ambas Administraciones (el Estado y el País Vasco) se regulen a través del sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenio[2].

Actualmente, el Concierto Económico del País Vasco se encuentra regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante, LCEPV) [3], cuya última modificación se produjo mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que incorporó importantes modificaciones en lo que respecta a los puntos de conexión.

2. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN COMO HERRAMIENTA DE DISTRIBUCIÓN DE POTESTADES TRIBUTARIAS

El Concierto Económico y, en particular, los puntos de conexión previstos en el mismo, se configuran como una herramienta de distribución de potestades tributarias entre las distintas Administraciones territoriales, de forma semejante a un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional. Así, con carácter general, en el ámbito de la tributación directa, la exacción e inspección de los distintos tributos (IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Retenciones) se atribuye en atención a los criterios de residencia/domicilio fiscal, lugar de obtención de renta y, en el caso del Impuesto Sociedades, también en atención al volumen de operaciones.

En todo caso, de conformidad con el Concierto Económico, la distribución de competencias entre las distintas Administraciones debe realizarse siempre a la luz de los principios generales de solidaridad, coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado previstos en el propio Concierto[4].

---

[1] Artículo 41.2.a) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

[2] Artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

[3] El primer Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco fue aprobado por la Ley 12/1981, con vigencia limitada al 31 de diciembre de 2001.

[4] Artículo 2. Uno de la LCEPV: *«El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:*

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. (…)»

Así, en particular, en atención al principio de colaboración, el propio articulado del Concierto Económico establece una serie de actuaciones recíprocas entre Administraciones (es decir, comportamientos que se presumen entre las instituciones de los Territorios Históricos y la Administración del Estado, y viceversa)[5]:

- Comunicar recíprocamente, con la debida antelación a la entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.
- Arbitrar por parte del Estado los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que inciden en la aplicación del Concierto Económico.
- Facilitar mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.
- Elaborar un plan conjunto y coordinado de informática fiscal e inspección.

«Mediante la coordinación, armonización fiscal y colaboración se trataría de conseguir, en beneficio del contribuyente, además de lo establecido en los artículos 3 y 4 del Concierto, que una misma renta no se gravara por ambos sistemas tributarios (foral y estatal) o, en su caso, que lo fuera de acuerdo con el volumen de renta generado en uno u otro territorio (como se establece, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades, en el caso de personas jurídicas cuyo volumen de operaciones supere los 7 millones de euros y operen en territorio foral y común)»[6].

De manera similar al Concierto Económico en el País Vasco, en Navarra se aprobó mediante la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, el Convenio Económico con el fin de regular las relaciones entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra[7].

3. LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS Y DISCREPANCIAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO

> «La aplicación de los puntos de conexión se presta a que surjan distintas interpretaciones entre las Administraciones concernidas sobre cuál de ellas es la competente para aplicar y recaudar un tributo en relaciones tributarias concretas. Esto hace necesaria una vía adecuada para solventar estas diferencias interpretativas entre Administraciones. La vía escogida por el legislador ha sido un órgano ad hoc: la Junta Arbitral»[8].

---

[5] En particular, las actuaciones que se derivan del principio de colaboración se desprender del artículo 4 de LCEPV.

[6] HERNÁNDEZ HERMOSILLA, Santiago, «Aspectos tributarios del régimen foral de Concierto Económico con el País Vasco», La Ley Digital 12009/2009.

[7] El artículo 1 reconoce la potestad de Navarra para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. Igualmente, el artículo 2 del Convenio Económico enumera los principios que deben prevalecer en las relaciones entre el Estado y Navarra.

[8] UTANDE SAN JUAN, José María, «Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos tributarios forales», La Ley Digital 1761/2010.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Así, el Concierto Económico prevé la constitución de un órgano ad hoc que tenga por objeto tutelar el cumplimiento de los puntos de conexión y resolver las diferencias interpretativas entre Administraciones. En particular, el artículo 65 y siguientes del Capítulo II, de la Sección III, de la LCEPV contemplan su composición, funciones y acuerdos[9].

En la actualidad la Junta Arbitral está integrada por tres miembros nombrados por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas. Los integrantes son designados entre expertos de reconocido prestigio con más de 15 años de ejercicio profesional en materia tributaria. En relación con ello, conviene apuntar que históricamente la regulación de la composición de la Junta Arbitral ha ido redefiniéndose con el fin conseguir su efectiva constitución y garantizar así una vía judicial ad hoc para dotar de mayor seguridad jurídica a Administraciones y contribuyentes[10]. En efecto, no fue hasta el 30 de julio de 2007 cuando fueron designados los miembros de la Junta Arbitral del País Vasco, mediante acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto. Por ello, es importante reconocer la importante labor que desde entonces vienen desempeñando para resolver los conflictos entre Administraciones, aunque en algunos supuestos como veremos, no haya sido una cuestión pacífica.

Entre las funciones que se encomiendan a la Junta Arbitral[11], tal y como se ha avanzado, está la resolución de los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Co-

---

[9] El desarrollo reglamentario de esto preceptos se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

[10] UTANDE SAN JUAN, José María, en su artículo «Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio » cit., hace un repaso de la evolución: *«(…) Durante los más de veinte años de vigencia de la Ley 12/1981, la Junta Arbitral no llegó a constituirse, lo que significó que todos los conflictos derivados de la aplicación del régimen tributario foral quedaran huérfanos de la vía de solución legalmente prevista, dando lugar a un sinfín de recursos en la vía judicial ordinaria contra las actuaciones de aplicación de los tributos que las Administraciones implicadas llevaban a cabo. (…) La aprobación del Concierto de 2002 trajo consigo una regulación diferente de la composición de la Junta, que pasaba a estar integrada por tres árbitros no vinculados a ninguna de las Administraciones en conflicto y designados por acuerdo entre ellas. (…) Pero tampoco el cambio de concepción del órgano dio lugar a que se constituyera de modo efectivo, por lo que los problemas de indefensión para los contribuyentes y desajustes para el normal funcionamiento de la Administración tributaria continuaron produciéndose».*

[11] El artículo 66 de la LCEPV:

«Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes».

munidad Autónoma, principalmente en dos áreas: por una parte, la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y, por otra, la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido[12].

Junto a las anteriores, el artículo 66 b) del Concierto prevé la competencia de la Junta Arbitral para «*conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales*». Como veremos, en ocasiones, la Junta Arbitral se ha valido de esta habilitación competencial para afrontar lagunas normativas que presenta el Concierto Económico ante la ausencia de una regulación específica de puntos de conexión o procedimientos que rijan las relaciones interadministrativas.

En particular, este artículo, tiene por objeto desarrollar el conflicto derivado de las regularizaciones de operaciones vinculadas cuando la competencia inspectora para efectuar la corrección valorativa y el ajuste derivado de la bilateralidad corresponde a distintas Administraciones. Asimismo, se pretende poner de manifiesto la importancia de los principios generales del Concierto a la hora de articular el reparto de potestades en materia tributaria.

En todo caso, y antes de profundizar en los litigios derivados en materia de operaciones vinculadas, conviene apuntar que la delimitación de la competencia de la Junta Arbitral no siempre es una cuestión pacífica. Así, recientemente, la Resolución 4/2018 ha puesto en cuestión el ámbito competencial de la Junta Arbitral. Esta Resolución refleja un conflicto entre la Diputación Foral de Gipuzkoa («DFG») y la Administración del Estado («AEAT») respecto a la proporción de operaciones que un contribuyente ha realizado en cada territorio. Sin embargo, a efectos de determinar dicho porcentaje, resulta imprescindible que la Junta Arbitral entre a calificar si ciertas operaciones están o no exentas de IVA. Es por ello por lo que resulta de vital importancia esta reciente Resolución, a efectos de reafirmar y fijar el alcance de las competencias de la Junta Arbitral.

Por último, conviene apuntar que los acuerdos de la Junta Arbitral son únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

4. PUNTOS DE CONEXIÓN EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS

Tal y como se ha señalado, en materia de operaciones vinculadas, la aplicación del Concierto Económico ha planteado dificultades cuando la Administración competente para efectuar el ajuste bilateral no es la que realiza el ajuste primario.

[12] El Convenio Económico con Navarra también prevé funciones equivalentes para la Junta Arbitral en el artículo 51 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La normativa del Impuesto sobre Sociedades de Territorio Común y de los Territorios Forales, contemplan una regulación similar en lo que respecta a la posibilidad de comprobar que las operaciones vinculadas se hayan realizado a valor de mercado:

Por una parte, se reconoce la posibilidad de la Administración de comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se hayan valorado por su valor normal de mercado y, en su caso, realizar las correcciones valorativas que procedan, si el contribuyente no hubiera valorado a mercado la operación. Este ajuste, también denominado ajuste «primario», conlleva la necesidad de realizar un ajuste por el mismo importe, pero con signo contrario, en la otra parte vinculada, para evitar la tributación de una renta superior a la efectivamente resultante de la operación para todas las partes intervinientes en la misma. Este ajuste se denomina «bilateral o correlativo».

Teniendo en consideración que en el territorio español conviven varias Administraciones con potestad tributaria, en ocasiones, la Administración que debe aplicar el ajuste correlativo no es la misma que ha practicado el ajuste primario. En estos supuestos, podría producirse una sobreimposición si la Administración que aplica el ajuste bilateral no comparte el criterio mantenido por la Administración que ha realizado el ajuste primario.

En este sentido, conviene recordar que la bilateralidad no implica que la Administración que haya practicado el ajuste primario pueda imponer su criterio sobre el valor de mercado de la transacción a la Administración competente para efectuar el ajuste bilateral. Por ello, puede resultar especialmente gravoso y generar situaciones de doble imposición. Piénsese en el ejemplo en el que la Administración de Territorio Común concluye que la valoración a mercado de la mercancía vendida debiera ser superior a la declarada, y, sin embargo, la otra Administración foral competente de inspeccionar a la parte vinculada, no reconozca la correlativa minoración de la base imponible de la sociedad destinataria.

Se trata, sin duda, de un supuesto que ha cobrado especial importancia en los últimos años, y que ha puesto de manifiesto la necesidad de regular un procedimiento específico en el Concierto Económico para evitar que la solución al conflicto se desarrolle por vía interpretativa a través de resoluciones de la Junta Arbitral.

En los próximos apartados se analizarán precisamente los pronunciamientos judiciales en la materia, y como veremos, esta problemática ha permitido ilustrar la importancia de los principios generales del Concierto Económico a la hora de interpretar la aplicación práctica de los puntos de conexión y delimitar las potestades tributarias que corresponde a cada Administración. Antes de analizar el panorama nacional, se incluyen unas breves reflexiones sobre los mecanismos aplicables a nivel internacional en casos similares, es decir, cuando por aplicación de precios de transferencia sea preciso hacer correcciones.

Por último, se sistematiza el nuevo procedimiento normativo incorporado en el Concierto Económico y que podrá ser de aplicación a los procedimientos de inspección de hechos imponibles acaecidos a partir del 1 de enero de 2018.

5. REGULARIZACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

5.1. Operaciones vinculadas en operaciones transfronterizas

Tal y como se ha comentado anteriormente, el Concierto Económico presenta ciertas similitudes con un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional («CDI o Convenio»). No podemos perder de vista que uno de los fines del Concierto es precisamente que una misma renta no se grave por ambos sistemas tributarios (foral y estatal), de forma similar a los CDI, que articulan el reparto de potestades tributarias entre dos Estados.

Los CDIs incluyen varias disposiciones dirigidas a eliminar la doble imposición por ajustes en la determinación de precios de transferencia. Así, y sin ánimo de hacer un análisis exhaustivo sobre los recursos existentes a nivel internacional, el apartado 3 del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE («MCOCDE») incluye una habilitación normativa para resolver las discrepancias generadas entre el Estado contratante en el que se ubica la casa central y el Estado en el que opera el establecimiento permanente.

Como es sabido, el artículo 7 del MCOCDE articula el reparto de potestades tributarias de los beneficios empresariales. Con carácter general estos beneficios quedan sometidos a tributación en el Estado de residencia. Sin embargo, si el no residente opera a través de un establecimiento permanente en otro Estado contratante, el CDI atribuye al Estado de la fuente la potestad para gravar tales rentas, limitando, acto seguido, la potestad, a aquellos beneficios atribuibles al establecimiento permanente. La determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente no es una cuestión pacífica y ha sido objeto de muchas interpretaciones y modificaciones en la última década.

Precisamente por ello, ante la complejidad de las reglas de atribución de beneficios al establecimiento permanente y facilitad de alcanzar interpretaciones dispares, el apartado 3 del artículo 7 MCOCDE 2017 incluye una disposición que pretende eliminar la doble imposición. Este apartado está concebido para aplicarse en determinados supuestos: cuando los Estados contratantes, en atención a distintas interpretaciones de la regulación vigente en materia de atribución de beneficios al establecimiento permanente (fundamentalmente, el artículo 7.2 del MCOCDE) determinen asimétricamente los beneficios imputables. Nótese que el precepto no aporta una garantía de eliminación de la doble imposición, ya que la bilateralidad del ajuste no está prevista taxativamente. Es decir, los comentarios al MCOCDE reconocen la posibilidad de que se planteen dos opciones: (i) que la Administración esté de acuerdo con el ajuste realizado por la primera Administración, en cuyo caso hará el ajuste correlativo, en base a la habilitación normativa contenida en ese apartado; o (ii) que la Administración a que correspondería realizar el ajuste correlativo no esté de acuerdo con el ajuste propuesto y decida no aceptar el precio de transferencia fijado por la primera Administración. En dicho caso, la cuestión se resolverá con el procedimiento amistoso de resolución de conflictos del artículo 25 del MCOCDE.

ISBN: 978-84-7777-577-5

También del apartado 2 del artículo 9 del MCOCDE se desprende que, tratándose de empresas asociadas, las autoridades competentes deben consultarse en caso de realización de un ajuste por precios de trasferencia: «*las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario*». En este caso también, prevén los Comentarios al MCOCDE que, si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo acerca de la cuantía y naturaleza del ajuste apropiado, se acudirá al procedimiento amistoso establecido por el artículo 25 MCOCDE.

El objeto de esta apartado es poner de manifiesto que cuando se realicen correcciones de precios de transferencia a nivel internacional, los CDIs sí que han previsto una regulación sustantiva que permita, cuanto menos, encauzar las relaciones entre las partes interesadas, sobre la base de una comunicación fluida entre las autoridades competentes de los Estados intervinientes, que, en su caso, desembocar en el procedimiento amistoso.

5.2. Operaciones vinculadas en el ámbito nacional

Dada la coexistencia de distintas Administraciones con potestades tributarias en el ámbito estatal, también se produce este conflicto a nivel nacional cuando la parte vinculada a la que corresponde realizar el ajuste bilateral se encuentra sometida a la competencia inspectora de otra Administración.

El primer conflicto en esta materia se planteó precisamente entre la AEAT y la DFG. La DFG, tras conocer que el Estado estaba comprobando las operaciones vinculadas realizadas a un contribuyente de competencia estatal y otros dos obligados de competencia foral, solicitó a la Junta Arbitral que declarara a la DFG competente para actuar de forma compartida y coordinada con la Administración del Estado. Es decir, no se discutía la competencia inspectora de la AEAT respecto a la sociedad objeto de comprobación, sino el derecho de la DFG a participar en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevadas a cabo por la AEAT, con el fin de evitar que el valor fijado unilateralmente por la AEAT fuera impuesto a la DFG respecto a las partes vinculadas. No se trataba, por tanto, de una cuestión de competencia, sino de procedimiento.

La Resolución 8/2012 fue pionera en la materia y trae causa del conflicto 16/2009 aludido. En relación con ello, en primer lugar, la Junta Arbitral, debió manifestarse sobre si era competente para resolver el conflicto. La AEAT en sus alegaciones aducía la falta de competencia de la Junta Arbitral, ya que «*la mera discrepancia entre las Administraciones afectadas en la valoración de una concreta operación*» no se correspondía con ninguna de las funciones que el artículo 66 encomendaba a la Junta Arbitral. Frente a ello, la Junta Arbitral consideró que la controversia sí tenía cabida en el artículo 66.Uno.b) del Concierto Económico[13].

[13] El anteriormente citado artículo 66.Uno.b) de la LCEPV establece lo siguiente: «*conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales*».

Antes de entrar a resolver sobre el fondo del asunto, la Junta Arbitral puso de manifiesto que en el Concierto Económico (en la redacción entonces vigente) no había un precepto específico para solventar ese tipo de litigios, y ello, pese a que ya fuera habitual que hubiera grupos societarios y sociedades vinculadas dispersas por el territorio nacional. Así, la Junta Arbitral se vio obligada a suplir, realizando interpretaciones varias, las lagunas del Concierto Económico mediante la interpretación de los principios que se contemplan en el mismo: «*Los principios generales del Concierto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que cooperen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir*».

Así, la Junta Arbitral concluyó que la DFG tenía derecho a participar en el procedimiento estatal, pero, sin embargo, limitando o matizando el alcance de tal derecho: *«es de señalar que el derecho a la participación que reconocemos a la Diputación Foral de Gipuzkoa en los términos expuestos no implica la obligación por parte de la Administración del Estado de llegar a un acuerdo con ella. Esta obligación tampoco existe en el procedimiento amistoso en el ámbito internacional*».

Es decir, del análisis de la resolución cabe concluir que la participación de la Administración competente para realizar el ajuste bilateral queda limitada al intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas. En todo caso, la Junta Arbitral finaliza su argumentación realizando un llamamiento al legislador como vía para cubrir la carencia normativa y solventar el conflicto: «*La solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigirían igualmente la adopción de soluciones en vía legislativa».*

A la vista de la inminente necesidad de suplir el vacío existente en el Concierto Económico, la última reforma aprobada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, ha introducido en el actual artículo 47 ter Concierto Económico, titulado «*Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras*», una regulación sustantiva al efecto. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, el mencionado procedimiento, únicamente resulta de aplicación a las regularizaciones referidas a períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

Por ello, pese a que la actual redacción del Concierto contemple un procedimiento que concreta las exigencias de los principios generales del artículo 2 y del principio de colaboración de su artículo 4, Administraciones, contribuyentes y tribunales, siguen estando en la necesidad de lidiar con la laguna del Concierto tomando como base los principios generales del ordenamiento jurídico.

Ejemplo de ello es la Resolución 5/2018. En este caso, el conflicto planteado entre la AEAT y la Diputación Foral de Bizkaia («DFB») traía causa en la actuación de la

ISBN: 978-84-7777-577-5

AEAT en el procedimiento de comprobación y regularización de las operaciones entre un contribuyente sometido a su competencia inspectora, y las entidades vinculadas que quedaban sometidas a la competencia inspectora de la DFB.

También en esta ocasión, el fondo del asunto se centró en la interpretación y aplicación de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico que consagran principios generales que deben inspirar las relaciones entre las Administraciones tributarias, como, el de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos. En la resolución la propia Junta Arbitral apunta que *«se trata de normas jurídicas en las que la voluntad de la ley resulta diáfana tanto en su enunciado como en su contenido material; máxime teniendo en cuenta que sus destinatarios son Administraciones Públicas cuya voluntad no puede ser otra que la de la ley, al estar constitucionalmente obligadas a servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho»*.

Más recientemente, durante el mes de noviembre de 2018, son dos los autos admitidos a trámite por el Tribunal Supremo[14]. En ambos casos, el recurso de casación se ha interpuesto contra sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Sin perjuicio que para las inspecciones que comprueben ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 se haya introducido de una regulación sustantiva, en la práctica, en los próximos ejercicios, contribuyentes, Administraciones y tribunales deben seguir lidiando, por vía interpretativa con la laguna que adolecía la anterior redacción del Concierto Económico. Algunos autores ya han apuntado que hubiera sido más acertado que la norma procedimental se aplicara a los procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada la reforma del Concierto, y no a hechos imponibles devengados con posterioridad a esa fecha, que lo que hace es dilatar este período de inseguridad jurídica[15].

Por ello, cobra especial importancia la jurisprudencia que derive de los dos autos admitidos a trámite por el Tribunal Supremo, como vía para dotar de una mayor seguridad jurídica a Administraciones y contribuyentes en materia de regularización de operaciones vinculadas, respecto a todos aquellos hechos imponibles anteriores a 1 de enero de 2018 que se encuentren pendiente de prescripción.

---

[14] ATS 12545/2018 y ATS 12546/2018.

[15] Por ejemplo, ALONSO ARCE, Iñaki, en el artículo titulado «*Regularización de operaciones entre contribuyentes forales y de territorio común en la modificación del Concierto Económico de 2017: luces y sombras*» señala lo siguiente: «*No tiene ningún sentido que una norma procedimental se aplique a hechos imponibles devengados con posterioridad a su entrada en vigor, sino que lo lógico es que se determine su aplicación a procedimientos iniciados o, incluso en curso, en el momento de entrada en vigor de la modificación normativa.*

No tiene ninguna justificación técnica que se haya decidido postergar al momento en el que se inspeccione el ejercicio 2018 (si es que la Ley de modificación del Concierto Económico se publica en el BOE antes del 31 de diciembre), puesto que lo lógico es que se hubiera arbitrado la solución para todos los procedimientos, incluso los que ya estuviera en curso, en la medida en que pretende solucionar una laguna que la propia Junta Arbitral del Concierto Económico había puesto de manifiesto».

6. EL NUEVO ARTÍCULO 47 TER DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Tras la última modificación del Concierto Económico, aprobada mediante la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, se ha incorporado un nuevo precepto para cubrir el vacío normativo existente y que estaba siendo afrontado mediante interpretaciones de la Junta Arbitral.

Así, el nuevo artículo 47 ter del Concierto, tomando como referencia otros mecanismos de coordinación de criterios administrativos que ya existían en el propio Concierto Económico, regula expresamente la obligación de coordinar competencias exaccionadoras en los siguientes términos: «*En los supuestos en los que conforme a los criterios establecidos en el presente Concierto Económico, corresponda a distintas Administraciones la competencia inspectora para regularizar las operaciones a que hace referencia el apartado Dos siguiente, deberán coordinar sus competencias de exacción o inspección con el resto de administraciones afectadas por la regularización conforme a lo previsto en el presente artículo».*

Los supuestos en los que ahora expresamente exige el Concierto Económico la coordinación de competencias son (i) la regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y (ii) la calificación de operaciones de manera diferente a cómo las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Por tanto, de esta manera, se procede a eliminar o minimizar las consecuencias derivadas de la regularización de operaciones vinculadas cuando se encuentren sometidas a distintas Administraciones territoriales, dotando con ello de una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y garantizando la aplicación de los principios generales del Concierto en las relaciones interadministrativas.

El nuevo artículo 47 ter prevé que la Administración que esté ejercitando sus competencias respecto a los supuestos anteriores, debe comunicar con anterioridad a formular la propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, a las otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente.

En todo caso, si en el plazo de dos meses no se formulan observaciones, la propuesta se entenderá aprobada y todas ellas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios. Es decir, es acertado que, en caso de silencio, ambas Administraciones queden obligadas a aplicar el criterio propuesto a todos los contribuyentes afectados. Sin duda, este silencio positivo es el medio más efectivo para garantizar la seguridad jurídica de los implicados.

Si, por el contrario, existen observaciones, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde podrá llegarse a un acuerdo sobre las observaciones planteadas. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas,

ISBN: 978-84-7777-577-5

la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa[16], así como, cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes. Por tanto, en ese caso, será la Junta Arbitral quien deba resolver la controversia, a través del procedimiento abreviado.

Sin embargo, el procedimiento sustantivo regulado puede dejar a los contribuyentes en situación de indefensión jurídica cuando la Junta Arbitral no resuelva en plazo, ya que la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrivos correspondientes. Es decir, hasta que se pronuncie la Junta Arbitral sólo quedan suspendidos los efectos entre las Administraciones, pero el contribuyente quedará vinculado por el contenido de la liquidación que la Administración notifique. A este respecto se ha pronunciado acertadamente Iñaki Alonso[17]: «*La sombra que podemos encontrar en este procedimiento es la que se establece en el apartado Cuatro del mismo, ya que se establece una suspensión en la aplicación de los actos administrativos hasta que la Junta Arbitral resuelva la controversia, si lo hace dentro de los plazos establecidos, pero si no lo hace, se establece la suspensión de efectos entre las Administraciones afectadas, pero no en relación a los contribuyentes, con lo que esa seguridad jurídica que se perseguía, quiebra un poco en este punto, máxime con los efectos financieros que pueden derivarse de las controversias a las que la Junta Arbitral no ponga término en el plazo establecido para ello.*

Hubiera sido más adecuado mantener la suspensión de efectos de esos actos administrativos hasta que la Junta Arbitral resuelva la controversia, máxime porque eso no plantea especiales dificultades de funcionamiento para las Administraciones afectadas. Es más, la propia Junta Arbitral ha puesto reiteradamente de manifiesto que un objetivo fundamental al que deben atender todas las Administraciones en su forma de proceder debería ser la minimización o eliminación de las consecuencias indebidas de sus controversias sobre los contribuyentes que se encuentren afectados por las mismas».

Parece que, tal y como apunta el Inspector de Hacienda, hubiera sido más acertado, para garantizar una efectiva seguridad jurídica, suspender la aplicación de los actos administrativos durante todo el procedimiento sustantivo, es decir, hasta que la Junta Arbitral resuelva, no sólo para las Administraciones involucradas, sino también respecto a los contribuyentes.

7. CONCLUSIONES

La actual configuración del sistema tributario español permite que en el territorio español convivan varias Administraciones con potestades tributarias, regulándose a través del Concierto Económico las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País

[16] En la última reforma del Concierto Económico también se han ampliado las competencias de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para resolver sobre las observaciones que se planteen.

[17] ALONSO ARCE, Iñaki, «*Regularización de operaciones entre contribuyentes forales…*» *cit.*

Vasco. Los puntos de conexión previstos en el Concierto articulan el reparto de potestades tributarias entre las Administraciones del Estado y las Administraciones correspondientes a los Territorios Forales.

A estos efectos, el Concierto enumera expresamente una serie de principios que deben regir las relaciones interadministrativas, de donde se desprende que todas las actuaciones administrativas se presumen realizadas en atención a los principios de solidaridad, coordinación, armonización fiscal y colaboración. Por tanto, la configuración del sistema tributario se erige en el entendimiento de que esos principios generales previstos en los artículos 2 y 4 del Concierto, son los que efectivamente sustentan las relaciones administrativas.

Dada la complejidad del sistema tributario y la posibilidad de que las Administraciones lleven a cabo distintas interpretaciones del Concierto Económico y de los criterios previstos en los puntos de conexión, se ha constituido un órgano ad hoc con la finalidad de solventar los litigios: la Junta Arbitral. Así, le corresponde, entre otras, la competencia para conocer los litigios que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. Ha pasado más de una década desde que fueran efectivamente designados los miembros, y su labor ha sido crucial en la resolución de las diferencias interpretativas entre Administraciones. En la práctica, desde su puesta en funcionamiento, son varios los litigios que ha tenido que abordar, sustentándose en esa atribución de competencias genérica, no resultando siempre pacífica la delimitación competencial de la Junta Arbitral. En particular, como se ha expuesto en el artículo, esta habilitación competencial ha sido la vía utilizada para suplir las lagunas de los puntos de conexión existentes en el Concierto Económico, en lo que respecta a la regularización de operaciones vinculadas.

Como hemos visto, la Junta Arbitral, realizando una interpretación finalista e integradora de los principios generales del Concierto, ha resuelto los conflictos derivados de regularizaciones de operaciones vinculadas cuando la competencia inspectora para efectuar la corrección valorativa y el ajuste derivado de la bilateralidad corresponde a distintas Administraciones.

Ante los problemas derivados de la ausencia de una regulación específica para la regularización de operaciones vinculadas, dada la multitud de grupos societarios y sociedades vinculadas dispersas por el territorio nacional, quedó de manifestó la necesidad de regular un procedimiento específico en el Concierto Económico para evitar que la solución al conflicto se desarrollara por vía interpretativa a través de resoluciones de la Junta Arbitral.

La última reforma del Concierto acometida en el 2017, ha introducido una regulación sustantiva mediante el establecimiento de un procedimiento específico al efecto, para con ello evitar que la Junta Arbitral deba continuar interpretando y pronunciándose sobre el alcance del derecho a «participar» en el procedimiento de la Administración competente para realizar el ajuste bilateral. Por tanto, sin duda, ha sido acertada la inclusión de un procedimiento que concreta las exigencias de los principios genera-

ISBN: 978-84-7777-577-5

les del artículo 2 y del principio de colaboración del artículo 4. *«Pues bien, por primera vez de una manera relevante se pone el énfasis en esta problemática y se arbitran medidas necesarias que pretenden solucionar estos problemas y que el ejercicio de competencias por distintas Administraciones no dificulte el funcionamiento de las empresas involucradas»*[18].

De esta forma se avanza en la labor de minimizar las consecuencias derivadas de la regularización de operaciones vinculadas cuando se encuentren sometidas a distintas Administraciones territoriales, dotando con ello de una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y garantizando la aplicación de los principios generales del Concierto en las relaciones interadministrativas.

Esta nueva regulación, que sin duda supone un importante avance en la materia, también adolece de algunos inconvenientes prácticos. Por una parte, según lo señalado, podrá ser de aplicación a los procedimientos de inspección de hechos imponibles producidos a partir del 1 de enero de 2018. Parece que hubiera sido más acertado establecer una entrada en vigor más inmediata, permitiendo, a modo de ejemplo, su aplicación a inspecciones iniciadas con posterioridad a su entrada en vigor, aunque los hechos imponibles objeto de inspección fueran previos al 1 de enero de 2018. Con ello, se hubiera evitado que los tribunales continuaran definiendo, en materia de regulación de operaciones vinculadas, el alcance de las actuaciones interadministrativas en atención a los principios inspiradores del Concierto.

Por otra parte, por lo que respecta al procedimiento en sí mismo, también ha sido puesta en duda la seguridad jurídica de los contribuyentes, cuando mediando discrepancias entre las Administraciones, la Junta Arbitral no se pronuncia en plazo. Quizás hubiera sido más acertado mantener la suspensión de efectos de los actos administrativos hasta que la Junta Arbitral resolviera la controversia, ya que suspender en esta fase los efectos sólo entre Administraciones, no elimina las consecuencias indebidas sobre los contribuyentes afectados.

[18] ALONSO ARCE, Iñaki, «*Regularización de operaciones entre contribuyentes forales…*» *cit.*

ISBN: 978-84-7777-577-5

El procedimiento de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras del artículo 47ter del Concierto Económico del País Vasco

Enrique SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO[1]

Sumario: 1. Introducción. 2. Aspectos generales y contextualización de la problemática. 2.1. Las bases del Concierto Económico vasco. 2.2. La laguna legal del Concierto Económico del País Vasco en materia de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras. 2.3. La Resolución 8/2012, de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral. 2.4. La Resolución 15/2018, de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral. 3. El principio de coordinación. 4. Novedad del nuevo Concierto Económico: El Artículo 47ter. 4.1. Tipo y naturaleza de los conflictos cubiertos por el artículo 47ter. 4.2. Necesidad y justificación del artículo 47ter. 4.3. El procedimiento de coordinación del artículo 47ter. 4.4. La entrada en vigor del artículo 47ter. 4.5. Algunas críticas y consideraciones en torno al nuevo procedimiento de coordinación del artículo 47ter. 5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 29 de diciembre de 2017 se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modificaba la Ley12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las novedades del nuevo Concierto Económico tratan de mejorar la gestión tributaria y la coordinación entre Administraciones. Entre estas novedades se encuentran, entre otras, el procedimiento para la regularización de cuotas devueltas de IVA correspondientes a períodos de liquidación anteriores al momento en el que se inicie la realización habitual de las operaciones o transacciones del contribuyente; reglas para la

[1] Lo expuesto en el presente capítulo no constituye asesoramiento u opinión en nombre y representación de Landwell-PricewaterhouseCoopers Tax & Legal Services, S.L., sino meras opiniones y reflexiones del autor que suscribe.

ISBN: 978-84-7777-577-5

asignación y revocación del número de identificación fiscal; y, en lo que a nosotros nos interesa, la introducción de nuevas reglas de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras entre Administraciones en el nuevo artículo 47ter.

Con la introducción del nuevo artículo 47ter, se atribuye una nueva competencia a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, y a la Junta Arbitral, para poder resolver las observaciones e interrogantes que se puedan plantear por alguna Administración tributaria en materia de procedimientos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y en supuestos de calificación de operaciones de forma diferente a como las hubiera declarado el contribuyente cuando ello implicara una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de repercusión[2]. La introducción de este nuevo artículo responde a la falta de adecuación del Concierto Económico anterior a la realidad tributaria actual[3].

Es cierto que el Concierto Económico ya había reconocido una serie de órganos, en particular la Junta Arbitral, y normas cuyo objetivo era conocer y resolver los conflictos entre las distintas Administraciones[4]. No obstante, todo ello resultaba insuficiente para dar solución a los problemas de descoordinación entras la Administración estatal y foral.

El artículo 47ter se constituye, por tanto, como un precepto totalmente nuevo con el que se aborda, por primera vez, el problema derivado de la concurrencia de competencias tributarias exaccionadoras e inspectoras de distintas Administraciones sobre la misma operación, u operaciones, en la que participan distintos contribuyentes, ya que, mientras que los hechos son comunes para ambas partes, las consecuencias tributarias pueden ser totalmente distintas si las Administraciones tributarias divergen en cuanto a los criterios que pudieran emplear al regularizar, valorar y calificar, la operación.

En las siguientes líneas analizaremos la problemática a la que viene a dar solución el mencionado artículo, considerando, para ello, los aspectos generales en torno al principio de coordinación. Continuaremos analizando el artículo 47ter en toda su extensión, para terminar con un conjunto de críticas y conclusiones al respecto.

---

[2] Véase el Preámbulo 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.

[3] Comunes han sido siempre aquellas manifestaciones que exponían, o exponen, la necesidad del cambio y actualización del Concierto Económico del País Vasco para adaptarlo a la realidad económica, social y política que le toca conocer. Entre otros, Bergara Etxebarria, J. «*El futuro del Concierto Económico: su socialización*» en *Alonso Arce, I. (Coord.) Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco. Eskuza. Bilbao. Pág. 27*; y López Larrínaga, J. R. «Sugerencias para encarar la renovación del Concierto Económico desde la experiencia de la negociación de 1981» en *Alonso Arce, I. (Coord.) Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco. Eskuza. Bilbao. Pág. 39.*

[4] DE LA HUCHA CELADOR, F. «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales» *Revista Española de Derecho Financiero.* 2004. Núm. 123. Pág. 561.

2. ASPECTOS GENERALES Y CONTEXTUALIZACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA

En las próximas líneas analizaremos las bases fundamentales del sistema tributario de los Territorios Históricos vascos y la contextualización de la problemática a la que viene a dar solución el nuevo artículo 47ter del Concierto Económico vasco.

2.1. Las bases del Concierto Económico vasco

A continuación, afrontaremos las características básicas del sistema tributario de los Territorios Históricos, sin entrar en detalle de las características propias del Concierto Económico, ya que éstas irían más allá del objeto de estudio de este capítulo.

Junto al régimen común de financiación de las Comunidades Autónomas nos encontramos también con ciertos territorios, los Territorios Históricos vascos y la Comunidad Foral de Navarra, con capacidad propia para diseñar su propio sistema tributario en base al Concierto o Convenio Económico, pudiendo establecer y exigir tributos, mediante la aprobación y regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección[5].

En lo que respecta al sistema tributario de los Territorios Históricos vascos, la base de éste se encuentra en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española, donde se establece en su apartado primero que «*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. 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*». Manifestación en la que la Constitución está reconociendo, expresamente, los derechos históricos de estos territorios en materia tributaria.

Se trata de un sistema paccionado, al recoger el pacto entre dos ámbitos institucionales, el vasco y el estatal, quienes conciertan una serie de reglas de actuación en materia financiero-tributaria a desarrollar por el Concierto Económico.

De este modo, la Disposición Adicional Primera se constituye como marco jurídico y punto de salida del recorrido que experimentaría, y experimenta, el Estatuto de Autonomía y el Concierto Económico vasco en materia de relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado[6].

---

[5] RIBES RIBES, A. «Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco» en, MERINO JARA, I. (dir.) y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.) *Fiscalidad Internacional desde la perspectiva del País Vasco*. Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP)-Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea. 2016. Pág. 157.

[6] LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L. «Modificación del Concierto Económico en relación con la concertación del Impuesto sobre sociedades» *Revista Vasca de Administración Pública-Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*. 1990. Núm. 28. Pág. 128.

MORAL REVILLA, J. A. y PASCUAL ARELLANO, J. M. «Operaciones vinculadas y Haciendas forales» *CEF. Cuadernos de Formación. Colaboración*. 2017. Vil. 21. Pág. 201.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En este sentido, el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco sienta las bases del Concierto Económico y del sistema tributario de los Territorios Históricos vascos[7], al establecer, en el apartado 2.a) del mencionado artículo, 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. El Concierto se aprobará por Ley*». Extremo reconocido y reiterado en diversas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional[8].

Como podemos observar, de la coexistencia de distintos regímenes tributarios, el estatal y aquel de los Territorios Históricos, favorece a la existencia de conflictos tributarios de diversa naturaleza entre las instituciones del Estado y las instituciones vascas.

Uno de estos conflictos es el derivado de la laguna legal existente con anterioridad a la entrada en vigor de la última reforma del Concierto Económico por la que se introduce el nuevo artículo 47ter sobre la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras entre las instituciones tributarias estatales y sus homólogas vascas, y a la inversa. Conflictos que derivaban, sin lugar a dudas, en supuestos de sobreimposición y en notables mermas de la seguridad jurídica del contribuyente.

2.2. La laguna legal del Concierto Económico del País Vasco en materia de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras

Como hemos venido indicando, el objeto de este capítulo no es otro que el análisis del nuevo procedimiento recogido en el artículo 47ter del nuevo Concierto Económico vasco, introducido por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. Hasta aquel entonces, el Concierto Económico carecía de norma específica para solventar los conflictos y cuestiones en torno a supuestos en los que las competencias inspectoras y exaccionadoras correspondieran a distintas Administraciones tributarias, entiéndase forales y estatal.

Se podría entender, por tanto, como bien expuso la Junta Arbitral en su resolución 15/2018, de 14 de septiembre, que el legislador del Concierto Económico habría considerado que el sistema de concertación no necesitaba *«[…]clarificar, de una parte, el*

[7] Según expone LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, «*El artículo 41, en su apartado primero, incorpora el sistema formal tradicional de Concierto Económico o Convenio para regular las relaciones de orden tributario entre el País Vasco y el Estado*». Véase LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L. «Modificación del Concierto Económico en relación con la concertación del Impuesto sobre sociedades» *Revista Vasca de Administración Pública-Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*. 1990. Núm. 28. Pág. 128.

[8] Entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 85/2013 de 11 de abril (RTC\2013\85), antecedente octavo y fundamento jurídico quinto.

contenido de las normas que ordenan la colaboración entre Administraciones con la introducción de reglas de coordinación de competencias inspectoras y de colaboración interadministrativa; […]»[9]. Lo que derivó, sin lugar a dudas, en una clara laguna legal. Tan es así que ésta dio lugar a una serie de conflictos conocidos por la Junta Arbitral, entre ellos los resueltos por la Resolución 8/2012, de 2 de julio, y la Resolución 15/2018, de 14 de septiembre. Resoluciones que analizaremos a continuación.

2.3. La Resolución 8/2012, de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral

Nos encontramos ante una resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco en la que se afronta la problemática derivada de la laguna legal indicada. Centrándose, en especial, en un proceso de valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas iniciado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), estando éstas sometidas a las competencias de inspección de distintas Administraciones tributarias. Nos referimos a la Resolución 8/2012, de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral[10].

Los hechos en los que se contextualiza la referida resolución son como sigue.

La Junta Arbitral conoció de un conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa en noviembre de 2009. En el escrito de inicio se exponía que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa tuvo conocimiento de la existencia de ciertos procedimientos iniciados por la AEAT con respecto a una serie de operaciones entre entidades vinculadas sobre las que estaría efectuando comprobaciones sobre las valoraciones a valor normal de mercado de éstas.

Dos de las entidades o sociedades vinculadas en aquel procedimiento iniciado por la AEAT se encontraban bajo las competencias inspectoras de la Hacienda Foral de Guipúzcoa. Es por ello por lo que, desde el momento en el que la Hacienda Foral guipuzcoana tuvo conocimiento de los procedimientos en cuestión, solicitó, en enero de 2009, a la AEAT una coordinación de los referidos procedimientos, así como el envío de copias de los correspondientes expedientes. Ante tal solicitud, la AEAT denegó, en agosto de 2009, tal petición.

Tras ello, mediante Orden Foral de octubre de 2009, se solicitó a la AEAT la inhibición con respecto a la competencia de actuación unilateral de los procedimientos en cuestión. No obstante, y siguiendo las líneas anteriores, el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco comunicó, en noviembre de 2009, el rechazo al referido requerimiento.

---

[9] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 11, pág. 55.

[10] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DOPRI/Fisterritorial/Autonomica/Foral/PaisVasco/Resoluciones_Junta_Arbitral/PV_R8_2012.pdf

ISBN: 978-84-7777-577-5

Así las cosas, en noviembre de 2009, el Consejo de Diputados de Guipúzcoa planteó el conflicto del que conoció la Junta Arbitral y cuya resolución analizamos, en lo que nos concierne, en este epígrafe.

En esta Resolución, la Junta Arbitral comienza dejando claro que el conflicto en sí no se trató de un conflicto de competencia, sino, más bien, en una cuestión de procedimiento. Lo que se planteaba era si la Diputación Foral de Guipúzcoa tenía, o no, derecho a participar en el procedimiento de comprobación de valor de mercado de las operaciones vinculadas iniciado por la AEAT al verse involucradas dos sociedades, contribuyentes, bajo su competencia. Cuestión que no se pudo resolver directamente ya que, como expone la propia Junta Arbitral, ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral vigente en aquel entonces preveían «*[…] el supuesto que origina el presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual*»[11].

Dada la existencia de la referida laguna, la Junta Arbitral es consciente del interés y necesidad de las Administraciones tributarias interesadas, tanto estatales como forales, de aproximar sus posiciones y esfuerzos mediante la colaboración y coordinación tributaria para evitar supuestos de sobreimposición o doble imposición, en aras de la seguridad jurídica del contribuyente y de la certeza legal. Extremo que, continúa exponiendo, se lograría mediante «*[…] los principios generales del Concierto Económico, cuya finalidad esencial es armonizar el ejercicio de las competencias financieras y tributarias del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco, evitando que del ejercicio de competencias concurrentes se deriven perjuicios para los ciudadanos*»[12].

En base a estos principios del Concierto Económico, la Junta Arbitral afirma que *«[…] las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas, sino que cooperen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición*»[13].

Los principios generales citados por la Junta Arbitral se encuentran recogidos en el artículo 2 del Concierto Económico vasco, precepto que en su punto tercero enumera como principios *la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado.* De estos principios, los más relevantes para la resolución de la problemática puesta en entre dicho son el principio de colaboración y el de coordinación entre las instituciones del Estado y de los Territorios Históricos.

---

[11] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho número 10.

[12] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 8, págs. 17-18.

[13] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 10, pág. 21.

En lo que se refiere al principio de colaboración entre las instituciones del Estado y de los Territorios Históricos, éste es desarrollado por el apartado tres del artículo 4 del Concierto Económico, el cual establece que «*El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuada, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.*», especificando, en particular, que «*[…] ambas Administraciones: a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal* «, y «*b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades».*

En lo que respecta al principio de coordinación, debemos reconocer que a día de hoy no existe precepto alguno en el Concierto Económico que lo desarrolle al igual que hace el artículo 4 aparatado tres con respecto al principio de colaboración.

Observamos como la Junta Arbitral reconoce, en este asunto, a la Diputación Foral de Guipúzcoa el derecho a la participación en el proceso en cuestión. Derecho que no implica, en ningún momento, «*[…] la obligación por parte de la Administración del Estado de llegar a un acuerdo con ella*»[14]. Para ello y para lograr una solución definitiva a las controversias entre Administraciones tributarias, finaliza la Junta Arbitral, se «*[…] exigirían igualmente la adopción de soluciones en vía legislativa*»[15].

Como vemos, la Junta Arbitral ya preveía la necesidad de introducir una medida legal para solucionar el tipo de conflicto en cuestión, pese a que ésta los viniera resolviendo en base a los principios generales del Concierto Económico[16]. Hasta aquella fecha, no existía solución a estos problemas, ni precepto alguno que obligara a todas las Administraciones involucradas a ponerse de acuerdo y admitir, ambas, el criterio que finalmente se aceptase como válido. Se hacía necesario, por tanto, una mejora normativa en pro de la protección y garantía de la seguridad jurídica y certeza legal.

Este vacío legal encontraría su fin con la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modificaba la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico vasco, introduciéndose un nuevo procedimiento de coordinación en el nuevo artículo 47ter del mismo. Procedimiento que, como bien ha destacado ALONSO ARCE,

---

[14] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 10, pág. 21 in fine.

[15] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 10, pág. 21 in fine.

[16] ALONSO ARCE, I. «Regularización de operaciones entre contribuyentes forales y de territorio común en la modificación del Concierto Económico de 2017: luces y sombras» *Forum Fiscal: La revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.* 2017. Núm. 235. Pág. 3 (versión electrónica).

ISBN: 978-84-7777-577-5

estaría inspirado en otros procedimientos de coordinación ya recogidos en el Concierto Económico, tales como los procedimientos de acuerdo interadministrativo[17].

Resulta ser la primera vez en la que se afronta el problema y se adoptan medidas, ciertamente oportunas, para solventar aquellos conflictos derivados de la confrontación de criterios fiscales empleados por distintas Administraciones ante una misma operación. Operación u operaciones que no se refieren, únicamente, a operaciones entre entidades o contribuyentes vinculados bajo las reglas de precios de transferencia, sino también operaciones cuya calificación pudiera implicar la modificación de cuotas soportadas o repercutidas en materia de imposición indirecta bajo el mecanismo de repercusión. Así lo reconoció, también, la Junta Arbitral en su Resolución 1/2015 de 19 de junio de 2015 al exponer que *«[…], existen otros «supuestos en los que se practican regularizaciones por la Administración competente que tienen consecuencias respecto de obligados tributarios sujetos a la competencia inspectora de una Administración fiscal distinta. Por ejemplo, cuando se realiza un ajuste de IVA repercutido en una sociedad sujeta a competencia inspectora de la AEAT (o de una Administración foral). En ese caso, debe producirse un ajuste en las cuotas de IVA soportadas por la sociedad destinataria de la operación ajustada, aunque esta sociedad esté sujeta a la competencia inspectora de una Administración distinta de aquella que comprobó el IVA devengado»*[18].

Supuestos ambos reconocidos por la Junta Arbitral como propios o comunes de las situaciones de descoordinación de las funciones o competencias exaccionadoras e inspectoras de las Administraciones estatales y forales. Supuestos que, curiosamente, serán los cubiertos por el propio artículo 47ter como posteriormente veremos.

2.4. La Resolución 15/2018, de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral

Siguiendo la estela de la Resolución 8/2012, la Junta Arbitral ha vuelto a pronunciarse en una nueva resolución afrontando la misma problemática, si bien desde una perspectiva distinta. Nos referimos a la Resolución 15/2018, impulsada por la Diputación Foral de Vizcaya[19], en la que se planteaba, como seguidamente desarrollaremos, si la AEAT habría incumplido, o no, las normas procedimentales del Ordenamiento jurídico al no haber concedido a la Hacienda Foral de Vizcaya participación alguna en el procedimiento de comprobación e inspección en cuestión en base, y de acuerdo, a lo re-

[17] ALONSO ARCE, I. «Regularización de operaciones entre contribuyentes forales y de territorio común en la modificación del Concierto Económico de 2017: luces y sombras» *Forum Fiscal: La revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.* 2017. Núm. 235. Pág. 7 (versión electrónica)

[18] Resolución 1/2015 (Expediente 16/2009), de 19 de junio de 2015, de la Junta Arbitra, antecedente núm. 3, pág. 7. Se trata de la Resolución de la Junta Arbitral que conoció del Incidente de ejecución de la Resolución 8/2012, dictada por la misma Junta Arbitral el 2 de julio de 2012.

[19] Resolución 15/2018 (22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, disponible en http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/resoluciones_jace_ano/es_resl_jac/adjuntos/res_1815_c.pdf

conocido por la Junta Arbitral en su Resolución 8/2012[20]. Es decir, y en palabras de la propia Junta Arbitral, esta nueva resolución trata de resolver el conflicto surgido en torno a *«[…]la interpretación y aplicación de unas disposiciones del Concierto Económico (en particular, sus artículos 2 y 4) a un caso concreto concerniente a relaciones tributarias individuales; a saber, la actuación de la AEAT en el procedimiento de comprobación y regularización de las operaciones entre partes vinculadas […] sometidas a la competencia inspectora»*[21] de la Diputación Foral de Vizcaya.

Como se observa, la Junta Arbitral, al igual que expuso en su Resolución 8/2012, manifiesta que la competencia inspectora de la AEAT no se pone en duda ni se discute. No obstante, ello no puede impedir que se reconociese, también, el derecho de la Diputación Foral de Vizcaya a participar en los procedimientos de comprobación e inspección en cuestión con respecto a las operaciones vinculadas realizadas con sociedades residentes, a efectos fiscales, en su territorio, así como la necesidad de coordinación de competencias y funciones entre ambas administraciones[22].

Muy resumidamente, y en lo que nos interesa, los hechos que dan lugar a esta resolución se resumen como sigue.

La Resolución 15/2018 viene a resolver los conflictos promovidos por la Diputación Foral de Vizcaya con referencia 22/2013 y 3/2015. Éstos tenían por objeto la comprobación de los ejercicios 2007 a 2009 y 2006, respectivamente, del Impuesto sobre Sociedades de un grupo fiscal encabezado por una sociedad residente, a efectos fiscales, en territorio común.

Ambos conflictos cubrían: i) la adecuación y/o corrección de la valoración de determinadas operaciones entre las entidades vinculadas, entre ellas la cabecera del grupo y sociedades residentes fiscalmente en el País Vasco; ii) el establecimiento del perímetro de imputación correcto; y iii) el criterio de reparto entre las entidades vinculadas.

Iniciados ambos procedimientos de comprobación e inspección, cabe señalar que la Inspección no habría notificado tal extremo a todas las sociedades residentes fiscales en territorio vasco, ni a las Administraciones forales competentes para efectuar el

---

[20] En ambos conflictos que se resuelven en la resolución bajo análisis, el obligado tributario se posicionó a favor de la Diputación Foral de Vizcaya, exponiendo que la AEAT habría negado a aquella el derecho a participar en las regularizaciones, la AEAT habría prescindido de los tramites de cooperación, colaboración e intercambio de información con la Diputación Foral interesada. Vulnerándose, de este modo, *«[…]los principios establecidos en el Concierto Económico, tal y como han sido interpretados en la Resolución número 8/2012, […] que, oportunamente trasladados al caso concreto, hubiesen exigido una colaboración y cooperación de ambas Administraciones [...] cuyo resultado fuese una adecuada determinación y, en su caso, corrección ajustada a derecho, de las operaciones con entidades vinculadas […]»*. Véase apartado 5.3.1 de los antecedentes de la Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, págs. 24 y ss., y fundamento de derecho octavo de la misma, págs. 47-48.

[21] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 11, pág. 54.

[22] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 9, págs. 48 y ss.

ISBN: 978-84-7777-577-5

ajuste bilateral que pudiera derivar del procedimiento de valoración. No obstante, resulta oportuno tener en cuenta que, el 1 de agosto de 2013 la Hacienda Foral de Vizcaya recibió el Oficio remitido por la Inspección Regional de la Delegación Especial del País Vasco de la AEAT, trasladando la documentación relacionada con la regularización de la sociedad cabecera del grupo fiscal en cuestión para los ejercicios 2007 a 2009. Sin embargo, en lo que respecta al ejercicio 2006, la Hacienda Foral de Vizcaya solicitó a la AEAT el 1 de septiembre de 2014 una copia del acta de inspección y del acuerdo de valoración. Petición que la Diputación Foral de Vizcaya reiteró, vía correo electrónico, el 2 y 19 de septiembre de 2014. Finalmente, la AEAT remitiría tal información el 2 de diciembre de 2014.

Así las cosas, con fecha 30 de septiembre de 2013, el Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Vizcaya requirió de inhibición a la AEAT por entender que *«[…] conforme a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral […], se debía conceder participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en el procedimiento de comprobación de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas del grupo RY en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2009, así; como por estar en desacuerdo con algunos de los criterios utilizados y recogidos en las mencionadas actas, todo ello de conformidad con los procedimientos y principios establecidos en el Concierto Económico [...]»*[23]. La AEAT no respondió al requerimiento en el plazo legal establecido de un mes, por lo que la Diputación Foral de Vizcaya entendió que la Administración General del Estado se ratificaba tácitamente en su competencia, acordando, por tanto, la interposición de conflicto ante la Junta Arbitral el 28 de noviembre de 2013. El 29 de noviembre de 2013, la Diputación Foral de Vizcaya presentó ante la Junta Arbitral la interposición de conflicto frente a la Administración del Estado en los términos expuestos en el recurso de inhibición. No obstante, llama la atención que el 28 de noviembre de 2013 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco rechazó el requerimiento de inhibición al considerar que su actuación se habría ajustado a lo dispuesto en el Concierto Económico y en la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, y que la valoración realizada era correcta[24].

La Junta Arbitral admitiría a trámite el conflicto en cuestión, sobre la regularización de los ejercicios 2007 a 2009, el 21 de julio de 2014, notificando en tiempo y forma tanto a la AEAT, a la administración foral interesada como al obligado tributario, quienes, a diferencia de la AEAT, presentaron sus oportunas alegaciones.

En lo que respecta a la regularización del ejercicio 2006, la Diputación Foral de Vizcaya presentó requerimiento de inhibición el 11 de diciembre de 2014, al entender que, como en el requerimiento anterior, «*conforme a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral (...), se debía conceder participación a la Hacienda Foral de Bizkaia en el pro-*

[23] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, antecedentes, apartado k), pág. 5.

[24] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, antecedentes, apartado l), pág. 6.

cedimiento de comprobación de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 del grupo RY, así como por estar en desacuerdo con algunos de los criterios utilizados y recogidos en el acta citada». Requerimiento al que la AEAT notificó su rechazo el 7 de enero de 2015.

Tras ello, la Diputación Foral de Vizcaya presentó ante la Junta Arbitral conflicto frente a la AEAT por la regularización, como indicábamos, del ejercicio 2006. La Junta Arbitral admitió el conflicto el 26 de enero de 2005, notificando a la AEAT para que presentara sus alegaciones.

Así las cosas, la AEAT presentó sus alegaciones el 25 de febrero de 2015 en las que solicitaba la inadmisión del conflicto en cuestión por extemporaneidad en la presentación del conflicto por parte de la Diputación Foral de Vizcaya y por entender que su actuación se habría ajustado a lo dispuesto en el Concierto Económico y a la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral. No obstante, cabe anticipar que la Junta Arbitral rechazaría el argumento de la extemporaneidad al considerar que «*[…] fue a partir de que la AEAT le notificara el 2 de diciembre de 2014 a la Hacienda Foral la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 cuando esta tuvo conocimiento del acto que, a su juicio, vulneraba su competencia; siendo esa la fecha en la que empezó a computarse el plazo reglamentario para el requerimiento de inhibición que, por lo tanto, se efectuó dentro del plazo establecido (el 11 de diciembre de 2014), careciendo de fundamento la pretendida extemporaneidad del conflicto*»[25].

Una vez admitido el conflicto, las administraciones interesadas y el obligado tributario fueron notificados para que presentaran sus oportunas alegaciones. Alegaciones que, por parte de todas las partes involucradas, se presentarían en julio de 2015.

El 28 de julio de 2016, ambos conflictos, aquel referido a la regularización de los ejercicios 2007 a 2009 y aquel otro referido al ejercicio 2006, se acumularon al guardar identidad sustancial e íntima conexión.

La pretensión de fondo de ambos conflictos, apoyada tanto por la Diputación Foral de Vizcaya como por el obligado tributario, no era otra que sostener que la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral habría colmado la laguna normativa existente, en aquel entonces, en el Concierto Económico vasco[26]. De ahí que, ambas partes consideren que, en base a la referida resolución, la AEAT incumplió unas normas procedimentales reconocidas, indirectamente y en base a los principios propios del Concierto Económico, por la Resolución 8/2012.

Al respecto, la Junta Arbitral ha sido clara al exponer que «*No obstante, sin desmerecer la fuerza exegética y suasoria de la Resolución 8/2012, en particular respecto a las exigencias del principio de colaboración en la comprobación de operaciones vinculadas, lo cierto es que la facultad de «integración» del Concierto Económico que pre-*

[25] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho segundo, págs. 39-40.

[26] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho décimo, pág. 52.

ISBN: 978-84-7777-577-5

tende atribuirle la Diputación Foral de Vizcaya excede, rebasándolos, los efectos propios de la resolución de un conflicto arbitral. Sobre todo cuando estando reservada al titular de la potestad legislativa la facultad de regular por ley «el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos» (artículo 105. c) de la Constitución Española), resulta que hasta la Ley 10/2017, de 28 de diciembre el legislador no consideró necesario concretar el contenido material de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, estableciendo para tales supuestos de operaciones vinculadas obligaciones de colaboración entre Administraciones Tributarias y reglas de coordinación de competencias inspectoras»[27], añadiendo que resulta obvia la imposibilidad *«[…]de elaborar un marco procedimental concertado o unas normas procedimentales no previstas en el Concierto Económico a partir de una Resolución de la Junta Arbitral; como tampoco resultaría posible hacerlo partiendo de normas internas no concertadas propias de cada Hacienda Territorial. Al igual, en fin, que resultaría inatendible la pretensión no ya de integrar, sino de interpretar el Concierto Económico a la luz de la respectiva normativa interna de cada una de las Administraciones»*[28].

La Junta Arbitral concluye exponiendo que, al tratarse en verdad de un conflicto sobre la interpretación y aplicación de las disposiciones y principios del Concierto Económico a un caso en particular y no sobre la inobservancia de la Resolución 8/2012, *«[…] una aplicación no meramente retórica sino resolutiva del contenido material de las normas que consagran el principio de colaboración (entre otras, la del artículo 4 del Concierto Económico), interpretadas conforme a lo razonado en nuestra Resolución 8/2012, obligaba a ejercer las funciones que a cada Administración corresponden en la comprobación y regularización […], aplicando los instrumentos y las técnicas de colaboración y coordinación en cada caso pertinentes siempre que tomen en consideración, de manera efectiva, las competencias de las restantes Administraciones Tributarias»*[29], aplicación que aseguraría, sin lugar a dudas, *«[…] a todas las Administraciones afectadas el pleno ejercicio de sus competencias, conforme al sistema de distribución competencial previsto en el Concierto Económico y con la finalidad de impedir que el ejercicio unilateral por cualquiera de ellas de sus competencias de inspección determine, por la bilateralidad del ajuste, el menoscabo o la frustración de la competencia inspectora de las otras Administraciones respecto de los obligados tributarios sometidos a su normativa y competencia de exacción»*[30].

Con todo ello y en lo que nos interesa, la Junta Arbitral terminó acordando que la AEAT no pudo incumplir con el marco procedimental concertado o con las normas

---

[27] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho décimo, pág. 53.

[28] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho décimo, pág. 53.

[29] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho undécimo, pág. 54.

[30] Resolución 15/2018 (Expedientes 22/2013 y 3/2015), de 14 de septiembre de 2018, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho undécimo, págs. 55 y 56.

procedimentales oportunas que en aquel tiempo eran inexistentes. La laguna legal de aquel entonces no pudo ser colmada mediante la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, ya que, como bien reconoció esta Junta en su Resolución 8/2012 la solución debería adoptarse por vía legislativa[31]. Solución que llegaría con la introducción en el Concierto Económico Vasco, por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre, del nuevo y actual artículo 47ter. Precepto que concreta las exigencias propias derivadas de los principios generales recogidos en su artículo 2 y del principio de colaboración. Principios, todos ellos, que deben ser respetados tanto por el Estado como por los Territorios Históricos en el ejercicio de sus funciones de gestión, inspección y recaudación tributaria.

3. EL PRINCIPIO DE COORDINACIÓN

Antes de analizar en profundidad el nuevo artículo 47ter del Concierto Económico, debemos abordar los principios en los que éste se basa y fundamenta.

Anteriormente citábamos el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco en el que se sientan las bases del Concierto Económico y del sistema tributario de los Territorios Históricos vascos. No obstante, el contenido del artículo 41 no termina ahí, sino que recoge también los principios que rigen e inspiran el régimen tributario de los Territorios Históricos y el contenido del Concierto Económico, al establecer que éstos deberán atender «[…] *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*».

Se identifican, por tanto, tres principios generales: colaboración, cooperación y armonización. Principios que vienen a mostrar las características básicas del sistema que rige las relaciones financiero-tributarias entre el Estado y el País Vasco. Éstos deberán tenerse en cuenta a la hora de configurar y desarrollar el contenido del Concierto Económico[32].

Estos principios han sido recogidos en el artículo 2 del Concierto Económico vasco, como principios que, como reglas básicas de referencia, rigen y presiden la distribución y ejercicio de competencias entre el Estado y cada una de las instituciones competentes de los Territorios Históricos, en particular las Diputaciones Forales. Los principios que enuncia el artículo son: el principio constitucional de solidaridad; atención a la estructura general impositiva del Estado; coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado; coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territo-

[31] Resolución 8/2012 (Expediente 16/2009), de 2 de julio de 2012, de la Junta Arbitral, fundamento de derecho núm. 10, pág. 21 in fine.

[32] ARMENTIA BASTERRA, J. «Concierto económico: algunas consideraciones generales» *Quincena Fiscal*. 2017. Núm. 19. Pág. 37.

ISBN: 978-84-7777-577-5

rios Históricos; y el sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales[33]. Todos estos principios, junto a los principios constitucionales, se establecen como los pilares fundamentales que soportan y dan estructura a las relaciones entre los ordenamientos tributarios concurrentes[34], debiendo ser respetados por «*los sistemas tributarios que establezcan los Territorios Históricos*»[35].

Analizando el artículo 2 del Concierto Económico, llama la atención, no obstante, que los principios generales no se formularon de forma recíproca al afectar, únicamente, a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y no al sistema tributario estatal[36]. Esto se debe, quizás, a que se trata de una mera reproducción de los principios recogidos en el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

De los principios recogidos en el artículo 2 del Concierto Económico, el que nos interesa es aquel recogido en el apartado tercero del párrafo primero, es decir, la *coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.*

Como ya dijimos, el artículo 47ter del Concierto Económico viene a establecer las reglas de un nuevo procedimiento de coordinación entre las instituciones tributarias estatales y forales en materia de competencias exaccionadoras e inspectoras. Procedimiento que, como resulta obvio, se basa en el principio de coordinación enunciado en el artículo 2.1 del Concierto Económico[37], el cual se fundamenta en la autonomía financiera y tributaria del País Vaco según el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Constitución española, aquella autonomía debe ejercitarse en coordinación con la Hacienda Estatal. Cabe llamar la atención, en este sentido, acerca de la posición adoptada por la Junta Arbitral en sus resoluciones anteriormente ana-

---

[33] LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L. «Modificación del Concierto Económico en relación con la concertación del Impuesto sobre sociedades» *Revista Vasca de Administración Pública-Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*. 1990. Núm. 28. Pág. 133.

[34] RIBES RIBES, A. «Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco», en MERINO JARA, I. (dir.) y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dir.) *Fiscalidad Internacional desde la perspectiva del País Vasco*. Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP)-Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea. 2016. Pág. 157.

Se podría entender, también, que el principio de armonización se constituye en sí mismo como un límite a la autonomía fiscal del País Vasco. Véase, ZUBIRI ORIA, I. *The Economic Agreement between the Basque Country and Spain. Principles, Characteristics and Economic Implications*. Ad Concordiam. Págs. 53 y ss.

[35] MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales» en ALONSO ARCE, I. (coord.) *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco.* Ad Concordiam. Eskuza. Bilbao. Pág. 115.

[36] MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales» en ALONSO ARCE, I. (coord.) *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco.* Ad Concordiam. Eskuza. Bilbao. Pág. 115.

[37] La coordinación no sólo es externa, sino también interna entre las instituciones competentes de los Territorios Históricos. Así lo reconoce el párrafo cuarto en el apartado primero del artículo 2 del Concierto Económico al recoger como principio la *coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.* En el mismo sentido, véase, ARRATIBEL ARRONDO, J. A. «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002 de Concierto Económico» *Crónica Tributaria.* 2004. Núm. 112. Pág. 11.

lizadas, al considerar que el procedimiento del artículo 47ter estaría basado tanto en el principio de coordinación como en el principio de colaboración. Postura que no compartimos, ya que este nuevo procedimiento estaría apoyado únicamente en el principio de coordinación, pues refleja un mecanismo o solución a los problemas *a posteriori*. De basarse en el principio de colaboración, este mecanismo respondería a una naturaleza preventiva, de aplicación *a priori*, con anterioridad al surgimiento del problema.

El principio de coordinación se proyecta en el plano operativo y práctico, y no tanto en el ámbito normativo, el cual estaría reservado, en mayor medida, al principio de armonización. Constituyendo su ámbito de actuación los impuestos exigibles por los territorios de aquellas Administraciones involucradas.

La coordinación entre las instituciones implicadas constituye, junto al principio de colaboración, la esencia del Concierto Económico; la existencia y aplicación del Concierto Económico no resultan posible sin la colaboración y coordinación institucional. Necesidad a la que también responde la exigencia de garantizar el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones para con las Administraciones tributarias y, en particular, en aquellos supuestos en los que se ven involucradas varias de éstas.

En lo que se refiere a la función y necesidad del principio de coordinación, ya habría sido expuesta por LUCAS DURÁN al manifestar que «*En el caso de los impuestos el hecho imponible está conformado por actos, negocios jurídicos o meros hechos que manifiestan una cierta capacidad económica, precisamente la que pretende gravar. Sin embargo, al vincularse la exacción no con una acción administrativa sino simplemente con un supuesto de hecho que manifiesta capacidad económica, es probable que más de un sujeto exactor pueda concurrir sobre supuestos idénticos o similares, provocando una imposición en cascada […]*»[38], lo que derivaría en supuestos de doble imposición y en mayores cargas, materiales y formales, de carácter tributario para el contribuyente. Es por ello por lo que la coordinación permitiría mejorar los niveles de certeza y seguridad jurídica del contribuyente, evitar supuestos de doble imposición y mejorar los niveles de armonía del Sistema tributario.

El principio de coordinación sirve, por tanto, para resolver los desajustes y problemas derivados de la coexistencia de sistemas o regulaciones jurídicas diferentes. No obstante, debe tenerse en cuenta que el principio de coordinación no pretende, en momento alguno, reducir o acabar con la distancia o diferencias entre aquellas regulaciones o sistemas, como logaría el principio de armonización[39]. En otras palabras, el

[38] LUCAS DURÁN, M. «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local» *Quincena Fiscal*. 2014. Núm. 5. Págs. 41-42.

[39] RODRIGO RUÍZ, M. A. «El desarrollo del principio constitucional de coordinación financiera en los sistemas tributarios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco» en DÉGANO MARTÍN, I. (coord.), VAQUERA GARCÍA, A. (coord.) y MENÉNDEZ GARCÍA, G. (coord.) *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo II. Lex Nova. Valladolid. 2004. Pág. 1918.

ISBN: 978-84-7777-577-5

principio de coordinación no se establece como límite a la diversidad, sino que conoce y resuelve los problemas causados por aquella.

Pese a la importancia del principio de coordinación en las relaciones entre las administraciones tributarias estatales y forales, éste no goza de un desarrollo como ocurre con el principio de coordinación en el artículo 4 del Concierto Económico.

Este aspecto pone de relieve la necesidad de fijar un conjunto de reglas claras y precisas con las que garantizar la coordinación entre las distintas Administraciones, estales y forales, en el ejercicio de sus competencias o facultades fiscales, como pudiera ser la exacción y la inspección.

Esta necesidad se ha satisfecho, parcialmente, por el artículo 47ter del Concierto Económico en lo que se refiere a la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras, y por aquellos preceptos en lo que se regulan los órganos coordinadores en materia tributaria, actualmente recogidos en el Capítulo III del Concierto Económico. Este nuevo precepto se constituye como respuesta legislativa a la exigencia natural de la actuación propia de las Administraciones Públicas en sus relaciones internas, las cuales deben ser, en todo caso, posibilitadas y no obstaculizadas, con el fin de lograr la máxima eficacia, seguridad jurídica y certeza del sistema de concertación y en la gestión de aquellos tributos concertados.

4. NOVEDAD DEL NUEVO CONCIERTO ECONÓMICO: EL ARTÍCULO 47TER

El nuevo artículo 47ter, con el título *Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras,* se encuentra recogido en la Sección 16.ª del Capítulo I del Concierto Económico en la que se recogen una serie de normas de gestión y procedimiento, en particular normas de colaboración y coordinación entre la Hacienda del Estado y las Haciendas Forales. La literalidad de este artículo es como sigue:

> «Uno. En los supuestos en los que conforme a los criterios establecidos en el presente Concierto Económico, corresponda a distintas Administraciones la competencia inspectora para regularizar las operaciones a que hace referencia el apartado Dos siguiente, deberán coordinar sus competencias de exacción o inspección con el resto de administraciones afectadas por la regularización conforme a lo previsto en el presente artículo.
>
> Dos. La coordinación de competencias será procedente en relación con los siguientes supuestos:
>
> a) Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.
> b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Tres. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, la Administración que esté ejercitando sus competencias en relación con alguno de esos supuestos, deberá comunicar, con anterioridad a formular propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, a las otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente.

En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución por parte de las otras Administraciones concernidas, ésta se entenderá aprobada y todas ellas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios.

De existir observaciones, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde podrá llegarse a un acuerdo sobre las observaciones planteadas.

En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes, quien deberá resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, por medio del procedimiento abreviado previsto en el artículo 68 del presente concierto económico.

Cuatro. Una vez resuelta la controversia o en su defecto trascurridos los plazos previstos en el apartado dos del artículo 68 de este Concierto sin pronunciamiento de la Junta Arbitral, la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, cuyos efectos entre administraciones se suspenderán hasta la resolución de la Junta Arbitral».

A día de hoy, todos los territorios históricos vascos han procedido a adaptar su respectiva normativa fiscal a las modificaciones recogidas en el Concierto Económico, quienes mediante la modificación se su Norma Foral General Tributaria han procedido a incluir en su articulado el nuevo artículo 47ter del Concierto Económico[40].

[40] En el supuesto de Álava, la referida adaptación se efectuó mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2018, de 23 de octubre, del Territorio Histórico de Álava, del Consejo de Gobierno Foral, por la que se aprueba la adaptación de la normativa del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, introduciéndose, de este modo, el nuevo artículo 112 bis en la Sección 8.ª sobre Coordinación entre Administraciones del Capítulo II del Título III de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

En lo que respecta a Guipúzcoa, la adaptación en cuestión se llevó a cabo mediante el Decreto Foral-Norma 1/2018, de 19 de junio, por el que se modifican los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre sucesiones y donaciones, así como la Norma Foral General Tributaria para incorporar las modificaciones aprobadas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, introduciéndose el nuevo artículo 112bis sobre Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en la Sección 8.ª del Capítulo II del Título III de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

ISBN: 978-84-7777-577-5

A continuación, analizaremos el nuevo artículo 47ter del Concierto Económico, atendiendo al tipo y naturaleza de los conflictos cubiertos, su necesidad y justificación, y el procedimiento de coordinación previsto para la resolución de aquéllos.

4.1. Tipo y naturaleza de los conflictos cubiertos por el artículo 47ter

El conflicto, o problemática, cubierto por el nuevo artículo es aquel de naturaleza vertical, es decir, conflictos entre las Administraciones forales y la Administración del Estado. No se centra, por tanto, en conflictos horizontales entre las Administraciones forales.

En lo que respecta a los tipos de conflictos previstos y cubiertos por el artículo 47ter, éste se limita exclusivamente a dos supuestos:

a) Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas; y
b) Calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello implique una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.

Queda claro que el tipo de conflicto que trata el referido artículo no es un conflicto de competencia y/o de potestad normativa, ya que, las Administraciones involucradas son totalmente competentes para actuar. El objeto del procedimiento de coordinación fijado en el artículo 47ter vendría a resolver aquellos conflictos derivados de la coexistencia de intereses de diversas Administraciones, coexistencia que deriva en la confrontación de los distintos y contradictorios criterios empleados por éstas, obligándolas, de este modo, a coordinar sus competencias y facultades. Este procedimiento de coordinación entraría en aplicación, por tanto, cuando correspondiera a distintas Administraciones la competencia exaccionadora e inspectora en las materias anteriormente expuestas, es decir, en materia de regularización de operaciones vinculadas y en supuestos de calificación de operaciones que impliquen una modificación de las cuotas soportadas y repercutidas en materia de fiscalidad indirecta.

En lo que se refiere al supuesto de regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, viene a conocer de aquella problemática derivada de supuestos en los que las partes vinculadas participantes en la transacción están sujetas a las competencias y facultades tributarias de distintas Administraciones, es decir, una de las partes está sometida a la Administración tributaria estatal, mientras que la otra de las partes lo está con respecto a la Administración foral correspondiente. Ante estas cir-

---

Por último, en lo que respecta a Vizcaya, la referida adaptación se realizó mediante la Norma Foral 7/2018, de 12 de diciembre, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. Esta modifica la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, en la que se introduce el nuevo artículo 114bis sobre Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en la Sección 8.ª del Capítulo II del Título III de la referida norma.

cunstancias, el problema surge cuando una de las Administraciones no reconoce la regularización tributaria efectuada por la otra Administración, al no admitir el ajuste primario efectuado por aquélla. En otras palabras, la Administración no procede a aplicar un ajuste correlativo como respuesta al ajuste primario aplicado por la otra Administración. La práctica pone de manifiesto que no es infrecuente que la valoración y ajuste efectuado por una de las Administraciones no sea admitido y compartido por la otra Administración. Misma problemática que a nivel internacional.

Este procedimiento de coordinación permitiría evitar supuestos de doble imposición derivados de aquellas situaciones en los que una Administración tributaria, sea la estatal o la vasca, altere o modifique la valoración dada por un contribuyente a una operación vinculada en aquellos supuestos en los que la contraparte, como parte vinculada, se encuentra sujeta a inspección bajo la potestad o facultad de otra Administración tributaria. Este mecanismo permitirá asegurar el denominado ajuste bilateral en la calificación y valoración de operaciones vinculadas.

En lo que se refiere al supuesto sobre calificación de operaciones que supongan una modificación en las cuotas soportadas o repercutidas en materia de impuestos indirectos, se engloban, por ejemplo, aquellas operaciones en las que, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, pudieran darse variaciones o alteraciones en los criterios de devengo y deducibilidad del IVA empleados por las Administraciones involucradas, estatal y foral, en la exacción del referido impuesto. Este tipo de supuestos en materia de IVA incluye, entre otros muchos, aquellas operaciones en las que la regularización del IVA repercutido le corresponde a una Administración, mientras que la determinación y admisibilidad de aquel le corresponde a otra distinta.

Un ejemplo sería aquella operación en la que un contribuyente, sometido a la potestad inspectora de la AEAT, presta un servicio a un contribuyente sometido a la potestad inspectora de una de las Diputaciones Forales. Este servicio está relacionado con un bien inmueble localizado en otro Estado miembro de la Unión Europea, pongamos el caso de Portugal. Ante estas circunstancias, el contribuyente que presta el servicio considera que aplica la regla especial sobre la localización de los servicios vinculados al inmueble, no repercutiendo IVA español. En cambio, la Agencia Tributaria, al revisar la operación, estima que debe aplicarse la regla general referida a la localización del destinatario o beneficiario de los servicios, por lo que se debe repercutir el IVA español.

Dada la calificación de la Agencia Tributaria, el prestador de servicios repercute el IVA correspondiente, por lo que el contribuyente foral procede a abonar el IVA en cuestión, solicitando, en su momento, su devolución a la Hacienda Foral competente.

Así las cosas, la Hacienda Foral, tras revisar la operación, considera que la regla que debe aplicar es la especial sobre la localización del inmueble al que se encuentran vinculados los servicios, es decir, no IVA español repercutido, por lo que no procede la deducibilidad del IVA soportado por el contribuyente foral.

El resultado de todo ello es que el contribuyente foral ha procedido al pago del IVA repercutido según lo exigía la Agencia Tributaria, mientas que la Hacienda Foral no se lo devuelve.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En ambos supuestos, operaciones vinculadas y en materia de imposición indirecta, uno de los contribuyentes quedaba totalmente afectado por la discrepancia entre las Administraciones, al resultar prácticamente imposible alcanzar un acuerdo en sede administrativa, lo que invitaba, en la mayoría de los supuestos, a acudir al amparo judicial frente a los tribunales competentes. En cambio, con el nuevo procedimiento de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras del artículo 47ter, se resolvería, en principio, la problemática que venimos analizando.

4.2. Necesidad y justificación del artículo 47ter

La necesidad de introducir este nuevo artículo responde, como resulta obvio, al alto número de conflictos sobre los criterios empleados por las Administraciones tributarias, estatal y foral, a la hora de regular operaciones vinculadas y calificar operaciones a efectos de la repercusión de impuestos indirectos. Conflictos que derivan en una pluralidad subjetiva de entes con facultad o potestad tributaria respecto del mismo contribuyente o con respecto a una misma transacción.

Como indicábamos anteriormente, hasta la fecha, la solución a estos conflictos se buscaba en los tribunales. A partir de ahora, se busca y espera que se resuelvan de forma consensuada. En una primera instancia, todas las Administraciones involucradas deberían hacer lo posible para adoptar una solución mutua, o bien, si el consenso no es posible, mediante el arbitraje ante la Junta Arbitral. Procedimiento que, sin lugar a dudas, favorecerá a reducir la litigiosidad[41], sin perjuicio del potencial acceso a la vía jurisdiccional o contenciosa[42]. En todo caso, el procedimiento del artículo 47ter se establece como paso previo a los tribunales.

En lo que respecta a su justificación, ésta es, principalmente, acabar con supuestos de sobreimposición o doble imposición a nivel de uno de los contribuyentes involucrados[43], así como, como ya ha resultado expuesto por la doctrina, garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes mitigando o evitando la existencia de conflictos entre Administraciones[44].

---

[41] La falta de consenso en la resolución de los conflictos en materia fiscal, tanto normativos como materiales, entre la Administración del Estado y las Administraciones forales ha sido señalada como una de las justificaciones para modificar el Concierto Económico en este sentido. Ello permitiría, sin lugar a dudas, reducir los niveles de inseguridad jurídica y certeza de los contribuyentes, así como lograr mayores cotas de estabilidad del sistema de Concierto. Véase, entre otros, ZUBIRI ORIA, I. «La reforma del Concierto Económico: Lecciones de la experiencia pasada» en *Alonso Arce, I. (Coord.) Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco.* Ad Concordiam. *Eskuza. Bilbao*. Pág. 132 y 141.

[42] DE LA HUCHA CELADOR, F. «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales» *Revista Española de Derecho Financiero.* 2004. Núm. 123. Pág. 563.

[43] La denominamos interna para diferenciarla de aquella doble imposición internacional. Con el término sobreimposición no nos referimos únicamente a los supuestos de doble imposición, sino también a mayores cargas tributarias tanto de carácter material como formal.

[44] ZAPIRAIN TORRECILLA, I. «Notas sobre las modificaciones a incluir en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión mixta del Concierto Económico. Algunas otras

En conclusión, la procedencia del procedimiento de coordinación del artículo 47ter se encuentra en la necesidad de evitar supuestos de descoordinación entre las Administraciones tributarias estatales y forales en materia de exacción e inspección tributaria. De no ser así, la falta de coordinación derivaría en una mayor presión y carga fiscal injustificada para el contribuyente, así como en un notorio menoscabo de su seguridad jurídica.

4.3. El procedimiento de coordinación del artículo 47ter

El procedimiento de coordinación se regula a partir del apartado tres del artículo 47ter.

—*Inicio del procedimiento*

El procedimiento de coordinación se iniciará por parte de la Administración que esté ejercitando, en ese mismo momento, sus competencias exaccionadoras o inspectoras en relación a alguno de los dos supuestos de hecho previstos en el apartado segundo del artículo 47ter. No se trata de un procedimiento de carácter rogado, ya que éste no se inicia a instancia de uno o ambos de los contribuyentes, sino que será la administración exactora o inspectora quien deberá comunicar, con carácter previo a la formulación de propuesta de resolución o acta de inspección, a la otra u otras Administraciones afectadas los elementos de hecho y fundamentos de derecho en los que apoye su regularización y/o calificación.

—*Plazo de observaciones y efecto del silencio administrativo*

Una vez que la Administración exactora o inspectora efectúa la comunicación a la otra u otras Administraciones, éstas tendrán el plazo de dos meses para formular las observaciones que estimen oportunas sobre la propuesta de resolución de aquella otra Administración.

En el supuesto en el que no se dieran observaciones en el plazo de dos meses, la propuesta de resolución planteada por la Administración exactora o inspectora se entenderá como aprobada. En otras palabras, el silencio de las Administraciones afectadas al respecto tendrá carácter positivo, lo que equivaldría a la aprobación del criterio empleado por la Administración exactora o inspectora inicial. Todas las Administraciones involucradas quedarán vinculadas y sometidas a la propuesta de resolución, debiendo aplicar los criterios en ésta previstos a la operación, u operaciones, y al contribuyente, o contribuyentes, en cuestión[45].

---

cuestiones pendientes» *Zergak*: *Gaceta Tributaria del País Vasco.* 2014. Núm. 47. Pág. 123; y GARCÍA HERRERA, M. A. «La coordinación de los Territorios Históricos» en *Jornadas de Estudio de actualización de los derechos históricos vascos.* UPV-EHU. 1985. Pág. 695.

No obstante, esta carencia habría sido resulta, al menos en lo que nos interesa, en materia de coordinación de funciones exaccionadoras y de inspección según lo establecido en el nuevo artículo 47ter del Concierto Económico.

[45] La idea de hacer del silencio administrativo un silencio positivo es acertada, ya que como expone ALONSO ARCE: «*El silencio positivo es el medio más efectivo para forzar a la Administración a ser ágiles*

ISBN: 978-84-7777-577-5

—La participación de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

Si durante el plazo de dos meses al que nos referíamos en el párrafo anterior se dan observaciones por el resto de las Administraciones involucradas, se dará traslado de las mismas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa donde se intentará llegar, en la medida de lo posible, a un acuerdo sobre las observaciones planteadas[46].

—Participación de la Junta Arbitral

Si transcurren dos meses desde el momento en el que las observaciones planteadas por el resto de Administraciones involucradas son trasladadas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, tanto la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa como cualquiera de las Administraciones involucradas podrán, en el plazo de un mes, trasladar el asunto a la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral, una vez efectuada la audiencia del contribuyente, deberá resolver el asunto mediante el procedimiento abreviado[47]. Lo que exigirá que la Junta Arbitral admita a trámite el asunto en el plazo de un mes desde su traslado, otorgue diez días a todas las partes involucradas para que puedan efectuar sus alegaciones y resuelva en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo.

La resolución de la Junta Arbitral vinculará, a no ser que se interponga recurso ante el Tribunal Supremo, a todas las Administraciones involucradas, quienes deberán actuar en conformidad a lo decidido por la Junta Arbitral, incluso efectuando las regularizaciones que procedan.

La resolución de la Junta Arbitral deberá ser ejecutada de forma efectiva, salvo recurso contra la misma en vía contenciosa, para los contribuyentes involucrados y en favor de la Administración a favor de la cual se resolvió el conflicto, velando, de este modo, por un buen funcionamiento del Concierto Económico y garantizando las exigencias que derivan de la buena fe y de la lealtad institucional.

En cambio, si la Junta Arbitral no resuelve en los plazos que rigen el procedimiento abreviado, la Administración actuante, aquella exactora o inspectora, podrá continuar

---

en sus planteamientos, y sobre todo, para reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes afectados». Véase ALONSO ARCE, I. «Regularización de operaciones entre contribuyentes forales y de territorio común en la modificación del Concierto Económico de 2017: luces y sombras» *Forum Fiscal: La revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. 2017. Núm. 235. Pág. 9 (versión electrónica).

[46] La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa se establece para garantizar y favorecer la coordinación tributaria. Véase, MERINO JARA, I. «El Concierto Económico: Aspecto generales» *Quincena Fiscal*. 2003. Núm. 19. Págs. 12-13.

Con la modificación del Concierto Económico a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, se atribuyen nuevas funciones a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para participar en el procedimiento de coordinación según fija el artículo 47ter del Concierto Económico vasco. Así las cosas, el artículo 64.c) del Concierto Económico atribuye a esta Comisión la función de *resolver sobre las observaciones que se planteen relativas a las cuestiones del artículo 47 ter*.

[47] Así lo establece el artículo 68.Dos del Concierto Económico vasco. La idea de emplear el procedimiento abreviado para la resolución de este tipo de problemática responde a la necesidad de establecer una vía de resolución más rápida que vele, en mayor medida, por los intereses de los contribuyentes involucrados.

con las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, entendamos la propuesta de resolución o acta de inspección. Los efectos de estos actos administrativos serán totales entre contribuyentes, en cambio, se mantendrán suspendidos entre Administraciones hasta la resolución de la Junta Arbitral.

4.4. La entrada en vigor del artículo 47ter

Queda claro que, pese a que la nueva Ley 10/2017 aprobando el nuevo Concierto Económico haya entrado en vigor el 30 de diciembre de 2017, el primer ejercicio económico afectado por este nuevo procedimiento fue el ejercicio 2018. En otras palabras y siguiendo la literalidad de la Disposición Transitoria Primera del Concierto Económico, el procedimiento dispuesto en el artículo 47ter «*[…] 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*».

4.5. Algunas críticas y consideraciones en torno al nuevo procedimiento de coordinación del artículo 47ter

Una vez analizado el procedimiento de coordinación del nuevo artículo 47ter del Concierto Económico vasco, así como su necesidad y justificación, resulta oportuno abordar, aunque sea brevemente, algunas críticas y consideraciones sobre aquel.

En primer lugar, vimos como el procedimiento recogido en el artículo 47ter se apoyaría en el principio de coordinación según ha sido recogido en el apartado tercero del artículo 2.1 del Estatuto de Autonomía vasco en lo que concierne a las relaciones entre la Administración estatal y las forales. Si atendemos a la idea propia del principio de coordinación, así como a la esencia del procedimiento del artículo 47ter, como vimos anteriormente, éste vendría a afrontar los problemas de coordinación entre Administraciones de forma *ex post*, es decir, una vez que ha surgido la controversia o problemática. De este modo, entendemos que el procedimiento de coordinación, y el principio en el que éste se fundamenta, no es el más adecuado para prevenir los problemas derivados de la descoordinación entre la Administración estatal y la foral. La función de prevención la desempeñaría, en mejor medida, un procedimiento en base al principio de colaboración según se ha desarrollado en el artículo 4 del Concierto Económico. En especial, según se recoge en el apartado tres de éste.

En segundo lugar, llama la atención la *vacatio legis* que fija la Disposición Transitoria primera del Concierto Económico, disposición que determinó que la aplicación del artículo 47ter comenzaría sobre *«[…] 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»*. Es decir, si consideramos que la entrada en

ISBN: 978-84-7777-577-5

vigor de la ley sobre la modificación del Concierto de 2017 fue el día 30 de diciembre de 2017, las primeras regularizaciones potencialmente cubiertas por el procedimiento de coordinación serían aquellas sobre los periodos impositivos iniciados desde el 2018. Desde nuestro punto de vista, esta *vacatio legis* resultaría innecesaria, ya que lo lógico para una norma de procedimiento, como es el caso del artículo 47ter, es aplicar no sólo a procedimientos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor, sino también sobre aquellos otros ya iniciados o en curso en el momento de la entrada en vigor. Argumento que se ve reforzado por la intención de la norma de llenar el vacío procedimental en supuestos de descoordinación interadministrativa existente hasta aquel entonces.

En tercer lugar, otro de los puntos críticos a señalar es el referido a la suspensión de los actos administrativos hasta que la Junta Arbitral resuelva el asunto según establece el apartado cuarto del artículo 47ter. Como vimos anteriormente, el citado apartado establece que una vez transcurridos los plazos del párrafo segundo del artículo 68.Dos.[48] del Concierto Económico sin que la Junta Arbitral se hubiera pronunciado, «[…] *la Administración actuante podrá continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, cuyos efectos entre administraciones se suspenderán hasta la resolución de la Junta Arbitral*». Se suspenderían, por tanto, los efectos entre Administraciones, aquellas involucradas en el proceso, pero no en relación con los contribuyentes afectados. Aspecto que se traduce, sin lugar a dudas, en mayores costes tributarios y financieros. Del mismo modo, esta suerte de suspensión parcial de efectos podría suponer una merma directa de la seguridad jurídica del contribuyente. Por tanto, sería preferible mantener la suspensión de los actos tanto a efectos de las Administraciones involucradas como de los contribuyentes participantes o afectados.

Por último, los artículos 64 y 67 del Concierto Económico atribuyen nuevas funciones a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a la Junta Arbitral, respectivamente, para conocer de los procedimientos de coordinación iniciados bajo el artículo 47ter. No obstante, a pesar del incremento de las funciones de ambos órganos, hasta día de hoy no se habrían dotado a éstos de mayores medios materiales y personales suficientes y adecuados con los que velar por la suficiencia técnica y efectividad de las resoluciones, así como por la agilidad del proceso y por el cumplimiento de los plazos fijados.

5. CONCLUSIONES

Los principios de coordinación y colaboración, en sede interadministrativa, se constituyen como uno de los pilares básicos del Concierto Económico, lo que hace que éste esté en línea con la realidad económica actual, i.e. operaciones entre contribuyentes

[48] El párrafo segundo del artículo 68 Dos del Concierto Económico establece que «*[…] la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo*».

que resultan estar sometidos a las competencias exaccionadoras e inspectoras de distintas Administraciones.

Con el nuevo procedimiento recogido en el artículo 47ter se estaría incrementando la seguridad jurídica de los contribuyentes afectados por controversias sobre las competencias interadministrativas en materia de exacción e inspección. Procedimiento que vendría, en cierto modo, a emular los procedimientos amistosos que existen a nivel internacional para la resolución de conflictos entre Administraciones de distintas jurisdicciones.

La plasmación del principio de coordinación en el nuevo artículo 47ter del Concierto Económico pone de manifiesto que éste principio abarcaría ahora no sólo su aplicación en lo que respecta a competencias relativas a la actividad normativa, sino también a competencias o funciones de aplicación y ejecución administrativas, aunque sea de forma limitada al ámbito material del nuevo artículo. No hay duda que el principio de coordinación se establece como un límite a la autonomía, funciones y competencias propias de las instituciones involucradas, cuya finalidad no es otra que evitar las interferencias de éstas en sus respectivos ámbitos competenciales.

Es cierto que el procedimiento de coordinación es un procedimiento adecuado y, en cierto modo, efectivo para resolver los problemas anteriormente expuestos. No obstante, no debemos olvidar que se trata de un procedimiento que resuelve la problemática de forma *ex post*, una vez surgida. Existirían otro tipo de mecanismos basados en el principio de colaboración que podrían desempeñar una función de prevención en mayores términos.

En conclusión, no tendría sentido que el Concierto Económico careciera de este tipo de procedimiento para conocer y resolver los conflictos entre las Administraciones forales y la Estatal. Su ausencia, o vacío legal, resultaría sorprendente si tenemos en cuenta el alto número de grupos empresariales con sociedades localizadas, a efectos fiscales, tanto en el territorio Estatal como foral, así como el alto número de transacciones entre entidades vinculadas a efectos de precios de transferencia[49], y operaciones, entre entidades vinculadas o no, a efectos de imposición indirecta.

Resulta necesario que, en aquellos procedimientos de comprobación e investigación de operaciones vinculadas o en supuestos de modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos derivadas de transacciones entre sociedades residentes fiscales en territorio común y en los Territorios Históricos vascos, la Administración Tributaria actuante deba oír y tenga en cuenta la valoración y criterio propuesto por el resto de Administraciones afectadas o interesadas.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, I. «Regularización de operaciones entre contribuyentes forales y de territorio común en la modificación del Concierto Económico de 2017: luces y sombras» *Forum Fiscal: La revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.* 2017. Núm. 235.

[49] De ello se hizo eco la Junta Arbitral en su resolución 8/2012, de 2 de julio.

ISBN: 978-84-7777-577-5

ARMENTIA BASTERRA, J. «Concierto económico: algunas consideraciones generales» *Quincena Fiscal*. 2017. Núm. 19.

ARRATIBEL ARRONDO, J. A. «La coordinación de la actividad tributaria y financiera de la Hacienda vasca y la Hacienda del Estado en la nueva Ley 12/2002 de Concierto Económico» *Crónica Tributaria.* 2004. Núm. 112.

BERGARA ETXEBARRIA, J. «*El futuro del Concierto Económico: su socialización*» en *Alonso Arce, I. (Coord.) Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco. Eskuza. Bilbao.*

DE LA HUCHA CELADOR, F. «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales» *Revista Española de Derecho Financiero.* 2004. Núm. 123.

GARCÍA HERRERA, M. A. «La coordinación de los Territorios Históricos» en *Jornadas de Estudio de actualización de los derechos históricos vascos.* UPV-EHU. 1985.

LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L. «Modificación del Concierto Económico en relación con la concertación del Impuesto sobre sociedades» *Revista Vasca de Administración Pública – Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*. 1990. Núm. 28.

LÓPEZ LARRÍNAGA, J. R. «Sugerencias para encarar la renovación del Concierto Económico desde la experiencia de la negociación de 1981» en *Alonso Arce, I. (Coord.) Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco. Eskuza. Bilbao.*

LUCAS DURÁN, M. «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local» *Quincena Fiscal*. 2014. Núm. 5.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales» en Alonso Arce, I. (Coord.) *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco.* Ad Concordiam. Eskuza. Bilbao.

MERINO JARA, I. «El Concierto Económico: Aspecto generales» *Quincena Fiscal.* 2003. Núm. 19.

MORAL REVILLA, J. A. y Pascual Arellano, J. M. «Operaciones vinculadas y Haciendas forales» *CEF. Cuadernos de Formación. Colaboración.* 2017. Vol. 21.

RIBES RIBES, A. «Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco» en, Merino Jara, I. (dir.) y Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (dir.) *Fiscalidad Internacional desde la perspectiva del País Vasco*. Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP)-Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea. 2016.

RODRIGO RUÍZ, M. A. «El desarrollo del principio constitucional de coordinación financiera en los sistemas tributarios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco» en Dégano Martín, I.(coord.), Vaquera García, A. (coord.) y Menéndez García, G. (coord.) *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo II. Lex Nova. Valladolid. 2004.

ZAPIRAIN TORRECILLA, I. «Notas sobre las modificaciones a incluir en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión mixta del Concierto Económico. Algunas otras cuestiones pendientes» *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*. 2014. Núm. 47.

ZUBIRI ORIA, I. «La reforma del Concierto Económico: Lecciones de la experiencia pasada» en *Alonso Arce, I. (Coord.) Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco.* Ad Concordiam. *Bilbao.*

ZUBIRI ORIA, I. *The Economic Agreement between the Basque Country and Spain. Principles, Characteristics and Economic Implications*. Ad Concordiam. Bilbao.

ISBN: 978-84-7777-577-5

IMPOSICIÓN DIRECTA

ISBN: 978-84-7777-577-5

«Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico»
María Teresa Mories Jiménez 181

«Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario»
Francisco José Cañal García. 211

«Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección»
Javier Armentia Basterra 227

«Puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades: grupos fiscales»
Iñaki Alonso Arce. 249

«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico»
María Cruz Barreiro Carril 273

«Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las instituciones de Derecho civil vasco»
José Javier García Ross 293

ISBN: 978-84-7777-577-5

Análisis de los nuevos puntos de conexión en materia de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo en el I.R.P.F.: modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre de modificación del Concierto Económico

María Teresa MORIES JIMÉNEZ

Sumario: 1. Introducción. 2. Nueva redacción del Art. 7 Concierto Económico tras la modificación introducida por la Ley 10/2017: ¿Problemas resueltos? 2.1. Regla general: «las retenciones e ingresos a cuenta corresponden a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando procedan de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco». 2.2. Precisiones a la regla general: «ubicación centro de trabajo de adscripción del trabajador». 2.2.1. Trabajos realizados en territorio común y vasco. 2.2.2. Teletrabajo, trabajos o servicios prestados en el extranjero, aguas internacionales o en el mar territorial. 2.3. Reglas especiales. 2.3.1. Pensiones y haberes pasivos: «residencia habitual del perceptor». 2.3.2. Administradores y miembros Consejo de Administración: «entidad pagadora domiciliada fiscalmente en el País Vasco» 2.4. Excepción de la regla general del lugar de realización del trabajo en el País Vasco. 2.4.1. Retenciones de funcionarios y empleados de la Administración del Estado que prestan sus servicios en el País Vasco: «competencia de la Administración del Estado» 2.4.2. Excepción de la excepción: «aplicación regla general de lugar de prestación del trabajo o servicio» para las retenciones de empleados de Organismos autónomos y de la Administración institucional del Estado. 3. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Mediante Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017[1], se aprueba la modificación de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se

[1] Como indica RUBÍ CASINELLO, J. («La modificación del Concierto Económico: Análisis de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre», en *Gaceta Tributaria del País Vasco Zergak,* 55/2018, págs. 119-144, en especial pág. 119) con estos acuerdos «se pusieron punto final a una de las épocas más conflictivas n las relaciones financieras entre ambas administraciones derivadas de distintos desencuentros en las liquida-

ISBN: 978-84-7777-577-5

aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, al objeto de adaptarlo y recoger en su texto las principales novedades introducidas en el ordenamiento tributario en 2014.

Dicha reforma se materializa a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, cuya entrada en vigor se produce el 30 de diciembre de 2017, excepto para algunos artículos que no afectan al tema que vamos a tratar, sino a cuestiones de IVA e Impuesto de Sociedades[2]. Como reza su exposición de motivos, se pretende dar con ello cumplimiento a lo que prevé la disposición adicional segunda del Concierto Económico, que establece que «en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adaptación del Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento», indicando expresamente que «la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros»

En dos ocasiones anteriores ya se había procedido a introducir algunas modificaciones en el Concierto Económico. En concreto, la Ley 28/2007, de 25 de octubre, adecuó esta norma a las novedades introducidas en el ordenamiento jurídico tributario del Estado en el periodo 2002-2007. Posteriormente, fue la Ley 7/2014, de 21 de abril, la que incorporó la concertación de varios tributos de titularidad estatal creados en el período 2011-2013 así como una serie de adaptaciones con el objeto de adecuarla a las reformas del sistema tributario operadas en el período 2008-2014 y modificaciones en aspectos institucionales del mismo.

Habiendo transcurrido ya tres años desde la última reforma, se hace necesario proceder a una tercera, para adecuar de nuevo el CV a los cambios introducidos en el ordenamiento tributario desde 2014. En esta última modificación aprobada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, entre otras múltiples cuestiones que se han visto afec-

---

ciones del cupo provocadas por la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación autonómica de régimen común…». Fruto también de los acuerdos alcanzados en la reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico, dará lugar a la Ley 11/2017 de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021.

[2] *Vid.* Disp. Trans. Primera Ley 10/2017, que establece que: *«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.»

tadas por ella[3], se ha acordado la modificación de preceptos reguladores de los *puntos de conexión en diversos impuestos*, afectando a algunos de los previstos para *la distribución de las retenciones*, y en concreto, sobre las que se aplican a los *rendimientos de trabajo personal,* intentando solucionar o aclarar algunas cuestiones que generaban numerosas situaciones conflictivas entre la Hacienda foral y la AEAT, a las que posteriormente haremos referencia. Hemos de indicar que, en materia de retenciones a cuenta en el IRPF, tan sólo en la reforma de 2014 se introdujeron modificaciones en relación con las retenciones aplicables en el Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Con estas modificaciones, se actualiza no solo la normativa referida a las retenciones sobre RTP, sino también la que regula las retenciones sobre ganancias patrimoniales y las que afectan a grupos fiscales.

Como ha quedado puesto de manifiesto en estas jornadas, el establecimiento de unos puntos de conexión precisos que permitan efectuar un adecuado reparto de las competencias entre el Estado y las instituciones competentes de los Territorios del País Vasco reviste una gran transcendencia para determinar quién tiene la capacidad de exacción, normativa e inspección de un determinado tributo. La tarea del legislador se centrará en seleccionar de entre los diversos puntos de conexión posibles (residencia habitual o domicilio del obligado tributario, lugar de realización de las operaciones, volumen de las operaciones, lugar donde radiquen los bienes, lugar donde deban inscribirse los documentos, residencia del causante, localización del riesgo…[4]), los que mejor se adapten a la naturaleza del tributo en cuestión.

Ahora bien, la complejidad de la realidad jurídica y económica de los contribuyentes, el papel fundamental que pueda jugar la «prueba» a la hora de determinar qué entidad es competente para exigir cada tributo, y la necesidad de obtener recursos que permitan hacer frente a diversas políticas de gasto de los distintos entes públicos, inevitable-

[3] Como indica RUBÍ CASINELLO (cit. 2018, pág. 120), esta reforma de 2017 es más ambiciosa que las anteriores pues además de adaptar el Concierto Económico a las reformas producidas en el ordenamiento, ha aprovechado para «hacer desaparecer determinadas limitaciones que afectaban a las competencias de las administraciones forales y a incluir en el texto profundas novedades en materia de coordinación y colaboración que, con toda probabilidad, redundarán en una mejora en las relaciones entre ambas administraciones y en una mayor simplicidad y claridad a la hora de aplicación de las reglas contenidas en el mismo».

[4] *Vid*. SARALEGUI MORALES, E., «Puntos de conexión del concierto económico: residencia habitual y domicilio fiscal», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK,* núm. 51/2016, págs. 103-132; URIBARRI LANCHARES, A., «El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK,* núm. 50/2015, págs. 91-103; BURLADA ECHEVESTE, J.L, «La residencia habitual y el domicilio fiscal en el Concierto Económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluber, 2018; SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. «Tributación de no residentes y concierto económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluber, 2018, de la misma autora puede consultarse también el trabajo «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca», capítulo 12, Documentos de trabajo IEF 3/2018, MANUEL LUCAS DURÁN y ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA (Directores) *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, págs. 191-207.

ISBN: 978-84-7777-577-5

mente van a dar lugar a que surjan discrepancias entre la Hacienda foral y la estatal que deben ser resueltas por las instancias competentes, bien en el seno de la propia Administración (consultas vinculantes, instrucciones…), resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, de la Junta Arbitral, o la propia jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales[5]. En la medida en que la normativa reguladora del Concierto Económico determine de forma clara y precisa los citados puntos de conexión, estableciendo unos criterios que dejen poco margen a la existencia de dudas interpretativas, se habrá dado un gran paso en la reducción de conflictos y se garantizará una aplicación más segura de los impuestos que se vean afectados por dichas normas. Como a continuación veremos, la última reforma avanza, a nuestro juicio, en este sentido.

Para comprender mejor el alcance de la reforma a la que nos vamos a referir, conviene diferenciar en el ámbito de la aplicación de la normativa foral la referente a la obligación tributaria principal del IRPF y la aplicable a los pagos a cuenta por este Impuesto[6]. En este sentido y teniendo en cuenta que el IRPF es un tributo concertado de normativa autónoma, la normativa reguladora del impuesto (obligación principal) aprobada por las Juntas Generales se aplica a las personas físicas que tengan su residencia habitual[7] en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, así como a las personas físicas de nacionalidad española que no tengan su residencia habitual en los territorios forales, pero que habiendo estado sometidos a la normativa foral, pasen a tener su residencia en el extranjero por reunir determinada condición[8]. En estos casos, corresponde su exacción a la Diputación Foral competente en cada supuesto, regulándose por las Normas Forales aprobadas a tal efecto en cada uno de los Territorios Históricos[9].

---

[5] Compartimos la opinión de SARALEGUI MORALES, E. (2016, cit., pág. 106)

[6] En este sentido puede verse ARMENTIA BASTERRA, I. «Capítulo IV. Capacidad normativa y de aplicación de los tributos en cada uno de los impuestos «, en Todo sobre el Concierto Vasco, Forum Fiscal n.º 241, abril 2018 (http://www.smarteca.es/my-reader/SMTDFF_00000000_20180401000002410000?fileName=content%2FEX0000126178_20170209.HTML&location=pi-14&publicationDetailsItem=SystematicIndex)

[7] En relación con el *contribuyente*, el punto de conexión para determinar la sujeción a este impuesto es la «*residencia habitual de la persona física*» teniendo en cuenta los criterios que se establecen el art. 43 del Concierto Económico, que nos permiten entender que un contribuyente se considera residente a efectos fiscales en el País Vasco. Estos criterios se aplican sucesivamente, no de forma alternativa, y son: permanencia en territorio del País Vasco el mayor número de días del período impositivo, ubicación en el País Vasco de su principal centro de intereses económicos, o que sea el País Vasco el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF en la normativa foral. Basta que concurra uno de los tres criterios, concretamente el que proceda legalmente, de manera que es preciso haber agotado las posibilidades de aplicar un criterio antes de pasar al siguiente (*Vid.* Resolución de la Junta Arbitral R-14/2018, de 14 de septiembre de 2018, FD 2).

[8] Por su condición de miembros de misiones diplomáticas, miembros de oficinas consulares españolas, miembros de delegaciones y representaciones permanentes ante organismos internacionales, funcionarios que ejerzan en el extranjero cargo o empleo que no sea diplomático o consular, o funcionario o personal laboral al servicio de la Administración vasca destinados en delegaciones del País Vasco en el extranjero.

[9] *Vid.* en Bizkaia el art. 2 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOB 13 diciembre 2013); en Gipuzkoa el art. 2 Norma Foral 3/2014, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 22 enero 2014); en Araba, el art. 2 Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTHA 9 diciembre 2013).

Ahora bien, en materia de pagos a cuenta la normativa foral se aplica a los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta que, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el texto concertado (arts. 7 a 11), deban ser ingresados en la Administración foral competente en función de los mismos o, cuando así derive de dichos puntos de conexión, la Administración estatal, en cuyo caso se aplicará la regulación estatal establecida al efecto en materia de pagos a cuenta en el IRPF. Las Diputaciones Forales sólo aplicarán su normativa foral en materia de pagos a cuenta cuando sean competentes para su exacción.

A diferencia de lo que ocurre en relación con las retenciones en territorio común en el que el importe que se obtenga de la exacción de las mismas se ingresa en la Hacienda estatal por lo que se hace innecesario el establecimiento de un punto de conexión específico por parte de la normativa de cada CA en relación con el *«obligado a realizar pagos a cuenta»,* las Normas Forales que regulan el ámbito subjetivo del IRPF establecen diferentes puntos de conexión remitiéndose a los arts. 7 a 11 del Concierto Económico. De esta forma, en materia de retenciones a cuenta del trabajo personal se establecen concretos puntos de conexión en el art. 7 del Concierto Económico que se separan del utilizado para ser considerado contribuyente por este impuesto (criterio de la residencia habitual)[10].

Esto supone que un solo hecho imponible en el IRPF (también en el IS) puede tributar en ambas Administraciones, estatal y foral, en función del punto de conexión que se utilice en el ámbito de la obligación principal o de las retenciones. Como veremos seguidamente, un trabajador asalariado residente habitual en Logroño adscrito a un centro de trabajo en San Sebastián en el que lleva a cabo su trabajo, será contribuyente de la Administración estatal (que aplicará además la normativa propia de la CA de La Rioja en materia de IRPF) y, sin embargo, en materia de retenciones por rendimientos del trabajo, la normativa aplicable y la competencia para su exacción corresponderá a la Diputación Foral de Guipuzkoa[11]. Todo ello con independencia de que el contribuyente cuando presente su autoliquidación por el IRPF en la AEAT incluya el importe total de sus retenciones y de que, en caso de que su cuota diferencial resultase negativa, sea la Hacienda estatal la proceda a la devolución correspondiente [12].

El artículo 12 del Concierto Económico expresamente establece en relación con la eficacia de los pagos a cuenta que «a efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en

---

[10] Las CCAA de régimen común no tienen competencias normativas para la regulación de los pagos a cuenta (art. 46.2.d) Ley 22/2009), por eso no regulan puntos de conexión específicos en materia de retenciones a cuenta.

[11] Explícitamente se refiere a ello SARALEGUI MORALES, E. (2016, cit., pág. 114).

[12] Así se indica claramente en la Consulta DGT V1564-05, de 22 de julio 2005, para el caso de un contribuyente que realiza trabajos en el País Vasco y en Territorio común, por el que se ingresan las correspondientes retenciones en ambas Administraciones en función del lugar en el que se prestan dichos trabajos, y que residiendo en Álava se verá obligado a presentar su autoliquidación del IRPF ante al DFA consignando el importe total de todas las retenciones que le hayan sido practicadas.

ISBN: 978-84-7777-577-5

uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado». Al respecto será necesario que según establece el artículo 4 del Concierto Económico, se desarrollen los mecanismos que se prevén para hacer efectivo el principio de colaboración entre el Estado y los Territorios Históricos, y que en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se faciliten mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción[13].

Esto no es una cuestión baladí pues, el impacto recaudatorio que las retenciones por rendimientos del trabajo personal suponen para la Hacienda competente estatal o foral, es sumamente relevante al tratarse de una figura indispensable en la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El resultado de la reforma, creemos que puede ser ciertamente positivo para la Hacienda foral pues, se han ampliado los criterios que permiten la recaudación e ingreso de un mayor importe de cantidades retenidas por determinados trabajos realizados en circunstancias que, hasta ahora, no estaban lo suficientemente claras y en los que, en caso de conflicto, la balanza se inclinaba normalmente del lado de la Hacienda estatal. Si además tenemos en cuenta que, en el IRPF son las rentas del trabajo las que suponen la mayor parte del importe de la recaudación, la transcendencia de estas modificaciones a la larga será aún mayor y se podrá ir comprobando cuando se comparen los datos correspondientes a la recaudación por este Impuesto en los años venideros[14].

2. NUEVA REDACCIÓN DEL ART. 7 DEL CONCIERTO ECONÓMICO TRAS LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY 10/2017: ¿PROBLEMAS RESUELTOS?

Sentadas las premisas anteriores procedemos a comentar con detenimiento los puntos de conexión establecidos en la nueva redacción dada al *artículo 7* del Concierto Económico por la Ley 10/2017, con las consecuencias que de ello se derivan en

---

[13] Expresamente se indica en el art. 4. Tres Concierto Económico: *«En particular, ambas Administraciones: a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal. b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades»*.

[14] Puede consultarse la página del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco en la que se facilita la recaudación de los tributos concertados, y en la que se aprecia un incremento de lo recaudado por retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo personal en el ejercicio 2018 (http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/7119/es_2335/adjuntos/2018-10.pdf) (última consulta: diciembre 2018).

cuanto a la aplicación de la normativa en materia de retenciones establecida por la Hacienda foral competente (cálculo, modelos aplicables…).

Lo primero será indicar que no nos encontramos ante un artículo de nueva redacción respecto del anteriormente vigente, se parte de la misma regla general para después incorporar algunos criterios —intentando aclarar y cubrir ciertas lagunas existentes— que, como hemos indicado anteriormente, van a permitir que las Diputaciones vascas obtengan mayores recursos por esta vía. En efecto, las dos principales modificaciones que introduce son: la generalización, en supuestos que venían siendo especialmente conflictivos con la normativa anterior, de la aplicación del punto de conexión que determina la exacción de las retenciones a favor del territorio en que se ubique el centro de trabajo a que se encuentre adscrito el trabajador de manera expresa, y la actualización de los entes que componen la Administración institucional del Estado al objeto de no aplicar la excepción al punto de conexión general en los casos de rendimientos de trabajo satisfechos por la Administración del Estado.

La nueva redacción del artículo 7 del Concierto Económico —indicamos en cursiva los apartados en los que se han introducido modificaciones en la reforma de la Ley 10/2017— es la siguiente:

> «Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:
>
> a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.
> *En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*
> *Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.*
> b) Los procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria, así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-577-5

c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante, lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Dos. No obstante, lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco».

2.1. Regla general: «las retenciones e ingresos a cuenta corresponden a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando proceden de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco»

Lo primero que se infiere del artículo 7.uno a) del Concierto Económico es la existencia de una regla general, según la cual las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando proceden de trabajos o servicios cuyo *lugar de realización sea el País Vasco.* En esos casos, por lo tanto, será la Diputación Foral correspondiente a dicho territorio la encargada de la exacción y subsiguiente ingreso de las retenciones que deriven de los citados trabajos o servicios.

En este sentido se han pronunciado en diversas Consultas Vinculantes, tanto la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico (art. 64 del

Concierto Económico, en adelante CCEN) como la DGT, al indicar que, según prevé la aplicación de la regla general contenida en el art. 7 del Concierto Económico, cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio, dejando totalmente claro que la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al *territorio (común o foral) donde se preste el trabajo*[15], sin necesidad de que la empresa cuente con centro en territorio vasco.

Tal es así que, como ha señalado la DGT, desde el momento en el que un contribuyente comienza a trabajar en un centro situado en territorio fuera del País Vasco es la Administración Tributaria del territorio común la competente para recaudar las retenciones del trabajo personal[16] y que incluso, aunque los trabajadores estuviesen adscritos a centros de trabajo situados en el País Vasco, si el lugar de trabajo efectivo es fuera del País Vasco, en aquel caso era la zona de Madrid, la Administración competente para la exacción de las retenciones correspondientes a los trabajos realizados será la Administración del Estado[17].

Como hemos dicho anteriormente, este punto de conexión es independiente de que el contribuyente resida o no en el País Vasco, del tipo de trabajo de que se trate (al menos a priori no se indica si es sólo para trabajos realizados en el sector privado o también en el sector público), y de cuál sea la residencia del pagador del rendimiento (que deberá ingresar correctamente el importe de las retenciones en la Administración competente). A tratarse de una regla general es aplicable siempre que no haya una norma específica que establezca otro punto de conexión.

Esta regla general no ha cambiado en la reforma de 2017, y realmente no debiera plantear problemas de aplicación, pues es lo suficientemente clara al efecto: si el trabajo o el servicio se realiza en el País Vasco (acreditado por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho: espacio efectivo en el que se realiza el trabajo, horarios, plan de trabajo, puesto o tarea desempeñada…), y no se establece específicamente una excepción al respecto, la normativa aplicable y la recaudación del importe de la retención corresponderá a la Diputación Foral del territorio en el que se haya realizado o prestado el servicio en cuestión.

A partir de aquí, ¿qué nos encontramos? Por un lado, con una serie de supuestos que intentan precisar esa regla general pero lo que hacen es introducir un nuevo punto de conexión que determina que, la norma extienda su ámbito de aplicación a determinados casos que quedarían al margen de su aplicación o plantearían importantes dudas de

[15] *Vid.* Consultas Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa n.º 353/2016, de 12 de enero de 2017, y n.º 297/2010, de 2 de febrero de 2012.

[16] *Vid.* Consulta General DGT 0533-04, de 5 de marzo de 2004.

[17] *Vid.* Consulta DGT V0741-09 de 8 de abril de 2009, donde se indica de forma clara que, si el trabajo no se presta en el País Vasco, es la Hacienda estatal la competente para la exacción de las correspondientes retenciones por rendimientos del Trabajo personal.

ISBN: 978-84-7777-577-5

no existir esta segunda regla que va a determinar que sea la *ubicación del centro de adscripción del trabajador* el punto de conexión que se aplique en determinados supuestos que han venido generando conflictos con la anterior normativa. En este sentido hemos de indicar que las modificaciones introducidas por la Ley 10/2017 precisan mejor los supuestos a los que se aplica esta nueva regla o punto de conexión, lo cual vendrá a solucionar anteriores situaciones conflictivas, y además, introduce nuevos supuestos a los que resultará de aplicación la citada regla, incrementando como hemos señalado, la recaudación que por este concepto irá a parar a las respectivas Haciendas Forales.

Por otra parte, nos encontraremos con una excepción a la regla general, que se contiene en el apartado dos del art. 7 del Concierto Económico, aplicable a las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado, cuya exacción corresponderá a la Hacienda estatal.

2.2. Precisiones a la regla general: «ubicación centro de trabajo de adscripción del trabajador»

2.2.1. Trabajos realizados en territorio común y vasco

El párrafo segundo del art. 7.uno a) del Concierto Económico se refiere a un supuesto muy frecuente en una sociedad como la actual con una gran movilidad laboral, que determina que la realización del mismo trabajo o la prestación del mismo servicio no se lleve a cabo en un único espacio físico durante todo el tiempo que el trabajador tiene una vida laboral activa. De ello es consciente el legislador que, desde la primera redacción del artículo 7 del Concierto Económico, se refiere expresamente al supuesto en el que de forma simultánea «los trabajos o los servicios se prestan en territorio común y vasco», precisando cuál será en este caso el punto de conexión aplicable, en caso de que no pueda aplicarse efectivamente la regla general, sin tener en cuenta la residencia del trabajador o del pagador de las citadas rentas. Entiéndase que si el trabajador realiza trabajos diferentes, unos en territorio vasco y otros en territorio común, esta regla que ahora comentamos no resulta de aplicación, sino que habrá que atender a la regla general, que determinará que por los trabajos prestados en el País Vasco, sea la Diputación Foral competente por razón del territorio la que se encargue de su exacción, y por los que se presten en territorio común, sea la AEAT la que procede a ella.

Realizada esta apreciación, hemos de señalar que en este apartado el cambio introducido, a nuestro juicio, es ciertamente relevante al comparar la redacción actual con la redacción inicial del art. 7 del Concierto Económico del año 2002, porque en aquella primitiva redacción se establecía que: «en el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, *se presumirá, salvo prueba en contrario*, que

los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador». Es decir, en la medida en que la realización del mismo trabajo no siempre se lleva a cabo dentro del País Vasco pues también se realiza en territorio común, se dificulta considerablemente la determinación del lugar exacto en el que se realiza el trabajo, estableciéndose originariamente una presunción *iuris tantum* de que si en el País Vasco se ubicaba el centro de trabajo al que estuviese adscrito el trabajador, la Hacienda foral iba a ser la competente para la exacción de las retenciones correspondientes a dicho trabajador.

En varias Consultas la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Vasco se ha ocupado de precisar algunas cuestiones en relación con la aplicación de la regla del art. 7 uno a) del Concierto Económico, poniendo de manifiesto que en muchos casos —debido a la existencia de la presunción— el problema se trasladaba a la necesidad de acreditar la adscripción del trabajador a un centro de trabajo concreto (por ejemplo, atendiendo a criterios de dependencia orgánica), y a que éste tuviese la condición de ser un centro de trabajo real, no considerándose un almacén, como centro de trabajo, considerando que solo existe un centro de trabajo en sentido estricto, que es la sede, oficina y almacén de la empresa, que si está situada en el territorio foral sería a ese centro al que se hallarían adscritos todos los trabajadores de la empresa, aunque sólo se acercaran a él para cuestiones de formalización de contrato o de formación[18].

La casuística estaba servida, como claramente se pone de manifiesto en la Consulta CCEN n.º 355/2016, de 1 de marzo de 2017, en la que se distinguen tres supuestos ante la cuestión planteada por una empresa de trabajo temporal (ETT) con domicilio social en Cantabria que, sin tener centro de trabajo en el País Vasco, cede personal a empresas radicadas en el País Vasco, planteándose distintas situaciones en función del tipo y lugar de trabajo prestado por dichos trabajadores cedidos, de manera que si:

a) «prestan sus servicios en los centros de las empresas usuarias, ubicados bien en Guipúzcoa, bien en Vizcaya: aplicación de la regla general establecida en el citado artículo 7. Uno a) del Concierto según la cual la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio de acuerdo con normativa foral que resulte de aplicación, ya que los servicios se prestan en territorio vasco».
b) los trabajadores cedidos son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco: aplicación de la regla general establecida en el citado artículo 7. Uno a) del Concierto, que determina que será la Diputación

[18] *Vid.* Consulta CCEN n.º 309/2012, de 21 de marzo de 2012, en relación con la aplicación de la regla del art. 7 uno, a) segundo párrafo para los casos en los que no sea posible determinar el territorio en el que presta sus servicios un empleado, en los que se presume, salvo prueba en contrario, que su trabajo se desarrolla en el lugar donde se encuentre ubicado el centro de trabajo al que se encuentre adscrito.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Foral competente por razón del territorio de acuerdo con la normativa foral que resulte de aplicación.

c) los agentes comerciales prestan servicios en todo el territorio nacional: será aplicable la presunción establecida en el artículo 7.Uno a), de manera que, salvo prueba en contrario, se entenderá que los servicios se han prestado en territorio vasco por ser éste el territorio *donde se ubican los centros de trabajo de adscripción de los trabajadores»*(la cursiva es nuestra)

También en la Consulta n.º 339/2015, de 11/07/2016, acordada por la CCEN se vuelve a aplicar la presunción para el supuesto de una empresa, que dejará de tener el centro de trabajo en Bilbao, y pasará sólo a tener un centro ubicado en Barcelona. En este caso, se aplicará la regla del art. 7 uno a), por la cual será competente la Administración del territorio común en la medida que los trabajadores pasen a estar adscritos al centro de Barcelona, aunque realicen trabajos en el País Vasco[19].

Como tratamos de poner de relieve, al recogerse en la redacción original del art. 7 CE una presunción *iuris tantum*, que podía destruirse si se demostraba a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho, que el centro al que estaba adscrito el trabajador no estaba ubicado en dicho territorio foral, la aplicación del punto de conexión correcto no resultaba nada fácil, generando un alto grado de conflictividad entre las Administraciones implicadas en ello, ya que ambas trataban de asumir para sí las competencias en materia de recaudación e ingreso de las retenciones. Es por ello, que algunos de estos conflictos han tenido que resolverse a través de resoluciones de la Junta Arbitral que en la mayoría de las ocasiones no discutían el punto de conexión, que estaba claro, sino el medio de prueba aportado para hacerlo efectivo, decantándose por atender al *lugar exacto recogido en el contrato de trabajo como centro de adscripción del trabajador*[20].

Es el caso de la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 23/2011, de 4 de noviembre de 2011 que resuelve un conflicto planteado por la DFG, contra la Administración Tributaria del Estado, sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la recaudación de las retenciones por rendimientos del trabajo personal practicadas por un obligado tributario (retenedor) a cuenta del IRPF de dos trabajadoras que realizaban trabajos dentro y fuera del País Vasco. Volvemos a encontrarnos con la aplicación del segundo párrafo del art. 7 uno letra a) del Concierto Económico, es decir, traba-

---

[19] En un mismo sentido Consultas CCEN n.º 283/2008, de 18 de diciembre de 2008; n.º 271/2009, de 29 de julio 2009; n.º 226/2003, de 20 de febrero 2003. También la DGT en contestación a Consulta Vinculante 3242-16, de 11 de julio de 2016, reproduce este mismo criterio interpretativo de la regla del art. 7 uno a) del Concierto Económico.

[20] Así podemos citar la Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico 03/2011 y 04/2011, ambas de 21 de febrero de 2011, que dirimen el conflicto planteado entre la Diputación Foral de Gipuzkoa (en adelante DFG) y la AEAT, en relación con la competencia para la recaudación y cobro de las retenciones por rendimientos de trabajo personal, en el caso de unos trabajadores adscritos a unos centros de trabajo ubicados en el Territorio histórico de Gipuzkoa, en el que queda probado la adscripción de los mismos al territorio situado en el País Vasco.

jadores que prestan sus servicios en el País Vasco y territorio común, llegando a la conclusión por la Resolución de Junta Arbitral, ratificada por la STS de 25 de septiembre de 2013 (rec. 34/2012), de que dado que en el citado artículo lo que se establece es una presunción *iuris tantum*, que requiere de las pruebas correspondientes que acrediten que el centro de trabajo al que está adscrito el trabajador está ubicado en el País Vasco, han faltado las citadas pruebas que debería haberse ocupado de aportar la Hacienda foral, pues en el contrato de trabajo de las trabajadoras se hace constar expresamente que el lugar de prestación de los servicios de las trabajadoras es el centro de trabajo ubicado en Barcelona, de manera que pese a que se aportan escritos que demuestran una cierta adscripción al centro ubicado en Gipuzkoa, la referencia expresa en el contrato de su adscripción a Barcelona hace que decaiga cualquier intento por hacer que la competencia en materia de retenciones a cuenta sea de la Hacienda foral.

De forma clara y contundente el Tribunal Supremo en la sentencia 25 septiembre de 2013 (FD 7) concluye que, aunque coexistan centros de trabajos en diferentes ubicaciones, y ello permita que los trabajadores puedan prestar servicios también en el centro ubicado en Gipuzkoa, o en otros centros situados en el territorio común, *«la preferencia del de Barcelona para decidir la cuestión no puede ser puesta en duda. En primer lugar, porque así consta en el contrato de trabajo, por lo que su eventual inexactitud se debió hacer constar mediante la rectificación pertinente del contrato de trabajo. En segundo lugar, la concurrencia del centro de trabajo en San Sebastián no puede prevalecer sobre la designación hecha en el contrato de trabajo pues es reconocida que la prestación de trabajos no solo se lleva a cabo en San Sebastián, sino también en otros lugares. Es precisamente, esta prestación de servicios en distintos lugares, lo que obliga a considerar el punto de conexión «centro de trabajo al que está adscrito el trabajador» previsto en el artículo séptimo apartado Uno párrafo a) del Convenio, Por último, la irrelevancia del domicilio de los trabajadores es evidente pues lo decisivo no es el domicilio de estos, como hemos razonado, sino el centro de trabajo al que se encuentran adscritos».* Como queda patente, la importancia de que en el contrato de trabajo se especifique de forma clara la adscripción a un centro de trabajo concreto es prueba suficiente para considerar competente en materia de retenciones a la Hacienda foral o estatal.

¿Qué novedades se han introducido en este artículo en la Ley 10/2017? ¿Servirán para solucionar este tipo de conflictos generados con la anterior regulación? Lo primero a indicar es el cambio importante introducido en la redacción del mismo, porque aunque se sigue haciendo referencia a trabajos o servicios realizados en territorio común y vasco, ahora se introduce una referencia también a los casos en los que no se pueda determinar el lugar en el que se realicen estos, eliminándose la presunción (es decir, la necesidad de probar el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo realizado), y estableciendo como punto de conexión, el territorio en el que está ubicado el centro de trabajo en el que se encuentra adscrito la persona trabajadora.

La redacción actual del segundo párrafo del art. 7 uno a) del Concierto Económico, como ya hemos indicado anteriormente, queda de la siguiente manera: *«En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se*

ISBN: 978-84-7777-577-5

pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora».

¿Qué consecuencias se derivan de esta redacción? Entendemos que supone una clara ruptura respecto de la redacción anterior, ya que en los casos indicados no es necesario probar cuál es el lugar efectivo en el que se hayan realizado los trabajos o servicios, bastará *acreditar que el centro al que está adscrito el trabajador se sitúa dentro o fuera del País Vasco*, por lo que el elemento fundamental que deberá tenerse en cuenta será el *contrato de trabajo y los datos contenidos al efecto en él*, en relación con la adscripción del trabajador a un centro de trabajo concreto con una localización expresa en el País Vasco o fuera de él. De manera que el centro pagador de la renta en los casos en los que el trabajador está adscrito a un centro ubicado en el País Vasco, tendrá que realizar el ingreso de las retenciones en la Diputación Foral competente aplicando la normativa aprobada por la Norma Foral correspondiente, independientemente de que posteriormente el pago de la obligación principal se realice en la Administración que corresponda en función de la residencia del contribuyente, ya que —como hemos analizado— no siempre el lugar de trabajo coincide con la residencia del contribuyente.

La desaparición de la presunción en la nueva redacción del párrafo segundo del artículo 7 uno a) del Concierto Económico, determinará que el elemento fundamental a controlar a partir de ahora para evitar posibles fraudes sea el contrato de trabajo en sí, que deberá especificar la adscripción a un centro preferente ubicado en el País Vasco o fuera de dicho territorio, sin tener en cuenta otros elementos, siempre y cuando se realicen trabajos de forma simultánea dentro y fuera del País Vasco. En caso de que un trabajador estuviese adscrito a dos centros de trabajo de forma temporal, entendemos que habría que atender al contrato de trabajo y en función de lo allí establecido, sería competente para la exacción de las retenciones la Administración correspondiente al período en el que el trabajador estuviese adscrito al centro ubicado en su territorio o de forma proporcional en función de las operaciones realizadas en cada territorio (algo similar a lo que ocurre en el apartado c) del art. 7. Uno del Concierto Económico). Si bien es cierto, que no se establece nada expresamente al respecto.

2.2.2. Teletrabajo, trabajos o servicios prestados en el extranjero, aguas internacionales o en el mar territorial competencia Hacienda Foral

La Ley 10/2017, ha añadido un tercer párrafo al art. 7 uno a) del Concierto Económico, recogiendo una serie de supuestos que hasta ahora no se mencionaban y, por tanto, quedaban bajo la competencia de la Hacienda estatal, salvo que pudiera resultarles de aplicación la antigua presunción del párrafo segundo del art. 7 uno a) del Concierto Económico redacción 2002.

Como muestra de esta dificultad podemos citar la reciente Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, 6/2018, de 28 de junio de 2018, que resuelve el conflicto planteado entre la Administración estatal y la DFB, en relación con la competen-

cia en materia de retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo de una empresa con domicilio social en el País Vasco y dedicada a la realización de estudios y explotaciones submarinas con trabajos de buceo, instalaciones y reparaciones de equipos en el mar, cuyos trabajadores prestan servicios a bordo de un buque, con puerto base en Murcia. Aunque desde las instituciones del Concierto, se pretendía hacer valer el criterio de la «ubicación del centro de adscripción de los trabajadores», que suponía que la Administración competente fuese la DFB, desde la Administración del Estado (concretamente la Dirección General de Coordinación Financiera con las CCAA y con las EELL) se indicaba que «dado que tanto el Concierto Económico como el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra son normas en las que se determinan expresamente las competencias de los territorios forales, y por lo tanto, *todo aquello que no figure de manera explícita en el Concierto o Convenio es competencia estatal».*

El problema resultaba ciertamente complejo, pues se distinguía entre aquellos trabajadores que prestaban exclusivamente sus trabajos en el mar, entendiéndose por parte de la Administración del Estado que ni el mar territorial ni las aguas internacionales forman parte de los territorios históricos, por lo que las retenciones siempre eran competencia de la Administración del Estado. Y aquellos otros trabajadores que prestaban sus trabajos en el mar y en tierra firme, en cuyo caso sí podía resultar de aplicación la regla de la «ubicación del centro de adscripción de trabajador», considerando el buque como centro de trabajo y ubicar éste en su puerto base.

En la citada Resolución de la Junta Arbitral se hace referencia a la STS número 6730/1998, de 14 de noviembre 1998, que abordó la concreta cuestión de qué Administración —la estatal o la foral de Bizkaia— resultaba competente para exaccionar las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores miembros de las tripulaciones de buques que realizaban travesías internacionales, empleados de una compañía naviera domiciliada en Bizkaia. En aquel momento la redacción vigente del Concierto era la de 1981, con puntos de conexión distintos a los de la regulación objeto del conflicto planteado. Pero a efectos de interpretación, el TS (FD 3.º) llegó a la conclusión de que la competencia aplicando dichos criterios que no se referían expresamente a este supuesto concreto ni en favor del Estado ni de la Hacienda foral, pero que tomaban en consideración la residencia habitual del trabajador como regla general, y el domicilio fiscal del retenedor siendo estos el País Vasco, era de la Hacienda foral.

Ahora bien, en la redacción vigente cuando se plantea el conflicto (dada por la Ley de 2002), la regla general de atribución de las competencias en materia de retenciones no incluye referencia a la residencia del País Vasco, y aunque en materia de aguas internacionales existe un vacío legislativo, la Junta Arbitral entiende que «al igual que el Tribunal Supremo resolvió entonces la cuestión acudiendo a las reglas generales del Concierto Económico sobre atribución de competencias exaccionadoras del IRPF y de sus retenciones a cuenta, inclinándose conforme a la normativa entonces vigente, por la del domicilio del retenedor, dicho vacío puede resolverse ahora recurriendo a dichas reglas generales, que en la redacción del Concierto vigente al tiempo de plantearse este conflicto dan una especial relevancia al lugar de prestación de los servicios y al

ISBN: 978-84-7777-577-5

de ubicación del centro de trabajo». Por ello, y al tratarse de un trabajo prestado en un buque, que a efectos de la legislación laboral española se considera centro de trabajo y se atribuye una ubicación en tierra, que en este caso será el puerto base localizado en Murcia, resultará de aplicación la regla general del entonces vigente artículo 7 del Concierto Económico, por la que las retenciones se considerarán de competencia de la Administración del Estado pues la que corresponde a la ubicación del centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador, que salvo prueba en contrario, será el buque «ya que al desarrollarse la función a bordo del mismo no es razonablemente concebible que el trabajo, se preste en lugar distinto de dicho centro».

Tras la reciente modificación del artículo 7 uno a) del Concierto Económico, expresamente se incluye en un tercer párrafo la referencia a casos, como el anteriormente mencionado, que se producen con bastante frecuencia en el territorio vasco por las especiales características que estos sectores de la economía tienen en aquellas tierras y que van a resolver las dudas que se generaban ante la situación de vacío legislativo existente anteriormente. El nuevo apartado queda redactado de la siguiente manera: «*asimismo en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora*».

Al establecerse como punto de conexión *la ubicación del centro de trabajo* de la persona trabajadora, ello determinará que la Administración competente sea la Diputación Foral correspondiente si dicha ubicación se localiza en el País Vasco, independientemente de que el trabajo se realice fuera del territorio foral por sus especiales características y de cuál sea el domicilio o residencia habitual del propio trabajador o del pagador de la renta. El elemento fundamental es el contrato de trabajo y las especificaciones que se realicen en el mismo. Creemos que la adopción de este nuevo criterio puede suponer un incremento del ingreso de cantidades por retenciones en este tipo de trabajos, pues puede afectar a un buen número de trabajadores del mar y de empleados de empresas vascas que de forma efectiva realizan sus trabajos fuera del territorio vasco pero que, al estar adscritos a centros de trabajo ubicados en el País Vasco, ahora serán competencia de la Hacienda Foral.

2.3. Reglas especiales

2.3.1. Pensiones y haberes pasivos: «residencia habitual del perceptor»

Es el apartado uno b) del art. 7 del Concierto Económico el que establece que en el caso de las retenciones por rendimientos *«procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, fondos de promoción de empleo, planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades»*, corresponderán a la

Diputación Foral correspondiente «*cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco».*

En ese caso, se mantiene la redacción inicial del apartado, ya que la Ley 10/2017 no ha introducido ningún cambio, de manera que el punto de conexión coincide con el establecido para la sujeción al impuesto del propio contribuyente, (residencia habitual en el País Vasco) con lo que el importe de la cuota y el de las retenciones corresponderán en estos casos a la misma Administración.

En este sentido y aplicando la regla especial contenida en el art. 7 uno b) del Concierto Económico, se ha pronunciado en varias ocasiones la CCEN, por ejemplo, en casos de funcionarios jubilados por incapacidad permanente total con residencia en el Territorio Histórico de Vizcaya[21], o en el caso de pensiones abonadas por la Mutualidad Notarial, declarando competente la Diputación Foral del territorio en el que los perceptores de las rentas tengan su residencia habitual[22].

De igual manera se pronuncia la DGT, en relación con cantidades percibidas por un contribuyente con residencia en el País Vasco procedentes del rescate de la totalidad de derechos de Entidades de previsión social voluntaria, indicando que resulta de aplicación el artículo 7. Uno b) del Concierto Económico [23].

2.3.2. Administradores y miembros Consejo de Administración: «entidad pagadora domiciliada fiscalmente en el País Vasco»

Tampoco se incluyen modificaciones en la Ley 10/2017, para este supuesto regulado en el apartado c) del art. 7.uno del Concierto Económico, referido a las retenciones por *«las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos*», en cuyo caso, si la *entidad pagadora tiene su domicilio fiscal en el País Vasco*, será competente la Hacienda foral para exigir las retenciones derivadas de dichas rentas.

Continúa el citado precepto estableciendo que *«tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Socieda-*

---

[21] *Vid.* Consulta CCEN n.º 242/2005, de 31 de marzo de 2005, en relación con funcionaria, residente en el Territorio Histórico de Vizcaya, transferida de la Administración Central al Gobierno Vasco, que ha sido declarada en situación de jubilación por incapacidad permanente total, considerando respecto a las retenciones que, en su caso, deban practicarse sobre las pensiones de régimen de clases pasivas sería de aplicación el artículo 7.Uno.b) del Concierto Económico, según el cual se exigen, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el preceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.

[22] *Vid.* Consulta CCEN n.º 236/2004, de 11 de mayo de 2004 en relación con las pensiones abonadas por la Mutualidad Notarial, declarando competente la Diputación Foral del territorio en el que estos tengan su residencia habitual.

[23] *Vid.* Consulta DGT V0890-05, de 18 de mayo 2005.

ISBN: 978-84-7777-577-5

des. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante, lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción».

En este caso, habrá que acudir al artículo 15 del Concierto Económico en el que se establece que la exacción del Impuesto sobre Sociedades corresponde de forma exclusiva a las Diputaciones Forales cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros (antes de la reforma el límite se establecía en 7 millones de euros). En el caso de que los sujetos pasivos realicen un volumen de operaciones en el ejercicio anterior que hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán (también antes la cifra era la de 7 millones de euros), cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, la exacción del IS corresponderá a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

2.4. Excepción de la regla general del lugar de realización del trabajo en el País Vasco

2.4.1. Retenciones de funcionarios y empleados de la Administración del Estado que prestan sus servicios en el País Vasco: «competencia de la Administración del Estado»

El apartado dos del art. 7 del Concierto Económico en su párrafo primero, desde la redacción inicial, viene estableciendo una excepción a la regla general, que se mantiene tras la reforma de 2017, según la cual *«corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado».* Es decir, con este artículo el Concierto Económico se aparta de la regla general del art. 7 uno a), según la cual el punto de conexión para la determinación de la Administración competente en materia de retenciones por trabajo es la realización del trabajo o prestación del servicio en el País Vasco, aplicable en tanto que no se establezca alguna regla especial, tanto para trabajos realizados en el sector privado como en el público[24].

[24] La Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, es más explícita y en su art. 10 en la redacción dada por la Ley 25/2003 de 15 de julio, indica expresamente que las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su

Con la excepción contenida en el párrafo primero del art. 7.dos del Concierto Económico, en el caso de rendimientos abonados por la Administración del Estado para trabajos realizados en el País Vasco, se establece un nuevo punto de conexión que determina de forma excepcional que la competencia para la exacción de las retenciones, en estos casos, corresponderá a la Administración del Estado. Por tanto, la regla general en el caso de retribuciones procedentes de la Administración por trabajos prestados en el País Vasco sólo será aplicable para la Administración foral y local y, como seguidamente veremos, para el caso de las retribuciones de organismos autónomos y de la Administración institucional del Estado que operan en el País Vasco[25].

La atribución de esta competencia a la Administración que satisface las retenciones encuentra su explicación en el propio funcionamiento de la retención, ya que es la propia entidad que satisface el pago de las rentas, la que detrae para sí el importe de la retención, a través del sistema de anotación en cuenta, evitando la complejidad que supondría que posteriormente tuviera que proceder a realizar el ingreso en la otra Administración. Con esta excepción, se produce una reserva general de competencia para la Administración General del Estado, que al tratarse de una excepción deberá ser interpretada en términos estrictos.

En este sentido se manifiesta el Tribunal Supremo en la ST de 17 de abril de 2018 (Rec. 389/2017) concretamente en el FD 4.º, al señalar expresamente que *«la atribución al Estado de la competencia que establece el artículo 7.2, párrafo primero, constituye una excepción a la regla general del art. 7.1, y, por ende, ha de ser objeto de una interpretación estricta*», en el sentido de que sólo es predicable de la Administración General del Estado, esgrimiendo una serie de razones que avalan tal consideración, que reproducimos literalmente pues nos servirán posteriormente para la interpretación que debamos dar al párrafo segundo del art. 7.2 del Concierto Económico:

> «a) La facultad y, a un tiempo, el deber de retener (art. 7) guardan relación de accesoriedad y subordinación con el deber de contribuir por el IRPF y con la potestad de exigirlo (art. 6), que es el ámbito objetivo que debe presidir toda exégesis del artículo 7.
>
> b) En tal medida, la asignación a la Administración del Estado de las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado, es una excepción a la regla general del artículo

propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan: *«b) Las retribuciones correspondientes a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa de la Comunidad Foral y de las entidades locales de Navarra y de sus organismos autónomos».*

[25] Así lo argumenta la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local en las alegaciones que se recogen en la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 15/2016, de 28 de julio de 2016 (FD 4), y en un mismo sentido en la Resolución de 24/2014 de 24 de julio de 2016.

ISBN: 978-84-7777-577-5

7.1, puesto que extrae o excluye del ámbito propio de éste situaciones o casos que en principio están incluidos en él —pues también proceden de trabajos o servicios que se prestan en el País Vasco; o de pensiones o haberes pasivos al funcionario perceptor con residencia habitual en el País Vasco.

c) El propio enunciado del párrafo primero del repetido artículo 7.2 refuerza esa idea, pues comienza con la adversativa «No obstante lo dispuesto en el apartado anterior», lo que significa, en un sentido puramente gramatical, que estamos ante una excepción a la regla general, pues como tal lo ordena la norma.

d) No se agotan en ello los argumentos de índole puramente literal o gramatical, que se atiene al sentido propio de las palabras. El párrafo que nos ocupa contiene dos veces el término Estado, uno para nombrar a la Administración competente —la Administración del Estado— y otro para definir el ámbito objetivo y subjetivo de la excepción, para ceñirlo a "...los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado". Ambas referencias lo son, según nuestro parecer, a una misma organización o Administración pública, la del Estado, pues se trata de expresiones sinónimas, la segunda de las cuales no menciona en su integridad la denominación completa para evitar su reiteración en el texto.

e) Junto a tal interpretación gramatical, convive en el mismo sentido otra de orden sistemático: las continuas referencias que en la LCE se efectúan al Estado se refieren, por lo general, a la Administración del Estado (esto es claro si se leen, al efecto, la Exposición de Motivos y los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley aprobatoria, por citar sólo los más caracterizados), de modo que, en la propia configuración de la Ley, ambos términos son utilizados de forma general y continua como equivalentes.

f) Si la voz Estado incluida en el inciso final del párrafo que ahora nos ocupa comprendiera, con el carácter general que predica para él el escrito de demanda, no sólo a la Administración General del Estado en un sentido estricto —como es el que deriva del artículo 1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (en siglas, LOFAGE), o del artículo 1.2, a) y b) de nuestra Ley jurisdiccional reguladora— sino, con un carácter más amplio, a la Administración así definida más los entes u organismos que constituyen la denominada Administración institucional, en tal caso carecería por completo de sentido y razón la cita nominal, como excepción de la excepción , de los Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales (en la redacción primitiva del artículo 7.2, párrafo segundo, LCE).

g) Tal desorden clasificatorio nos llevaría, en la tesis actora, a asimilar a la Administración del Estado —a los efectos del régimen de retenciones que examinamos— todos los organismos, entidades o formas de personi-

ficación que, a su vez, no fueran organismos autónomos o entidades públicas empresariales —o, para ser consecuentes con los argumentos de la demanda, los que no se denominasen como tales—.

h) En el uso de las reglas hermenéuticas comúnmente aceptables, el intérprete de la norma debe ser coherente, de suerte que no es dable predicar al unísono un concepto amplísimo de la noción de Estado (párrafo primero del artículo 7.2) y, al tiempo y sin razonar sobre los motivos de tal discordancia, promover que el ámbito objetivo de la excepción de la excepción (párrafo segundo) ha de ser riguroso y estricto, pues ninguna pauta o regla hermenéutica admisible permite tal interpretación».

Por todo ello, entendemos que esta excepción a la regla general que atiende al lugar de prestación del trabajo sólo resultará de aplicación para las retribuciones que correspondan a la Administración General del Estado en sentido estricto del término[26], sin extenderse como seguidamente veremos a la Administración institucional del Estado, cuestión que ha generado importantes conflictos interpretativos entre la Administración estatal y la Hacienda foral. A ellos nos vamos a referir en el siguiente apartado.

2.4.2. Excepción de la excepción: «aplicación regla general de lugar de prestación del trabajo o servicio» para las retenciones de empleados de Organismos autónomos y de la Administración institucional del Estado

Como acabamos de indicar este segundo párrafo del art. 7.2 del Concierto Económico ha sido uno de los que más discrepancias ha generado entre la Administración del Estado y la Hacienda foral pues, desde la redacción dada por la Ley 12/2002, de 23 de mayo[27] —que afortunadamente se ha visto modificada por la Ley 10/2017—, ha ve-

[26] *Vid.* Consulta CCEN n.º 316/2012, de 20 de noviembre de 2012, en relación con la Administración competente y normativa aplicable para la exigencia de retenciones a cuenta del IRPF de rendimientos del trabajo en el caso de trabajadores de organismos públicos de la Administración del Estado situados en la provincia de Bizkaia, considerando la aplicación del art. 7 Dos, párrafo primero del Concierto Económico, que supone que las retenciones practicadas por el Organismo público 1 al abonar los salarios a sus funcionarios deben calcularse aplicando la normativa estatal sobre retenciones (lo que incluye la modificación del Real Decreto Ley 20/2011), sin perjuicio de la posterior regularización en la declaración correspondiente del IRPF que los interesados presenten a la Diputación Foral en cuyo territorio tengan su residencia habitual. Esto significa que las mayores retenciones que se les practiquen debido a lo anterior darán lugar a un menor ingreso (menor cuota diferencial positiva) o a una mayor devolución (mayor cuota diferencial negativa) en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF. Véase también Consulta CCEN n.º. 214/2001, de 5 de abril de 2001, en relación con funcionarios de la Administración del Estado (referida a la redacción del Concierto de 1981)

[27] En la redacción original del Concierto Vasco, Ley 12/1981, de 13 de mayo, no se recogía esta excepción ya que el artículo 10.uno segunda, reservaba para la Administración del Estado retenciones *«relativas a las retribuciones que, con el carácter de activas o pasivas, perciban los funcionarios y empleados*

ISBN: 978-84-7777-577-5

nido planteando dudas en relación a qué tipo de entes de la Administración institucional del Estado se entienden incluidos en la citada norma y les resulta de aplicación la regla general por la cual la competencia de la exacción de las retenciones es del ente pagador en función del lugar en el que se presta el servicio, rompiendo la excepción que solo resulta aplicable en el caso de la Administración del Estado en sentido estricto y volviendo a la regla general contenida en el art. 7 uno a) del Concierto Económico. En nuestra opinión, la modificación del citado artículo era necesaria y ha venido a poner orden en una materia que ha evolucionado en la normativa administrativa de forma más rápida que en las normas tributarias, generando disfunciones que necesitaban ser solucionadas.

El problema no es en sí la aplicación de la regla general, sino la delimitación de los «entes pagadores» incluidos en el concepto complejo y difuso de Administración institucional del Estado que puedas verse afectados por dicha norma. Los conflictos surgen porque la Hacienda foral trataba de incluir en ese concepto de Administración institucional al mayor número de entes —independientemente de la forma o denominación con la que aparezcan en su normativa reguladora— para poder recaudar más ingresos por estas retenciones; y por su parte, la Administración estatal —al amparo de las sucesivas modificaciones de la normativa— trataba de reducir al máximo el concepto de Administración institucional del Estado, para integrar algunas entidades en el ámbito de la Administración estatal y así ser competente de la exacción de las retenciones derivadas de las retribuciones abonadas por ésta última. Creemos que con la nueva redacción del párrafo segundo del art. 7.dos del Concierto Económico se han clarificado muchos conceptos que a priori resultaban controvertidos.

a) *Situaciones conflictivas generadas al amparo del artículo 7.dos. segundo párrafo del Concierto Económico, en la redacción original de la Ley 12/2002, de 23 de mayo*

Para comprender el alcance de las situaciones conflictivas que se han producido hay que partir de la redacción inicial del art. 7 Dos, segundo párrafo del Concierto Económico que exceptuaba de la aplicación de la excepción que afecta a la Administración del Estado[28] solo a los *«funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales».* Teniendo en cuenta que en aquella fecha estaba vigente la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Ordenación y Funcionamiento de la Administración

del Estado en el País Vasco y los funcionarios y los empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, de Organismos estatales y Entidades estatales autónomas».

[28] Algunos autores indican que estamos en presencia de «una excepción de la excepción», *Vid.* ALONSO ARCE, I., «Las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de los empleados de la Administración institucional del Estado», *Forum fiscal*, núm. 230, abril 2017, págs. 1-3; y ARMENTIA BASTERRRA, J., «Comentario a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por el Acuerdo de las Comisión Mixta de 19 de julio de 2017», *Forum Fiscal,* núm. 235, octubre 2017, págs. 1-19, en especial pág. 2.

General del Estado (LOFAGE), y que ésta al referirse a los organismos públicos sólo mencionaba en su art. 43.1, a los «organismos autónomos y a las entidades públicas empresariales»[29], se planteaba la duda de si, ante la aparición de nuevas entidades al margen de esas figuras iniciales tras cambios normativos en la regulación estatal, la norma referida era aplicable sólo a estas entidades expresamente mencionadas en el art. 7.dos segundo párrafo del Concierto Vasco, o si en realidad, se había aludido a estos dos organismos públicos identificando con ellos al conjunto de la Administración institucional del Estado

La primera de la Resoluciones de la Junta Arbitral que aborda una cuestión en relación con el citado art. 7 dos, párrafo segundo del Concierto Económico, es la Resolución 15/2016, de 28 de julio de 2016. En ella se resolvía un conflicto arbitral que traía su causa en la consulta tributaria formulada por la entidad «*Trabajo penitenciario y formación para el empleo*» en relación con las retenciones practicadas por el centro de trabajo situado en Bizkaia. Dicha entidad inicialmente se configuraba como organismo autónomo, por lo que entraba de lleno en la aplicación del artículo en cuestión, correspondiendo las retenciones a la Hacienda Foral de Bizkaia. Ahora bien, el problema se plantea cuando a partir de enero de 2014, dicho organismo como consecuencia de las modificaciones habidas en las normas de autoorganización de la Administración General del Estado[30], se transforma en una *«entidad estatal de derecho público»* de las previstas en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre General Presupuestaria en el art. 2, apartado 1, letra g), distintas a los «organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado» y de las «entidades públicas empresariales dependientes de la Administración General del Estado».

Ahora bien, como se indica en la Resolución de la Junta Arbitral, en su origen cuando se aprobó la modificación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, estaba vigente la LOFAGE, razón por la que se recoge la expresión allí contenida para hacer referencia a la «Administración institucional del Estado» mencionando expresamente en el artículo 43 LOFAGE a los «organismos autónomos y a las entidades públicas empresariales», que eran las entidades que se preveían en dicha legislación independientemente de que en normas

[29] Así es interpretado por varias consultas acordadas por la CCEN, como la Consulta n.º 249/2006, de 11 de octubre de 2006, referida a las retenciones a los trabajadores de un organismo autónomo cuyo centro de trabajo se sitúa en Baracaldo, señalando como competente para la exacción de las retenciones a la Diputación Foral de Bizkaia. En un mismo sentido véase Consulta n.º 244/2005, de 5 de julio 2005, en este caso en relación con la DFA; consulta n.º 237/2004, de 12 de mayo de 2004 en relación con un centro penitenciario de Álava.

[30] *Vid.* Disposición adicional Octogésima séptima, de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. Como seguidamente veremos también la Ley 40/2015, de 1 de octubre del Régimen Jurídico del Sector Público, va a avanzar considerablemente en la estructura de la Administración institucional del Estado, realizando una nueva clasificación de los entes que la integran en el artículo 84.1.

ISBN: 978-84-7777-577-5

posteriores se empieza a hacer alusión a otro tipo de entes que forman parte también de la Administración Institucional del Estado.

Pero como acertadamente recoge la Junta Arbitral (FD 6), el hecho de que la Administración estatal decida de forma unilateral transformar un organismo autónomo (afectado por la excepción del art. 7 dos segundo párrafo del Concierto Económico) en una nueva categoría de entidad que no encaja en la figura de organismo autónomo ni entidad pública empresarial, ni agencia estatal[31], en el marco de un pacto como es el Concierto Económico, no puede dar lugar a que unilateralmente se determine el cambio de la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo, alterando el equilibrio derivado de los acuerdos existentes previamente[32]. Por ello, la Junta Arbitral realiza una interpretación atendiendo al contexto histórico en el que se redactó la norma y a su teleología y considera que es la Hacienda Foral Vasca la encargada de la exacción de las retenciones de la citada entidad por los trabajos realizados en el País Vasco, cuando era organismo autónomo, por supuesto y cuando después adopta la forma de «entidad estatal de derecho público»[33], sin perjuicio de indicar la necesidad de que se proceda de forma bilateral a adaptar expresamente el texto del CV a la nueva organización administrativa del Estado.

La segunda Resolución de la Junta Arbitral referida al párrafo segundo del art. 7dos del Concierto Económico, es la R-4/2017, de 6 de febrero, recientemente ratificada por la STS de 17 de abril de 2018 (rec.389/2017). En este caso el conflicto se planteaba en relación con la Mutualidad de Funcionarios Civiles del Estado (MUFACE), por parte de la Administración del Estado que consideraba, dado que MUFACE pertenece a la ca-

---

[31] En la Reforma del Concierto Económico operada por el anexo de la Ley 28/2007, de 25 de octubre se añade la Disposición transitoria décima para dar cabida a las «Agencias» estableciendo al respecto: «Cuando, conforme a la disposición adicional quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 7 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales». *Vid.* Consulta n.º 296/2010, de 1 de septiembre de 2010, acordada por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (art. 64 del Concierto Económico), que considera que dado que la consultante se creó en virtud de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de Agencias y no como resultado de la transformación prevista en la Disposición Adicional Quinta de la misma Ley, no resultan de aplicación las Disposiciones Transitorias Décima del Concierto y Duodécima del Convenio y, en consecuencia, la competencia exactora de las retenciones corresponde al Estado.

[32] Según establece la Disposición adicional segunda del Concierto Económico, en su apartado segundo*: «En el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento».*

[33] Véase la síntesis recogida por ALONSO ARCE, I., cit., 2017, pág. 2.

tegoría de organismo público distinto de los organismos autónomos y entidades públicas empresariales, que debía entenderse como parte de la Administración del Estado siendo competente la Hacienda estatal para la exacción de las retenciones por las retribuciones de su personal[34].

Frente a esa postura la Hacienda foral defiende su derecho a la exacción de las retenciones derivadas de los funcionarios adscritos a las oficinas de la MUTUA en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, y que prestan sus servicios en el País Vasco (es decir, aplicación de la regla general inicial del art. 7.1 a) del Concierto Económico: prestación del trabajo o servicio en el País Vasco), expresando que si bien es cierto que la Mutua no es exactamente ni un organismo autónomo ni una entidad pública empresarial, el hecho de que se le reconozca una naturaleza análoga a este tipo de organismos, impide su encaje en la idea de «Administración del Estado» a la que hace referencia la excepción del primer párrafo del art. 7 dos del Concierto Económico, resultando de aplicación el párrafo segundo del citado artículo que determina la competencia de la Hacienda foral.

La STS 17 de abril de 2018 (rec. 389/2017, FD 2.º) recoge los pormenores del conflicto y las alegaciones de las Administraciones concernidas por la competencia en disputa, reproduciendo los argumentos que aduce la DFB en defensa de su competencia en la exacción de las retenciones de los funcionarios de MUFACE que prestan servicios en el País Vasco, poniendo de relieve el carácter paccionado del Concierto Económico y la imposibilidad de vaciamiento unilateral por una de las dos partes, indicando al respecto:

> «aquello que tiene naturaleza análoga no puede ser tratado de manera diferente, salvo que así esté regulado de forma expresa o que exista un motivo sólido que lo justifique. Y así, si hablamos de entidades esencialmente análogas a los organismos autónomos, o a las entidades públicas empresariales (y no a la Administración General del Estado), el tratamiento que habrá que otorgar a unas y otros deberá ser el mismo».

[34] En la Resolución de la Junta Arbitral de Navarra, conflicto 14/2007, de 16 de diciembre de 2008, se planteaba el mismo conflicto en relación con las retenciones por el IRPF practicadas por MUFACE, aunque por aplicación del Convenio Económico entre el Estado y Navarra (aprobado por Ley 28/1990 en su redacción dada por la Ley 25/2003 de 15 de julio, art. 10), se alcanzaba una conclusión contraria a la que se va a adoptar en el País Vasco. Ello se debe a las diferencias existentes entre el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico con Navarra, en relación con la definición de los puntos de conexión, pues en el caso de Navarra, se dispone que las retenciones sobre rendimientos del trabajo de los funcionarios y del personal laboral, tanto de la Administración del Estado como de la Comunidad Foral, se exigen, conforme a su propia normativa, en función del sujeto (Estado o Comunidad foral) pagador de la retribución (art. 10.2 párrafo primero y art. 10.1. letra b), respectivamente). Y establece como excepción, únicamente para los organismos autónomos y entidades empresariales públicas del Estado, que sus retenciones se atribuyen a Navarra cuando así proceda por aplicación de los puntos de conexión previstos para cada tipo de retribución. El matiz es relevante en la medida en que la referida Resolución enfatizaba la regla general de atribución de competencia al pagador en el argumentarlo de su conclusión.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Por otra parte considera *«que esta interpretación queda confirmada por lo dispuesto en el párrafo segundo del repetido artículo 7.Dos del Concierto, que más que una excepción a la regla especial recoge una aclaración a la misma, cuando señala que se exceptúa de dicha regla especial a los funcionarios y empleados de organismos autónomos y de entidades públicas empresariales (como categorías entonces generales, omnicomprensivas de toda la Administración Institucional del Estado). Y que no tendría ningún sentido excepcionar de la citada regla especial a los funcionarios y empleados de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales, en la medida en que tienen personalidad, jurídica propia, diferente de la del Estado; y no hacer lo propio con los trabajadores de otras entidades públicas, también con personalidad jurídica propia, y con mayor grado de autonomía funcional y de gestión que aquéllos. De lo contrario, dice la DFB, se permitiría al Estado vaciar unilateralmente de contenido el segundo párrafo del artículo 7.Dos del Concierto, por el simple mecanismo de atribuir a las entidades una forma jurídica distinta de la de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales»*, lo que como hemos señalado anteriormente iría en contra del carácter paccionado del CV.

La Junta Arbitral había reiterado la doctrina emanada en la anterior Resolución 15/2016[35], considerando que el análisis de la MUTUA como posible ente al que se le aplica la excepción del segundo párrafo del art. 7 dos del Concierto Económico, ha de realizarse en base a la legislación vigente en el momento de la redacción del concierto, es decir, la LOFAGE y la clasificación contenida en ella, considerando que *«la correcta exégesis del apartado 2 del artículo 7 del Concierto exige atender al contexto histórico en el que se redactó y a su teleología, mientras no se proceda de forma bilateral a su expresa adaptación al nuevo texto legal. Adaptación que a juicio de esta Junta Arbitral resulta a todas luces necesaria para ajustar su redacción a la nueva normativa organizativa del Estado y evitar con ello la multiplicación de conflictos como el que es objeto de esta Resolución y el de similar naturaleza que dio lugar a la ya citada Resolución 15/2016, de 28 de julio, referente al Conflicto 24/2014 [...]»*[36]

Partiendo de estas consideraciones el TS (FD 5.º), realiza una interpretación restrictiva y rigurosa de la excepción contenida en el párrafo primero del art. 7.dos del Concierto Económico (anteriormente expuesta y recogida en el FD 4.º) y llega a la conclusión de que *«como MUFACE no es una entidad pública empresarial, debe considerarse, por aplicación directa de la LOFAGE, un organismo autónomo, sin perjuicio de la interpretación de las normas configuradoras de su estatuto, que le son propias y*

[35] Como indica ALONSO ARCE, I. (cit., 2017, pág. 3), en la Resolución 4/2017 se vuelven a recoger principios esenciales del régimen de Concierto Económico como «la imposibilidad de modificar unilateralmente los términos de la concertación, so pena de incurrir en un vicio de inconstitucionalidad por mermar la imagen recognoscible de la foral que conforma el denominado por el Tribunal constitucional como núcleo intangible de la foralidad, y determinan otra serie de razones hermenéuticas para interpretar las reglas generales y sus excepciones, así como los distintos criterios que deben utilizarse para una correcta interpretación de las normas».

[36] *Vid.* FD 9.º Resolución Junta Arbitral 4/2017, de 6 de febrero 2017.

directamente aplicables, incluyéndose en el ámbito del artículo 7.2, segundo párrafo, de la Ley del Concierto Económico».

En el FD 6.º el TS, analiza la naturaleza del MUFACE, en base a la normativa que regula la citada entidad, determinando su configuración no como un organismo autónomo sino como una *entidad gestora* cuyo régimen jurídico se asimila a las Entidades gestoras de la Seguridad social, que —según la disposición adicional sexta de la LOFAGE— *«deben ser consideradas como organismos autónomos, de suerte que la equiparación que intenta la demanda, lejos de excluir a MUFACE de los linderos del artículo 7.2, segundo párrafo, la incorpora plenamente a sus determinaciones».*

b) *Nueva redacción del segundo párrafo del art. 7 dos del Concierto Económico por la Ley 0/2017, de 28 de diciembre.*

Del comentario de las dos Resoluciones analizadas se pone de manifiesto la necesidad de la modificación y adaptación del art. 7 dos, segundo párrafo del Concierto Económico a la nueva regulación organizativa de la Administración Institucional del Estado, que respetando el carácter paccionado del CV requería de un acuerdo bilateral, que es lo que se ha hecho realidad con la aprobación de la Ley 10/2017.

En efecto, en ambas resoluciones se indicaba que dicha adaptación *«a juicio de esta Junta Arbitral resulta a todas luces necesaria para ajustar su redacción a la nueva normativa organizativa del Estado y evitar con ello la multiplicación de conflictos»* como los que se venían produciendo hasta entonces.

La nueva redacción del segundo párrafo del art. 7.dos del Concierto Económico objeto de los citados conflictos, actualiza y concreta el conjunto de entes que conforman la *Administración Institucional del Estado* dando cabida a algunas de las nuevas realidades que han ido surgiendo a raíz de las distintas modificaciones introducidas en la regulación de este sector administrativo de características tan peculiares[37], determinando que en los casos en que abonen retribuciones a trabajadores adscritos a ese tipo de entidades situadas en el País Vasco, no será de aplicación la excepción contenida en el párrafo primero del art. 7.dos con lo que resultará de aplicación la re-

[37] El Real Decreto 696/2013, de 20 de septiembre, por el que se modifica el Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) la integración y gestión del Inventario de Entes del Sector Público Estatal, Autonómico y Local y su publicación como instrumento que garantice la ordenación, información, transparencia y control de las entidades del sector público. Pueden consultarse en el Inventario de entes del sector público (INVENTE), todos los entes que conforman la Administración Pública en sus distintos niveles territoriales, y expresamente en el ámbito institucional. (http://www.pap.hacienda.gob.es/Invente/PagMenuPrincipal.aspx?oPfZ2IwMiQTV+B2KxkivUw==). Y en esta página http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/PubInvCCAA/secciones/frmTiposEntes.aspx?cdcdad=7TGHNH7HGR9 se pueden consultar los entes públicos expresamente del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-577-5

gla general que determina que la exacción de las retenciones en estos casos corresponda a la Hacienda foral.

Adelantamos que no se recogen todas y cada una de las nuevas entidades que se han ido creando al albor de la nueva regulación vigente en esta materia[38], que sigue poniendo de manifiesto la «peculiar técnica legislativa» que se utiliza para definir la tradicionalmente denominada «Administración institucional del Estado», un tanto confusa y oscura, que no ayuda a la hora determinar con claridad la verdadera naturaleza de estos entes[39]. No obstante, en aplicación de la Disposición adicional cuarta Ley 40/2015, se irá procediendo a la adaptación de entidades y organismos públicos existentes en el ámbito estatal a la nueva regulación recogida en dicha norma, pues se establece que «todas las entidades y organismos públicos que integran el sector público estatal existentes en el momento de la entrada en vigor de esta Ley deberán adaptarse al contenido de la misma en el plazo de tres años a contar desde su entrada en vigor, rigiéndose hasta que se realice la adaptación por su normativa específica».

La redacción actual del artículo 7.dos segundo párrafo Concierto Económico, tras la modificación introducida por la Ley 10/2017 queda de la siguiente manera:

> *«Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de los Organismos autónomos y entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco»*.

Es evidente que con la referencia expresa a estas nuevas entidades se reduce la posibilidad de que se planteen nuevos conflictos, pues ya no existe ninguna laguna legan en relación con ellas. Ahora bien, si tenemos en cuenta la complejidad de entes que componen el ámbito de la Administración institucional del Estado, si en al-

---

[38] *Vid.* art. 84.1 Ley 40/2015 en el que se recogen todos los entes que a día de hoy integran el sector público institucional estableciendo expresamente en su apartado 2 que *«la Administración General del Estado o entidad integrante del sector público institucional estatal no podrá, por sí misma ni en colaboración con otras entidades públicas o privadas, crear, ni ejercer el control efectivo, directa ni indirectamente, sobre ningún otro tipo de entidad distinta de las enumeradas en este artículo, con independencia de su naturaleza y régimen jurídico»;* art. 2 Ley 47/2003, General Presupuestaria tras las modificaciones introducidas por la Ley 40/2015; art. 3 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, que recogen los distintos entes que conforman el sector público en función de la finalidad para la que resulta aprobada cada una de las citadas normas.

[39] A esta «peculiar técnica legislativa» oscura, se refiere la Resolución 4/2017 en su fundamento jurídico 8.º, indicando que sólo el Estado, y no la Comunidad Autónoma del País Vasco, puede remediar dicha oscuridad. Por ello, en relación a la interpretación del art. 7 dos, párrafo segundo trae a colación el dictado del artículo 1.288 del Código Civil, conforme al cual *la interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberá favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad.*

gún momento se volviera a modificar la normativa que afecta al sector institucional del Estado, de forma unilateral, pudieran volver a reproducirse situaciones similares a antiguos conflictos en la Junta arbitral. Entendemos que en esos hipotéticos casos, en base a la STS de 17 de abril de 2018 anteriormente comentada, se debería proceder a un análisis de la naturaleza de la entidad caso por caso y si responden a una *naturaleza análoga* a los entes mencionados en el citado art. 7 dos, segundo párrafo del Concierto Económico resultará de aplicación la regla general, debiendo entender que será la Hacienda foral la encargada de proceder a la exacción de las retenciones que se efectúen en relación con trabajos prestados en el País Vasco para ese tipo de entidades. Cualquier cambio en la estructura organizativa del Estado de *lege ferenda* que pueda afectar al equilibrio establecido tras la nueva redacción del Concierto Económico, requerirá la tramitación por los cauces establecidos en el propio CV.

3. CONCLUSIONES

Analizadas las modificaciones introducidas en el artículo 7 del Concierto Económico por la Ley 10/2017, y los objetivos que con esta modificación se pretendían, podemos concluir que se ha avanzado en una mayor claridad y precisión de los puntos de conexión aplicables en el ámbito de las retenciones e ingresos a cuenta en materia de rendimientos de trabajo personal, aclarando las principales dudas interpretativas que se planteaban con la redacción original del citado precepto y reduciendo con ello, la mayor parte de los conflictos planteados entre las Administraciones estatal y foral.

La eliminación de la presunción *iuris tantum*, que tantos problemas de prueba generaba, en los casos de trabajos realizados de forma simultánea en territorio común y vasco, y la generalización del criterio de «adscripción de la persona trabajadora a un centro de trabajo en el País Vasco», para estos casos y para aquellos en los que no se pueda determinar fehacientemente el lugar de realización del mismo, así como su extensión —de forma expresa, cuestión que hay que valorar— a trabajadores que prestan sus trabajos en el extranjero, buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar, además de los casos de teletrabajo, va a suponer que las Diputaciones forales puedan añadir a sus ingresos los de las retenciones de un buen número de trabajadores que hasta ahora correspondían a la Administración estatal, incrementándose la recaudación por este concepto, que como hemos puesto de manifiesto, es sumamente relevante en el ámbito del IRPF.

Es el caso, de las retenciones correspondientes a los trabajadores del mar que, hasta ahora, considerando que el trabajo se desarrollaba en aguas internacionales, se entendían de la Hacienda estatal, independientemente de que el contribuyente fuera residente en el País Vasco. O el de los trabajadores de empresas vascas, que realizan su trabajo en el extranjero y pese a estar domiciliados en Euskadi, hasta ahora sus retenciones correspondían también a la Hacienda estatal.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Por último, también nos parece positiva la modificación del párrafo segundo del art. 7 dos del Concierto Económico, actualizando y recogiendo las nuevas figuras que actualmente componen el sector público institucional estatal y que han ido apareciendo tras sucesivas reformas legales llevadas a cabo por el Estado, descuidando el carácter paccionado del Concierto Vasco, y alterando el equilibrio que al amparo del mismo debe existir entre la Administración estatal y la de los Territorios Históricos.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, I., «Las retenciones sobre los rendimientos del trabajo de los empleados de la Administración institucional del Estado», *Forum fiscal*, núm. 230, abril 2017, págs. 1-3.

ARMENTIA BASTERRRA, J., «Comentario a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por el Acuerdo de las Comisión Mixta de 19 de julio de 2017», *Forum Fiscal,* núm. 235, octubre 2017, págs. 1-19.

— «Capítulo IV. Capacidad normativa y de aplicación de los tributos en cada uno de los impuestos «, en Todo sobre el Concierto Vasco, Forum Fiscal n.º 241, abril 2018.

BURLADA ECHEVESTE, J.L, «La residencia habitual y el domicilio fiscal en el Concierto Económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluber, 2018.

RUBÍ CASINELLO, J. («La modificación del Concierto Económico: Análisis de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre», en *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK*, 55/2018, págs. 119-144.

SARALEGUI MORALES, E., «Puntos de conexión del concierto económico: residencia habitual y domicilio fiscal», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK,* núm. 51/2016, págs. 103-132.

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. «Tributación de no residentes y concierto económico», en *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, AA.VV., (Dir.) MERINO JARA, Wolters Kluber, 2018.

— «Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca», capítulo 12, Documentos de trabajo IEF 3/2018, (Dirs.) LUCAS DURÁN, M. y DEL BLANCO GARCÍA, A. *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, págs. 191-207.

URIBARRI LANCHARES, A., «El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción», *Gaceta Tributaria del País Vasco ZERGAK,* núm. 50/2015, págs. 91-103.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario

Francisco José CAÑAL GARCÍA

Sumario: 1. Introducción. 2. Clases de rentas de capital mobiliario. 3. Retenciones sobre rentas de capital mobiliario. 4. Sujetos Obligados a practicar retención. 5. Puntos de conexión con territorio común o foral. 5.1. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario en IRPF. 5.1.1. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas obtenidas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad. 5.1.2. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas obtenidas por cesión a terceros de capitales propios. 5.1.3. Puntos de conexión en retenciones sobre rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro. 5.1.4. Puntos de conexión en retenciones sobre otros rendimientos del capital mobiliario. 5.2. Puntos de conexión en retención sobre rentas de capital mobiliario en IS. 5.3. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario en IRNR. 6. Conclusión sobre los puntos de conexión en las retenciones de rentas de capital mobiliario

1. INTRODUCCIÓN

Para abordar el estudio de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco (Ley 12/2002, de 23 de mayo, en adelante LCE) relativos a las retenciones sobre rentas de capital mobiliario, se debe tener presente que las retenciones sobre las rentas se establecen en las leyes que gravan estas rentas. Cada respectiva ley, en primer lugar, señala qué rentas son objeto de retención. Ahora bien, la obligación de practicar e ingresar la retención no incumbe, obviamente, al sujeto perceptor de la renta y que soporta la retención, sino al sujeto pagador de las rentas. Las leyes identifican a estos sujetos para imponerles la obligación de retener e ingresar. Resulta claro que existen otros sujetos que han de soportar la aplicación de la retención, que no son otros que los contribuyentes por la obtención de dichas rentas.

Es importante dejar patente esta distinción entre el sujeto retenido, contribuyente de la renta, y el sujeto retenedor; especialmente al tratar acerca de los puntos de co-

ISBN: 978-84-7777-577-5

nexión entre el territorio común y los territorios forales, pues sirve para apreciar mejor cómo se aplica el punto de conexión. El contribuyente —retenido— lo será en uno de los territorios; por lo que sería ideal que la retención se ingresara en la misma Administración que finalmente debe cobrar dicha cuota. Pero no siempre sucede así, pues en algunos casos podría ser excesivamente gravoso para los retenedores obligarles a ello; o sería difícil que la Administración controlara su cumplimiento si se adoptara esta medida. Por tanto, las normas sobre puntos de conexión en retenciones pretenden hacer coincidir en algunos casos el ingreso de la retención con la Administración que tiene el derecho a cobrar la cuota. Pero en otras ocasiones prima la viabilidad o facilidad de la gestión tributaria, aunque sea a costa de que la Administración perceptora de las retenciones no sea aquella que finalmente debe cobrar la cuota, y de la cual el contribuyente se ha deducido la retención que ha soportado. En la aplicación de los puntos de conexión, además de determinar la Administración perceptora de las retenciones, se debe fijar cuál es la normativa aplicable en cada caso, ya sea la de contenido sustantivo como la que rige su gestión.

Esta situación da lugar a una cierta complejidad en la regulación de los puntos de conexión en las retenciones y a la existencia de normas distintas en unos y otros casos según quién sea el retenedor.

Para desarrollar la materia del modo más fácilmente inteligible, en este trabajo se procederá con el siguiente orden: En primer lugar se especificarán las clases de rentas de capital mobiliario. En segundo lugar se expondrán las retenciones por obtención de rentas de capital mobiliario reguladas en las leyes de imposición sobre la renta. En tercer lugar se indicarán los sujetos obligados a practicar retención y finalmente se expresarán los puntos de conexión establecidos en cada caso.

2. CLASES DE RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO

Es necesario hablar en primer lugar de las clases de rentas de capital mobiliario porque la LCE establece los puntos de conexión en función de cada impuesto y, dentro de cada impuesto, los aplicables en concreto al ingreso de los pagos a cuenta. Además en el caso de la imposición sobre la renta, la LCE señala distintos puntos de conexión para los pagos a cuenta de cada componente de la renta (rentas del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales) e, incluso, dentro de algunos de ellos especifica ciertos supuestos a los que se aplican diferentes puntos de conexión.

Así, para el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el art. 9 LCE establece los puntos de conexión aplicables en las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario.

En cuanto al Impuesto de sociedades (IS) el art. 17 LCE establece que las retenciones e ingresos a cuenta se exigirán conforme a los criterios establecidos en el Concierto para el IRPF.

En el caso del Impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR) las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto, que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán (art. 23 LCE) de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones respectivas del IRPF e IS.

De ello se deduce que, en materia de puntos de conexión para retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, es necesario partir de lo establecido en el art. 9 LCE. En este precepto se hace una clasificación detallada de supuestos de obtención de renta que se califican como rendimientos del capital mobiliario y que tienen señalado en cada caso un punto de conexión propio. Aunque esta enumeración de rentas del art. 9 LCE es más extensa, recuerda a la clasificación cuatripartita contenida en el art. 25 LIRPF[1], que en síntesis es:

a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, de entre los que destacan los dividendos.
b) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, de los que sobresalen los intereses.
c) Los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez.
d) Otras rentas de capital mobiliario: propiedad intelectual, propiedad industrial y prestación de asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, derechos, negocios o minas.

Por tanto se concluye que el art. 9 LCE establece puntos de conexión para todos los supuestos de obtención de rentas de capital mobiliario contenidos en el art. 25 LIRPF.

3. RETENCIONES SOBRE RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO

Las retenciones por obtención de rentas de capital mobiliario se encuentran reguladas en las respectivas leyes de imposición sobre la renta. Cuál resulta aplicable en cada caso se determina en función de quién sea el perceptor de las rentas: IRPF para las personas físicas, IS para las personas jurídicas y entidades e IRNR para los sujetos no residentes.

Así, en la normativa estatal, el art. 99.2 LIRPF establece la obligación de practicar retención cuando se satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto; esta retención es pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor. Además el art. 100 LIRPF establece normas específicas en caso de activos financieros y el 101.4 LIRPF establece el tipo de retención para los

[1] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

ISBN: 978-84-7777-577-5

rendimientos de capital mobiliario[2]. Esta obligación de retención se establece también en las normas forales y su concreción se remite a los reglamentos del IRPF. Así, por ejemplo, el art. 93 del Reglamento del IRPF de Guipúzcoa[3] establece que estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del capital mobiliario; el art. 94 establece algunas excepciones a la obligación de practicar retención y el art. 103 prevé el mismo tipo de retención que la legislación estatal, pues el art. 9. Dos LCE señala que en la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En el ámbito del IS estatal el art. 128 LIS[4] establece la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas sujetas a este impuesto. El art. 128.4 prevé casos exceptuados de retención, como dividendos cobrados de entidades participadas, de agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas o de sociedades que formen parte de un grupo en régimen de consolidación fiscal. El 128.6 LIS establece el 19% como tipo general de retención y el 24% en caso de rentas por cesión del derecho a la explotación de la imagen. La obligación de retención está igualmente prevista en las normas forales con una regulación paralela a la estatal. Así, por ejemplo en el art. 130 de la NFIS y art. 49 y siguientes del DFRIS[5].

En el ámbito del Impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR) estatal hay un régimen de retenciones para los establecimientos permanentes y otro distinto para los sujetos sin establecimiento permanente. Los primeros, por las rentas que perciban, quedan sometidos al régimen de retenciones establecido en el IS (art. 23 LIRNR[6]). Los sujetos sin establecimiento permanente soportarán las retenciones establecidas en distintos artículos de la LIRNR, si bien existen muchas rentas de capital mobiliario que, cuando son obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, no se someten a retención (cfr. art. 31.4 LIRNR). En las normas forales se prevé igualmente la práctica de retención sobre las rentas de ca-

---

[2] LIRPF Art. 101.4: El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento. Dicho porcentaje será el 15 por ciento para los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor. Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley procedentes de las sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo.

[3] Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.

[4] Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[5] Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades y Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ambos del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

[6] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

pital mobiliario obtenidas por los no residentes, sean establecimientos permanentes o no lo sean. Pueden verse, por ejemplo, los arts. 23.3 y 30.2 de la NFIRNR de Guipúzcoa[7]. Debe recordarse que el art. 21 LCE establece que el IRNR es un tributo concertado, pero se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

4. SUJETOS OBLIGADOS A PRACTICAR RETENCIÓN

Los obligados a practicar retención son los sujetos pagadores de las rentas sometidas a la retención, según se establece en las normas de los respectivos impuestos.

Así en el art. 99.2 LIRPF se establece que, en cuanto paguen rentas que tributen en el IRPF, están obligados a practicar retención las personas jurídicas o entidades residentes y las personas físicas residentes que realicen actividades económicas. En cuanto a los sujetos no residentes deben practicar retención los establecimientos permanentes (igual que las entidades residentes en territorio español) y los no residentes sin establecimiento permanente, solo respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan y de otros rendimientos que constituyan gasto deducible de sus rentas de actividades económicas.

La mención a todos estos sujetos obligados a practicar retención se reitera en el art. 128 LIS, para las rentas que paguen y cuyo perceptor debe tributar en IS. Si bien en este precepto se especifica la inclusión —entre las entidades obligadas— de las comunidades de bienes y las de propietarios y también menciona a las entidades aseguradoras de otros Estados del Espacio Económico Europeo, en relación con las operaciones que se realicen en España.

Para las rentas que tributan en IRNR, en los arts. 23 y 30 LIRNR se determina que estos mismos sujetos son los obligados a practicar retención.

Las normas forales señalan, en los mismos términos que las leyes estatales, los sujetos obligados a practicar retención. Así, por ejemplo, lo hacen el art. 106 de la Norma foral del IRPF y el art. 130 de la Norma foral del IS, y el art. 31 de la Norma Foral IRNR, todas ellas de Guipúzcoa.

5. PUNTOS DE CONEXIÓN CON TERRITORIO COMÚN O FORAL

Los puntos de conexión, como arriba quedó señalado, son relevantes para determinar la Administración que ingresa las retenciones y la normativa aplicable. Los que, de modo general, establece la LCE son los siguientes:

[7] Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

ISBN: 978-84-7777-577-5

— La residencia del pagador
— Los territorios de tributación del pagador, en función del volumen de operaciones
— La residencia del perceptor o beneficiario
— La situación de los bienes
— El lugar de inscripción de la hipoteca mobiliaria

Cuál se aplique en cada caso se ha de verificar en la regulación de la retención de cada renta en singular.

5.1. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario en IRPF

Se exponen a continuación los puntos de conexión de las retenciones practicadas sobre rentas percibidas por personas físicas residentes, es decir, que tributan en el IRPF. En este impuesto se deben distinguir las diferentes categorías de rentas de capital mobiliario, según son reguladas en la LIRPF.

5.1.1. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas obtenidas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Dentro de esta categoría las rentas sujetas a retención son básicamente los dividendos y las primas de asistencia a juntas. No están sujetas a retención, sin embargo, la prima de emisión, las reducciones de capital y la compensación —en caso de dividendo flexible— por los derechos no ejercitados ni transmitidos en el mercado. El punto de conexión de estas retenciones entre el territorio común y el territorio foral no se determina en función de dónde haya de tributar el contribuyente del IRPF, perceptor de las rentas, sino en función del territorio en el que haya de tributar la entidad retenedora, pagadora de dichas rentas[8]. Existen tres posibilidades:

1.ª) Que la entidad pagadora tribute en uno de los territorios forales.
2.ª) Que la entidad pagadora tribute en territorio común o,
3.ª) Que la entidad tenga que tributar tanto en territorio común como en territorio foral.

La entidad tributa exclusivamente en uno de los territorios (ya sea el común o uno de los forales) si es residente en dicho territorio y tiene un volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros; o también si tiene un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros y realiza todas sus operaciones en ese territorio donde es residente.

Así, tributan en territorio foral las entidades residentes en País Vasco con un volumen de operaciones inferior a dicha cifra y las que tengan un volumen superior y realicen todas sus operaciones en el territorio foral. En consecuencia ingresan en la Diputación Foral correspondiente las retenciones que practiquen sobre las rentas del

[8] Ver art. 9 Uno. Primera. a) LCE.

capital mobiliario que paguen. Si hubieran realizado operaciones en más de un territorio foral, harán el ingreso en la Diputación del territorio donde hayan realizado una proporción mayor del volumen de sus operaciones.

Por su parte, tributan en territorio común las entidades residentes en territorio común y que tengan un volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros y también las que tengan un volumen superior a 10 millones de euros y realicen todas sus operaciones en el territorio común. Por tanto estas entidades ingresan en la Administración del Estado las retenciones que practiquen sobre las rentas del capital mobiliario que paguen.

Finalmente las entidades con un volumen de operaciones superior a 10 millones de euros tributan a ambas Administraciones (común y foral) siendo indiferente si son residentes en un territorio o en otro. Estas entidades tributan en cada territorio en proporción al volumen de operaciones realizado en él. También ingresan en cada Administración las retenciones que hayan practicado en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, que se expresará en un porcentaje redondeado con dos decimales.

Por otra parte, para la correcta aplicación de este punto de conexión es necesario resolver las cuestiones que se plantean sobre el lugar de realización de las operaciones, la cifra del volumen de operaciones, la normativa aplicable a la retención, la norma sobre el lugar, plazo y forma del ingreso de la retención y la eficacia de los pagos a cuenta. Cada una de ellas se trata a continuación.

1) Las reglas para la determinación del lugar de realización de las operaciones se contienen en el art. 16 LCE. Se especifican reglas para entregas de bienes y para prestaciones de servicios, sin que sea necesario reproducir aquí todas ellas, baste la remisión a dicho artículo.
2) Por otra parte, para determinar la cifra de volumen de operaciones que se toma en consideración, se emplea la regla contenida en el art 9. Uno. Primera a) LCE: «se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades». Esta regla actual de la LCE de 2002 difiere de la usada anteriormente, como se desprende de la Consulta n.º 169/1999 de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de fecha 13/09/1999, en la que se establecía que la proporción del volumen de operaciones «no se refiere al último ejercicio cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en esas fechas, sino al último ejercicio cerrado del que se tenga conocimiento del volumen de operaciones realizadas en cada territorio».
3) Cuestión distinta a la fijación de la Administración que debe cobrar la retención es la determinación de la normativa que se aplica a la retención material: la que define los supuestos de retención y la Administración a la que corresponde la inspección o control de su cumplimiento. En este punto la normativa que rige es la aplicable a la entidad pagadora; es decir normalmente el IS, bien estatal o bien foral. Fíjese que una entidad puede resultar obligada al ingreso de reten-

ISBN: 978-84-7777-577-5

ciones en dos Administraciones, común y foral, pero en todo caso tributará en su impuesto personal conforme a una única normativa, ya sea la estatal o ya sea la foral, y esta normativa es la que se aplica a las retenciones que deba ingresar. Las reglas se establecen en el art. 14 LCE. Se ha de observar, no obstante, que en el caso de las retenciones sobre rentas de capital mobiliario esta precisión de la normativa aplicable no tendrá especial incidencia, pues los supuestos y cuantía de las retenciones son los mismos tanto en la normativa estatal como en la foral.

Como consecuencia de estas reglas del art. 14 LCE, se aplica la normativa foral a las retenciones practicadas por los siguientes sujetos:

— Entidades residentes en el territorio foral cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros.
— Entidades residentes en el territorio foral cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, siempre que no hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones.
— Entidades residentes en territorio común cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, si realizaron en el territorio foral el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones. En caso de pertenencia a un grupo fiscal residente en territorio común, solamente si realizaron en territorio foral la totalidad de las operaciones[9].

Paralelamente se aplica la normativa común a las retenciones practicadas por los siguientes sujetos:

— Entidades residentes en territorio común cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros.
— Entidades residentes en territorio común cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, siempre que no hubieran realizado en territorio foral el 75 por ciento o más de sus operaciones.
— Entidades residentes en territorio foral cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, si realizaron en el territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones. En caso de pertenencia a un grupo fiscal residente en territorio común, que no hayan realizado en territorio foral la totalidad de las operaciones.

4) Con independencia de cuál sea la normativa material aplicable a la entidad y a la retención, la normativa sobre el lugar, plazo y forma del ingreso de la retención es la de la Administración a la que corresponde cada exacción. Así por ejemplo, las entidades que han de realizar ingresos tanto en la Administración es-

[9] Este último inciso fue introducido por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre.

tatal como en la foral, en virtud del volumen de operaciones, aplican solo una normativa material a sus retenciones, pero para el cumplimiento de las obligaciones formales han de aplicar tanto la normativa común como la foral, en función de la Administración donde deban realizar el ingreso.

5) Finalmente existe una norma sobre la eficacia de los pagos a cuenta en caso de que el ingreso se realice en una Administración que no sea la competente. En este caso, el art. 12 LCE señala que tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique la renuncia de la otra Administración a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a aquella en la que se hubiera ingresado[10].

Hay una cuestión práctica que merece comentarse antes de finalizar este apartado. Se trata de saber si los retenedores obligados a ingresar a más de una Administración deben presentar los modelos sobre resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos de capital mobiliario (modelos 190 y 193) incluyendo el total de las retribuciones satisfechas, tanto en base como en retenciones, o si, por el contrario, en cada una de las Administraciones deben incluir solo el porcentaje que corresponda a esa Administración, según el volumen de operaciones realizado en su territorio. La cuestión fue resuelta por una consulta[11], en el sentido de que en cada modelo presentado en cada Administración se incluirá el total de los rendimientos y de las retenciones.

5.1.2. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas obtenidas por cesión a terceros de capitales propios

Las rentas sujetas a retención, dentro de esta categoría, son principalmente los intereses de cuentas corrientes, de préstamos y de activos financieros. Sin embargo en el caso de rendimientos de activos financieros negociados en mercados oficiales hay algunos que no se someten a retención, como las rentas obtenidas por transmisión de los activos financieros con rendimiento explícito (salvo las operaciones de lavado de cupón) y las obtenidas en la negociación de letras del Tesoro, entre los activos financieros de rendimiento implícito.

En cuanto al punto de conexión, la retención se aplica en función de la tributación del pagador y se ingresa, de la misma forma que se ha visto para las rentas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad:

1. A la Diputación Foral.
2. A la Administración del Estado.
3. A ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones.

---

[10] Un caso donde se debatía el posible ingreso a la Administración no competente es el resuelto por la Sentencia num. 26/2015 de 22 enero Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª).

[11] Consulta 2013.5.4.2 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE).

ISBN: 978-84-7777-577-5

Pero existen algunos rendimientos que tienen un punto de conexión distinto. Son los siguientes:

1. La retención sobre intereses y demás contraprestaciones de deudas y empréstitos emitidos por las Administraciones públicas, se ingresa en la misma Administración emisora, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas las rentas. Así se ingresa en la Diputación Foral la retención sobre rendimientos de empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco. Por su parte se ingresa en la Administración del Estado la retención sobre los intereses que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás Entes de sus Administraciones territoriales e institucionales (art. 9. Uno. Primera. b) LCE).
2. La retención sobre intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los bancos y otras entidades financieras se ingresa en la Diputación Foral o Administración del Estado, en función de la residencia habitual o domicilio fiscal perceptor del rendimiento (art. 9. Uno. Primera. c) LCE).
3. La retención sobre intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria se ingresa en la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía. (Art. 9. Uno. Segunda. LCE). Se prorratea si los bienes hipotecados están situados en ambos territorios, en función de su valor, salvo especial asignación de garantía, caso en que se atenderá a esta.
4. La retención sobre intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, se ingresa en la Administración del territorio donde la garantía se inscriba. (Art. 9. Uno. Tercera. LCE).
5. La retención sobre intereses de préstamos simples, precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, se ingresa en la Administración del territorio donde se sitúe el establecimiento o tenga su residencia el sujeto obligado a retener. (Art. 9. Uno. Cuarta. LCE).

5.1.3. Puntos de conexión en retenciones sobre rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro

Las retenciones sobre rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que no sean calificados como rendimientos del trabajo, tienen como punto de conexión el territorio de residencia habitual del beneficiario del capital o de las rentas vitalicias y temporales o del tomador del seguro en caso de rescate (art. 9.1. Primera d) y e) LCE).

5.1.4. Puntos de conexión en retenciones sobre otros rendimientos del capital mobiliario

En el caso de la retención sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual —cuando el sujeto pasivo no sea el autor— y, en todo caso, los procedentes de la

propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, el punto de conexión es la residencia de quien paga los rendimientos (art. 9. Uno. Primera. f) LCE).

Para la retención sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, el punto de conexión es el territorio de situación de los bienes (art. 9. Uno. Primera. g) LCE).

Actualmente el art. 37 c) de las Normas forales de IRPF incluye como renta del capital mobiliario los ingresos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen. Sin embargo anteriormente no se hacía mención expresa a ellos, aun cuando ya habían sido incluidos en la legislación estatal. En ese momento se planteó la cuestión del punto de conexión aplicable al ingreso de la retención y fue respondida en la Consulta n.º 164/1999[12], en el sentido de que debía utilizarse el correspondiente a las rentas del capital mobiliario o de actividades económicas, según fuesen calificados los rendimientos en cada caso. Una observación que cabe hacer al margen de esta cuestión es que en las normas forales del IRPF no hay imputación de renta por cesión de derechos de imagen, como la que existe en art. 92 LIRPF estatal, ni por tanto el correspondiente ingreso a cuenta.

5.2. Puntos de conexión en retención sobre rentas de capital mobiliario en IS

El artículo 60 del RIS[13] establece que, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, debe practicarse retención respecto de las rentas que enumera[14]. Las relativas al capital mobiliario son básicamente las mis-

[12] Consulta n.º 164/1999 (fecha 14/07/1999): «Debe indicarse que la Norma Foral 35/1998, de 16 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Álava, no recoge como categoría diferenciada de rentas las correspondientes a las mismas, por lo que les será de aplicación el punto de conexión correspondiente a la categoría de renta dentro de la cual queden calificados dichos rendimientos. La interpretación de este Centro Directivo, confirmada posteriormente de manera verbal por representantes del País Vasco, es que los derechos de imagen sólo pueden encuadrarse como rentas del capital mobiliario o como rentas de actividades económicas».

[13] Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

[14] Reproduciendo solo las que pueden calificarse como retribución del capital mobiliario se pueden señalar las siguientes letras del artículo:

a) Las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 25 LIRPF.
(…)
d) Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
f) Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

ISBN: 978-84-7777-577-5

mas comprendidas en el artículo 25 LIRPF, también las satisfechas por instituciones de inversión colectiva, que en algún caso pueden calificarse de rentas del capital mobiliario.

Una diferencia cabe destacar, en la comparación entre la regulación de las retenciones sobre rentas del capital mobiliario en la ley estatal y las normas forales. Se trata de la retención establecida para la reducción de capital con devolución de aportaciones y de la distribución de la prima de emisión, realizadas ambas por sociedades de inversión de capital variable, contenida en la letra g) del art. 60 RIS, que no está recogida en las Normas Forales.

Por otra parte el artículo 128 LIS establece que no se practicará retención en rentas exentas o en algunas que disfrutan régimen especial o de ciertos beneficios fiscales[15]. Esta lista aparece reproducida en el art. 130.4 de las Normas forales del IS.

Se ha planteado la cuestión de si está sujeto a retención la contraprestación por los derechos de uso de marca y asistencia técnica. Fue respondida por una consulta del OCTE[16]. Este dice que, desde un punto de vista sustantivo, el concepto «marca» se configura en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, como un derecho de propiedad industrial y que el concepto «know-how» se conceptúa como un servicio de asistencia técnica, que se lleva a cabo dentro de la actividad económica del perceptor. Responde que ninguno de estos conceptos está incluido como sujeto a retención en el DFRIS de

---

g) Las rentas obtenidas como consecuencia de la reducción de capital con devolución de aportaciones y de la distribución de la prima de emisión realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen u organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de capital variable registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversiones, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones, así como por las sociedades amparadas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

[15] Artículo 128 LIS. No se practicará retención:

a) Las rentas obtenidas por las entidades exentas.
b) Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del Capítulo II del Título VII de esta Ley.
c) Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y otras rentas satisfechas entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.
d) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.
e) En caso de activos financieros, no se someten a retención los negociados en mercados oficiales, españoles o de países OCDE (no se retiene ni en los de rendimiento explícito ni implícito; ya sea por intereses, transmisión o reembolso) ni los procedentes de la Deuda pública de países de la OCDE.

[16] Consulta 2014.8.7.1 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE).

Álava[17]. Tampoco están mencionados en los decretos forales del RIS de Vizcaya ni de Guipúzcoa[18]. Sin embargo sí están expresamente mencionados en el RIRPF foral[19].

Como puntos de conexión en las retenciones sobre rentas de capital mobiliario en el IS, el art. 17 LCE establece que se siguen las mismas reglas contenidas en la LCE para el IRPF. Por tanto hay una remisión a los establecidos en el art. 9 LCE y expuestos más arriba. También se remite al art. 12 sobre la eficacia de los pagos a cuenta aunque sean pagados a la Administración no competente.

5.3. Puntos de conexión en retenciones sobre rentas de capital mobiliario en IRNR

Las rentas de capital mobiliario ingresadas por no residentes están sometidas a retención de modo diverso si son obtenidas con o sin mediación de establecimiento permanente.

El art. 23 LIRNR establece que, en caso de mediación de establecimiento permanente, los no residentes, por las rentas que perciban, se someten al mismo régimen de retenciones del IS.

Por su parte el art. 31.2 LIRNR establece que a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente se les debe retener la cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente o las establecidas en el convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. No obstante no se practica retención respecto de las rentas exentas (salvo algunas satisfechas por fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva), la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital[20].

Dado que, según el art. 21 LCE, el IRNR se rige por las mismas normas que las establecidas por el Estado, las mencionadas obligaciones de retención se reiteran en las normas forales. Así por ejemplo, en el caso de Guipúzcoa, en los arts. 23 y 31 de la NFIRNR[21] y art. 10 del DFRIRNR[22].

---

[17] Art. 50 del Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, de Álava, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Por lo que se concluye que no quedan sujetos a retención.

[18] Decreto foral 203/2013, de 23 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y Decreto foral 17/2015, de 16 de junio, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

[19] Arts. 91.2.j y 93,2.b del Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[20] Cfr. art. 31.4 LIRNR y art. 10 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

[21] Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[22] Decreto foral 11/2016, de 17 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En cuanto a los puntos de conexión para las retenciones, el art. 23 LCE distingue entre las que se practiquen a los no residentes que operen con establecimiento permanente y las aplicadas a no residentes sin establecimiento permanente.

Para los primeros, con establecimiento permanente, establece que las retenciones e ingresos a cuenta que se les practiquen, por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas para el IRPF y el IS. Como más arriba se ha descrito, se ingresarán a la Administración de residencia del pagador o a la Administración del territorio común y foral, proporcionalmente al volumen de operaciones, en caso en que sea aplicable este último criterio. Salvo también los casos que tienen un punto de conexión específico.

Por su parte, en el caso de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente, el punto de conexión es el lugar de obtención de las rentas. A este efecto el art. 22. Dos LCE establece detalladamente las reglas para determinar el lugar de realización de las operaciones.

No obstante, las Diputaciones Forales exigirán las retenciones en los siguientes supuestos de rentas de capital mobiliario, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco por el obligado a retener:

1. De los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de:

    a) Entidades públicas vascas.
    b) De entidades privadas, o establecimientos permanentes, que tributen exclusivamente en el País Vasco.
    c) De entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

2. Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por:

    a) Personas físicas con residencia habitual en el País Vasco.
    b) Entidades públicas vascas.
    c) Entidades privadas o establecimientos permanentes en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.
    d) Prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos criterios no coincidan, se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá al volumen de sus operaciones.

Finalmente también se aplica en el ámbito del IRNR lo dispuesto en el art. 12 LCE respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados aun cuando sean realizados en la Administración que no sea competente.

6. CONCLUSIÓN SOBRE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LAS RETENCIONES DE RENTAS DE CAPITAL MOBILIARIO

Al hacer una consideración global de los puntos de conexión aplicables a las retenciones sobre rentas de capital mobiliario cabe advertir, como ya más arriba se ha adelantado, que sería ideal que la retención se ingresara en la misma Administración que finalmente debe cobrar dicha cuota y ante la que el contribuyente deduce la retención que ha soportado. Por ello la LCE trata de hacer coincidir, en muchos casos, la Administración que tiene derecho a la exacción de las retenciones con la competente para gravar la renta del contribuyente retenido. Esto sucede así en los casos de retenciones sobre dividendos e intereses ingresadas por el retenedor a la Administración estatal y a la foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. También en las retenciones sobre intereses pagados por los Bancos o entidades financieras, que se ingresan en la Administración de residencia del perceptor. O bien en las retenciones sobre rendimientos de operaciones de capitalización y seguro, que tienen como punto de conexión el territorio de residencia habitual del beneficiario del capital o de las rentas o del tomador del seguro.

Pero en otros muchos casos la Administración perceptora de las retenciones no es aquella que tiene la titularidad del crédito tributario del impuesto; es decir, que la Administración que exige las retenciones no es la que tiene la potestad de cobro de la cuota al contribuyente. Puede suceder así en las retenciones sobre rentas de capital pagadas por entidades con volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros, que se ingresan en la Administración de residencia del pagador. También en la retención sobre rendimientos de la propiedad intelectual —cuando el sujeto pasivo no sea el autor— y los procedentes de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, pues el punto de conexión es la residencia de quien paga los rendimientos y no coincidirá necesariamente con el territorio de tributación del perceptor. En estos casos la determinación del punto de conexión responde primordialmente a la mayor facilidad para la gestión tributaria; es decir, la mayor viabilidad para la realización del pago por parte del retenedor, pues podría ser excesivamente gravoso para los retenedores que la ley les obligase a realizar el ingreso en la Administración del territorio de residencia del perceptor.

En el caso de la retención sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, el punto de conexión es el territorio de situación de los bienes, que tampoco coincide necesariamente con el territorio de tributación del perceptor. En este caso se privilegia la mayor facilidad de su control por parte de la Administración, al ser la misma del territorio donde están situados.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Finalmente en caso de retenciones sobre intereses de empréstitos emitidos por las Administraciones públicas, se ingresa en la misma Administración emisora. En este caso puede decirse que ni siquiera es necesario el ingreso, pues la misma entidad pagadora del rendimiento es la que tiene el derecho a su ingreso.

La LCE prevé en algunos casos la práctica de compensaciones entre Administraciones, como en el ingreso de los pagos a cuenta a la Administración no competente, que tienen validez si bien la Administración competente puede reclamar la cantidad a que tuviera derecho a la Administración en que se hubiese ingresado. Pero esta compensación no está prevista en los arts. 7 a 13 relativos a los puntos de conexión en el IRPF. Los prácticos de la Administración señalan que la pérdida de recaudación en unos casos queda compensada con los ingresos excesivos que reciben en otros.

Por último se ha de mencionar que el art. 65 LCE prevé la existencia de una Junta Arbitral que tiene como función (art. 66 LCE) resolver los conflictos que se planteen entre Administraciones en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados. Cabe destacar que no ha sido necesario que la citada Junta se pronuncie en este punto, ante la ausencia de conflictos.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Impuesto sobre Sociedades: puntos de conexión del ámbito de aplicación de la normativa y de las facultades de gestión e inspección

Javier ARMENTIA BASTERRA

Sumario: 1. Ámbito de aplicación de la normativa del impuesto sobre sociedades. 1.1. Criterios determinantes de la aplicación de la normativa foral. 1.2. Aplicación de la normativa foral cuando el volumen de operaciones es igual o inferior a 10.000.000 euros. 1.3. Aplicación de la normativa foral cuando el volumen de operaciones es superior a 10.000.000 euros. 2. DIstribución competencial en la aplicación de los tributos. 2.1. Competencia en materia de exacción del Impuesto 2.2. Competencia en materia de inspección del Impuesto. 3. Cuadro resumen de la aplicación de la normativa foral y de la competencia de las diputaciones forales en materia de exacción e inspección. 4. Lugar de realización de las operaciones. 5. problemática con la contribución de utilidades. Real orden de 25 de junio de 1909. 6. sobre el traslado de créditos fiscales de una normativa a otra. 6.1. Problemática de los cambios de normativa aplicable. 6.2. Posición de la Administración del Estado. 6.3. Posición de las Haciendas Forales

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. Criterios determinantes de la aplicación de la normativa foral

En el Impuesto sobre Sociedades, en lo que se refiere a la normativa aplicable y a la Administración encargada de su gestión, caben cuatro posibilidades:

	Normativa que se aplica	Gestión
1	Foral	Foral.
2	Común	Común.
3	Foral	Compartida entre varias Administraciones en base al volumen de operaciones.
4	Común	Compartida entre varias Administraciones en base al volumen de operaciones.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Del cuadro anterior resulta que, por lo que se refiere a la aplicación de la normativa, en unos casos se aplicará la foral y en otras la común, lo cual tiene su importancia en el Impuesto sobre Sociedades debido a que las Instituciones Forales disponen de amplia competencia para regular este impuesto, calificado por el Concierto Económico como tributo concertado de normativa autónoma.

Es cierto que existen limitaciones a esta capacidad normativa de las Instituciones Forales, pero en términos generales pueden existir diferencias, y de hecho existen, en temas tan importantes como el tipo tributario, las deducciones de la cuota, la tributación mínima, los gastos deducibles, etc.

Por consiguiente debe determinarse los supuestos en que se aplica la normativa del impuesto aprobada por las Juntas Generales y las Diputaciones Forales de Álava, Bizkaia y/o Gipuzkoa.

La solución a esta cuestión pivota sobre tres criterios: domicilio fiscal, volumen de operaciones y lugar de realización de las operaciones.

Estos tres criterios merecen el breve comentario que se realiza a continuación:

a. Domicilio fiscal del obligado tributario.

Una persona física tiene su domicilio fiscal en el País Vasco cuando en este territorio tenga su residencia habitual.

Por su parte, una persona jurídica y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se encuentran domiciliadas fiscalmente en el País Vasco de acuerdo a los siguientes criterios:

— Primer criterio: cuando tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa o[1] la dirección de sus negocios.
— Segundo criterio: cuando en el domicilio social no se encuentre efectivamente centralizada su gestión administrativa o la dirección de sus negocios, se atenderá a que se realice en el País Vasco la gestión administrativa o dirección del negocio.
— Tercer criterio: en los casos en que no pueda establecerse el domicilio aplicando los criterios anteriores, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

En el supuesto de establecimientos permanentes, sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica, se aplican los siguientes criterios:

— Primer criterio: cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúen en el País Vasco.
— Segundo criterio: caso de que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con el criterio anterior, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

[1] Las actividades de gestión administrativa o dirección de negocios hay que entenderlas como dos vocablos, y no como dos conceptos. Así lo señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de octubre de 2013.

Como puede comprobarse de los criterios anteriores, el texto concertado hace referencia al lugar en que se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio. La cuestión surge al no contener el Concierto Económico unas normas para identificar el lugar dónde efectivamente se encuentra centralizada dicha gestión administrativa y la dirección de los negocios.[2]

Las expresiones citadas (centralización de la gestión administrativa y la dirección del negocio), tal como señala el Tribunal Supremo, hay que entenderlas en función de las circunstancias objetivas que concurran en el caso concreto y también en función de la concreta actividad a la que se dedica la entidad. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan actividades de la entidad, el lugar dónde se reúne el órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar dónde se lleva la contabilidad, etc. no son más que indicios que, en sí mismos, no dicen nada sino se relacionan con la actividad empresarial.

b. Volumen de operaciones. El Concierto Económico señala que por tal hay que entender el importe total de las contraprestaciones, sin computar el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia[3], obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad económica.

Respecto a este concepto hay que realizar las siguientes precisiones:

— Los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios también se encuentran delimitados ya que el texto concertado se remite a los expresamente recogidos en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.[4]
— Hay que tener en cuenta que se toma como referencia, para determinar el concepto de volumen de operaciones, el sumatorio de las contraprestaciones obtenidas en el ejercicio anterior. Naturalmente cabe preguntarse qué sucede en el caso en que dicho ejercicio anterior sea inferior a un año. En estos casos, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.
— La cifra del volumen de operaciones (recientemente situada en 10.000.000 euros[5]) debe ser actualizada periódicamente. Así lo determina el Concierto Económico cuando señala que la misma debe ser actualizada, de mutuo acuerdo (en

[2] Concepto que sí se contenía en el artículo 22 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, regulador del reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

[3] No se computan ya que estos conceptos son objeto de liquidación aparte, en las autoliquidaciones del propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

[4] Conceptos que son iguales en territorio común y foral ya que las Instituciones Forales carecen de competencia para regular estos conceptos de manera diferente a como se establezcan en régimen común.

[5] 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 («*B.O.E.*» 29 diciembre).

ISBN: 978-84-7777-577-5

concreto por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico), al menos cada cinco años.

c. Lugar de realización de las operaciones. Este criterio sirve para determinar cuándo se actúa u opera en uno y/u otro territorio. Así, se considera que se opera en uno y/u otro territorio cuando, de acuerdo con los puntos de conexión que contiene el propio Concierto Económico, se realice en uno y/u otro territorio las entregas de bienes o las prestaciones de servicios.

1.2. Aplicación de la normativa foral cuando el volumen de operaciones es igual o inferior a 10.000.000 euros

El primer elemento delimitador del ámbito de aplicación de la normativa es el volumen de operaciones y el domicilio fiscal. Así, si este volumen de operaciones es igual o inferior a 10.000.000 de euros[6] se tiene en cuenta única y exclusivamente el domicilio fiscal. De esta forma, se aplicará la normativa foral a los sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones igual o inferior a 10.000.000 euros y su domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco.

Por el contrario, si el sujeto pasivo tiene un volumen de operaciones igual o inferior a dicha cifra y su domicilio fiscal se encuentra en territorio de régimen común, la normativa aplicable será la vigente en este territorio común.

Esto es:

Volumen de operaciones igual o inferior a 10.000.000 euros		
Domicilio fiscal:	País Vasco	Territorio común
Normativa aplicable:	Foral	Común
Es indiferente el lugar dónde se realicen las operaciones		

1.3. Aplicación de la normativa foral cuando el volumen de operaciones es superior a 10.000.000 euros

Establecido lo anterior, queda por determinar la normativa que resulta aplicable a los sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros. En estos casos entran en juego los tres criterios anteriormente señalados (esto es, domicilio fiscal del obligado tributario, volumen de operaciones y lugar de realización de éstas).

[6] Cantidad actualizada por 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 («B.O.E.» 29 diciembre).

Pues bien, se aplicará la normativa foral a los sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros, que tengan el domicilio fiscal en territorio común y hubieran realizado en el País Vasco el 75% o más de su volumen de operaciones.[7]

Esta regla tiene una excepción referida a los sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal, con volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros y domicilio fiscal en territorio de régimen común. En estos casos se aplicará la normativa foral únicamente si en dicho ejercicio anterior hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de sus operaciones, esto es, el 100% de sus operaciones.

También se aplica la normativa foral a los sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros, con domicilio en el País Vasco que hubieran realizado en territorio foral el 25% o más de su volumen de operaciones.

Lo anterior se puede esquematizar de la siguiente forma:

Volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros							
Domicilio fiscal							
País Vasco				Territorio común			
Lugar de realización de sus operaciones							
100% País Vasco	25% o más en País Vasco	- 25% País Vasco.	100% T. común	100% País Vasco	75% o más en País Vasco. Excepto Grupos.	+ 25% T. común	100% T. común
Normativa aplicable							
Foral	Foral	Común	Común	Foral	Foral	Común	Común

Lo anterior se complementa con determinadas puntualizaciones referidas, por una parte a las Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas y, por otra, al régimen de consolidación fiscal.

a. Así, por lo que se refiere al régimen tributario de las Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas, la normativa foral se les aplicará cuando la totalidad de las entidades que las integran se encuentren sujetas a normativa foral.

[7] Nueva redacción dada por 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 («B.O.E.» 29 diciembre). En la redacción anterior se exigía que se hubieran realizado la totalidad de las operaciones en el País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-577-5

b. La normativa foral referida a la consolidación fiscal de los grupos fiscales se aplicará cuando todas las entidades que formen el grupo fiscal se encuentren sujetas a la normativa foral en régimen de tributación individual. Por el contrario, se aplicará el régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando todas las entidades que conformen el grupo fiscal se encuentren sujetas a la normativa común en régimen de tributación individual.[8]

2. DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

2.1. Competencia en materia de exacción del Impuesto

En la determinación de la competencia para la gestión de los tributos también se toma como punto de referencia que el volumen de operaciones del obligado tributario supere o no la cifra de 10.000.000 euros.

a. De esta forma, siempre que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10.000.000 euros, corresponderá de forma exclusiva y total a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. Por el contrario, en este mismo supuesto, si el domicilio fiscal se encuentra en territorio común, la competencia corresponderá a la Administración del Estado.

Esto es:

Volumen de operaciones igual o inferior a 10.000.000 euros		
Domicilio fiscal:	País Vasco.	Territorio común.
Gestión:	Diputación Foral.	Común.
Es indiferente el lugar dónde se realicen las operaciones		

En este cuadro se ha expuesto, bajo el concepto «gestión», la distribución competencial en materia de exacción del impuesto.

b. En los casos en que el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10.000.000 euros los obligados tributarios tributarán a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

[8] 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 («B.O.E.» 29 diciembre).

Por lo tanto, en estos supuestos, es preciso determinar la proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio, común o foral, durante el ejercicio. Esta determinación se realizará por aplicación de las reglas establecidas en el propio Concierto Económico sobre el lugar de realización de operaciones cuyo resultado se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

Lo anterior se puede esquematizar de la siguiente forma:

Volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros							
Domicilio fiscal							
País Vasco:				Territorio común:			
Lugar de realización de sus operaciones							
100% País Vasco	+ 25% País Vasco	- 25% País Vasco	100% T. Común	100% País Vasco	75% o más en País Vasco Excepto Grupos	+ 25% T. común	100% T. común
Gestión: % = en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio							
Foral	%	%	Común	Foral	%	%	Común

Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones

Se acaba de señalar que si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10.000.000 euros los obligados tributarios tributarán a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. En este contexto resultan de aplicación las siguientes reglas:

- Confeccionada la autoliquidación del impuesto, su resultado se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada periodo impositivo.
- Se deberá presentar ante las correspondientes Administraciones la autoliquidación procedente, haciendo constar la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.
- Caso de que proceda practicar devolución a favor del obligado tributario, la misma se realizará por las Administraciones competentes en la proporción que a cada una le corresponda.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Régimen de consolidación fiscal

En la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se aplican las siguientes reglas:

- Las sociedades integrantes del grupo presentarán la declaración establecida para el régimen de tributación individual. Esta presentación se efectuará aplicando las normas generales.
- La sociedad representante del grupo fiscal presentará los estados contables consolidados del grupo fiscal en cada una de las Administraciones afectadas.
- El grupo fiscal tributará, en todo caso, a cada Administración en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio.

2.2. Competencia en materia de inspección del Impuesto

La atribución de la competencia inspectora sigue los mismos criterios establecidos para la determinación del ámbito de aplicación de la normativa del impuesto.

De esta forma la inspección del impuesto se realizará por las Diputaciones Forales respecto de los sujetos pasivos que tengan un volumen de operaciones igual o inferior a 10.000.000 euros y su domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco. A la inversa, si el domicilio fiscal se encuentra en territorio de régimen común y el volumen de operaciones es igual o inferior a dicha cantidad, la inspección tributaria corresponderá a la Administración del Estado.

Esto es:

Volumen de operaciones igual o inferior a 10.000.000 euros		
Domicilio fiscal:	País Vasco	Territorio común
Inspección:	Diputación Foral	Común
Es indiferente el lugar dónde se realicen las operaciones		

Igualmente la inspección del Impuesto sobre Sociedades se realizará por las Diputaciones Forales respecto de los sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común, con volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 10.000.000 euros y que hubieran realizado al menos el 75% de sus operaciones en el País Vasco.

Igualmente les corresponderá respecto de los sujetos pasivos con domicilio fiscal en el País Vasco, con volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 10.000.000 euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio foral más del 25% de su volumen de operaciones.

Esto es:

Volumen de operaciones superior a 10.000.000 euros							
Domicilio fiscal							
País Vasco				Territorio común			
Lugar de realización de sus operaciones							
100% País Vasco	+ 25% País Vasco	- 25% País Vasco	100% T. común	100% País Vasco	75% o más en País Vasco Excepto Grupos	+ 25% T. común	100% T. común
Inspección: Iguales resultados que para la aplicación de la normativa							
Foral	Foral	Común	Común	Foral	Foral	Común	Común

En esta materia hay que realizar las siguientes precisiones:

— Las actuaciones que desarrollen los órganos de inspección se realizarán de acuerdo con la normativa propia de la Administración a la que pertenezcan dichos órganos de inspección tributaria.
— La Administración actuante debe comunicar el resultado de sus actuaciones de comprobación e investigación a las demás Administraciones afectadas.
— Puede suceder que la actuación de comprobación e investigación desarrollada por los órganos de inspección determine una deuda o un saldo a devolver al obligado tributario. Pues bien, si esta deuda o cantidad a devolver corresponde a varias Administraciones, el cobro o devolución será efectuado por la Administración que desarrolla la labor de inspección, sin perjuicio de las compensaciones que deban efectuarse entre las Administraciones.
— La competencia para inspeccionar a los grupos fiscales corresponderá a la Administración tributaria cuya normativa resulte de aplicación.[9]

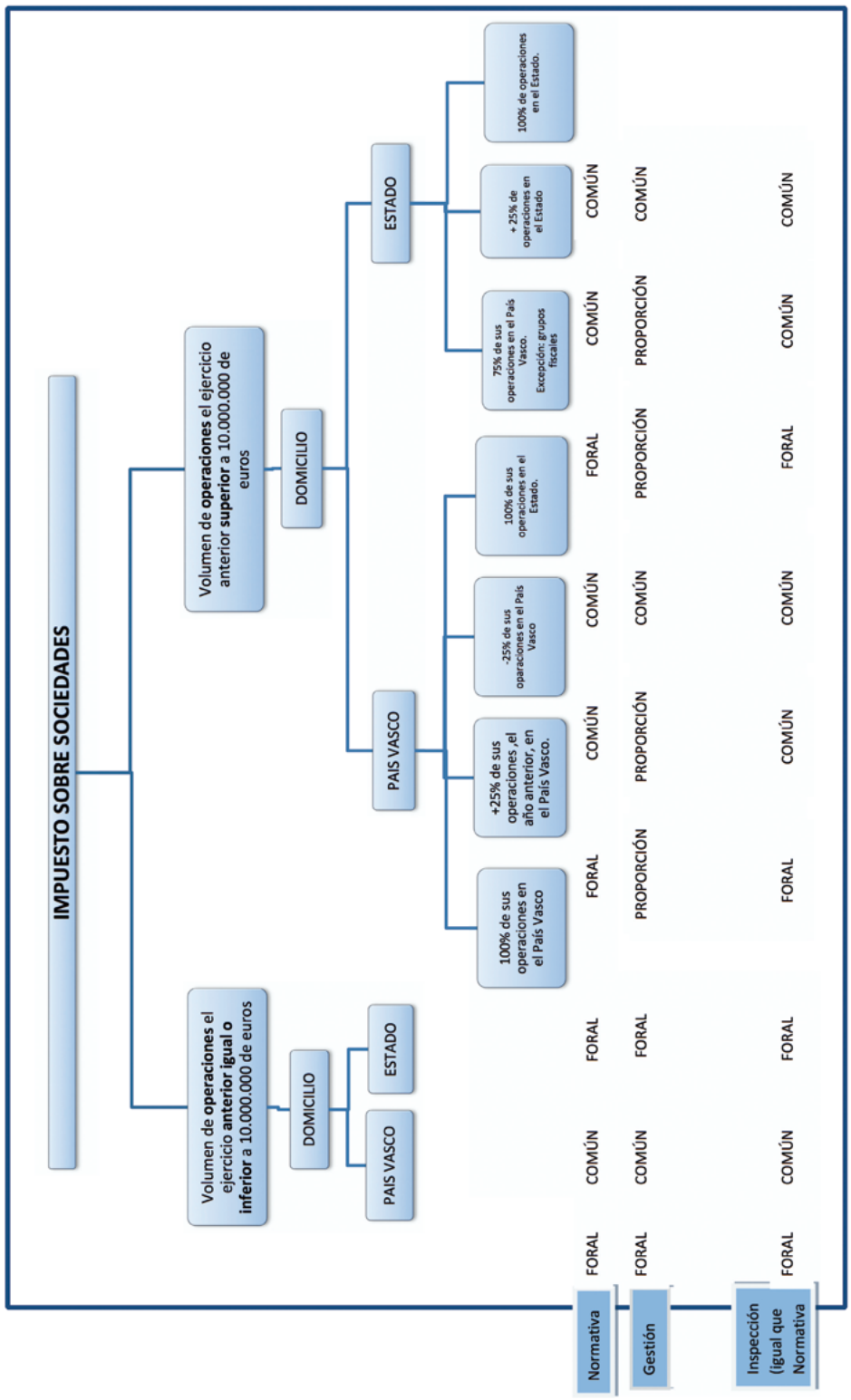
Finalmente indicar que la Administración tributaria que no ostente la competencia inspectora sí podrá verificar, independientemente de dónde se realicen, todas las operaciones que afecten al cálculo del volumen de operaciones. Eso sí, esta verificación únicamente podrá efectuarse a fin de comunicar lo actuado a la otra Administración tributaria que tiene la competencia inspectora. Además estás verificaciones no producirán efectos económicos cara al obligado tributario.[10]

[9] Novedad introducida por 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 («B.O.E.» 29 diciembre).

[10] 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 («B.O.E.» 29 diciembre).

ISBN: 978-84-7777-577-5

3. CUADRO RESUMEN DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA FORAL Y DE LA COMPETENCIA DE LAS DIPUTACIONES FORALES EN MATERIA DE EXACCIÓN E INSPECCIÓN



4. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES

Tal como se ha señalado anteriormente, es preciso determinar cuándo las operaciones se realizan en territorio común o en territorio vasco ya que de ello depende, en algunos casos, la delimitación del ámbito de aplicación de la normativa, común o foral, así como la determinación de la tributación efectiva a cada Administración tributaria.

Con esta finalidad el Concierto Económico contiene unos criterios o puntos de conexión que determinan cuando las operaciones se entienden realizadas en el País Vasco. Estos puntos de conexión, que diferencian entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, son los siguientes:

a. Entregas de bienes.

Entrega de:	La operación se realiza en el País Vasco:
Bienes muebles corporales:	Cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.
Bienes muebles corporales que deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente:	Cuando en el País Vasco se encuentren dichos bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Excepciones a esta regla: — Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega: se entenderá efectuada la entrega en el territorio vasco si se realizó en este territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados. — Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco: se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en territorio vasco y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación.
Bienes inmuebles:	Cuando los inmuebles estén situados en territorio vasco.
Realizadas por los productores de energía eléctrica:	Cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la energía eléctrica.

ISBN: 978-84-7777-577-5

b. Prestaciones de servicios.

Supuesto	La operación se realiza en el País Vasco
Regla general:	Cuando se efectúen desde territorio vasco.
Prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles:	Cuando los bienes inmuebles radiquen en territorio vasco.
Operaciones de seguro y capitalización:	Se aplican los puntos de conexión contenidos en el Impuesto sobre las Primas de Seguro.

c. Por otra parte, el Concierto Económico, con independencia de las reglas anteriores, señala como punto de conexión el domicilio fiscal, y por lo tanto la competencia será de las Instituciones Forales si el domicilio fiscal se encuentra en territorio vasco, en las siguientes operaciones:

— Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas, 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, incluidos los de mudanza, remolque y grúa.
— Arrendamientos de medios de transporte.

¿Qué sucede en los casos en que por aplicación de los criterios anteriores, que operan de forma bilateral, las operaciones se consideran realizadas en el extranjero? Pues dado que por los puntos de conexión indicados no se puede atribuir la competencia ni a la Administración del Estado ni a las Administraciones Forales, dichas operaciones se atribuirán a cada una de las Administraciones en la misma proporción que el resto de las operaciones que sí se han podido atribuir en base a los puntos de conexión referidos.

Respecto a los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades también el texto concertado determina los oportunos puntos de conexión. En este sentido se señala lo siguiente

a. Las retenciones e ingresos a cuenta corresponderán a una u otra Administración aplicando los mismos puntos de conexión establecidos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta remisión al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina también la limitación en materia legislativa para regular determinados tipos de retención.

Respecto a la eficacia de estos pagos a cuenta hay que señalar que el Concierto Económico dispone que tendrán validez los que se hayan realizado en territorio común o foral y, en consecuencia, el contribuyente podrá aplicar la de-

ducción correspondiente por estos conceptos a la hora de presentar su autoliquidación del impuesto.

b. En materia de pagos fraccionados se señala que los sujetos pasivos que tributen a ambas Administraciones ingresarán el pago fraccionado en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio.

   Este pago fraccionado real y efectivamente satisfecho a una Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a la Administración en la que se ha realizado el ingreso.

5. PROBLEMÁTICA CON LA CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES. REAL ORDEN DE 25 DE JUNIO DE 1909

Las desavenencias entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales sobre el Impuesto sobre sociedades vienen de antiguo. Así, por ejemplo, el Real Decreto de 25 de octubre de 1900, que modifica parcialmente el Concierto Económico de 1 de febrero de 1894 a fin de adecuarlo a la reforma fiscal de Fernández Villaverde no se incluyen las Sociedades y Compañías que en lo sucesivo se constituyan para explotar industrias fuera del territorio de las Provincias Vascongadas, aunque en éstas establezcan su domicilio social.

La explicación que de esta disposición se contiene en el Real Decreto que se comenta no deja de ser cuanto menos discutible. En efecto, la exposición de motivos de dicha disposición general señala que se introduce una «prescripción que tiende a evitar que a la sombra y amparo de los Conciertos se establezcan Sociedades y Compañías que, ejerciendo sus respectivas industrias fuera del territorio de las Provincias Vascongadas, adquieran dentro de él su domicilio social. Impídese con esto que dichas Sociedades eludan por el indicado medio el pago de los tributos, pues las que en lo sucesivo se establezcan serán extrañas al Concierto y estarán por lo tanto sujetas al pago de las contribuciones e impuestos que, según su naturaleza, les correspondan.»

Otro ejemplo lo encontramos durante la vigencia del Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 (tercera renovación del Concierto Económico) que preveía una duración de 20 años, hasta el 31 de diciembre de 1926.

En relación con la contribución de utilidades se planteó un conflicto entre el Estado y las Diputaciones de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Como punto de partida se toma lo dispuesto en el citado Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 que, en lo que ahora interesa, indica que no se consideran comprendidas en el Concierto, y, por lo tanto, quedan sujetas a las contribuciones que según su naturaleza puedan afectarles, las Sociedades y Compañías que desde la promulgación de la ley de 27 de marzo de 1900 se hayan constituido o se constituyan para explotar industrias fuera del territorio de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, aunque en estos territorios tengan establecido o establezcan su domicilio social.

La Real Orden de 25 de junio de 1909 trata de resolver la tributación por la imposición sobre utilidades correspondiente a las sociedades domiciliadas en Álava, Bizkaia

ISBN: 978-84-7777-577-5

y Gipuzkoa. La solución que se plantea en dicha Real Orden se puede resumir de la siguiente forma:

— Las sociedades y compañías constituidas en las provincias vascas antes de la promulgación de la ley de 27 de marzo de 1900 y dedicadas a la explotación industrial, se encuentran exentas del Impuesto sobre Utilidades por determinados conceptos de dicha ley en dichas provincias, cualquiera que sea el lugar del Estado en que operen.
— ¿Y si las sociedades se han constituido en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa con posterioridad a la ley de 27 de marzo de 1900? En este caso se encuentran sujetas al Concierto Económico y, en consecuencia, exentas, cuando se limiten a operar dentro del territorio vascongado.
— ¿Y si las sociedades se han constituido en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa con posterioridad a la ley de 27 de marzo de 1900 y realizan su actividad industrial fuera (o a la vez dentro y fuera) del ámbito territorial de dichos territorios? En este caso se encuentran sujetas al Impuesto sobre Utilidades por la totalidad de sus beneficios.

Contra esta Real Orden reaccionaron inmediatamente las Diputaciones de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa y presentaron, el 19 de julio de 1909, una instancia solicitando su modificación.

Esta reclamación fue resuelta por la Real Orden de 22 de marzo de 1910 en la que se señala lo siguiente:

— La Real Orden de 25 de junio de 1909, origen de la discrepancia, no precisaba del trámite de audiencia previa a las Diputaciones de las provincias vascongadas, toda vez que se dictó «con el solo intento de prescribir las reglas que el Gobierno podía y aún debía adoptar para fijar el criterio de las oficinas de hacienda en relación con la Contribución de Utilidades exigible a las Compañías y Sociedades domiciliadas en el territorio vascongado.»
— Se mantiene tanto el criterio en base al cuál se establecía que las sociedades y compañías, que constituidas en las provincias vascas antes de la promulgación de la ley de 27 de marzo de 1900 y dedicadas a la explotación industrial, se encuentran exentas del Impuesto sobre Utilidades por determinados conceptos de dicha ley cualquiera que sea el lugar del Estado en que operen, como el criterio que establecía que las sociedades constituidas en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa con posterioridad a la ley de 27 de marzo de 1900 también se encuentran exentas cuando se limiten a operar dentro del territorio vascongado.
— Lo que sí se hace es rectificar el criterio referido a las sociedades constituidas en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa con posterioridad a la ley de 27 de marzo de 1900 que realizan su actividad industrial fuera (o a la vez dentro y fuera) del ámbito territorial de dichos territorios. Para estas entidades la Real Orden de 25 de junio de 1909 establecía la sujeción al Impuesto sobre Utilidades por la totalidad de sus beneficios.

  En efecto, a este respecto se señala que únicamente se encuentran sujetas a la Contribución de Utilidades por las operaciones efectuadas en el territorio del Es-

tado, pero fuera de las provincias vascas, pues «las ejecutadas dentro de ellas están incorporadas al Concierto vigente de 13 de diciembre de 1906.»

En relación con esta misma materia el Real Decreto de 25 de abril de 1911 contiene una disposición transitoria que ratifica lo anterior al señalar que «mientras subsista el Concierto vigente con las Provincias Vascongadas, estarán totalmente exentas de la imposición sobre el capital la Compañías constituidas en las referidas Provincias antes de la fecha de la promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900, estableciendo la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, sea cualquiera el territorio en que operen, y las constituidas desde aquella fecha, o que se constituyan en lo sucesivo en las referidas Provincias, siempre que no extiendan sus operaciones a las provincias no exentas. Las Sociedades en que concurran las circunstancias determinadas…y constituidas en las Provincias Vascongadas desde la referida fecha de promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900, y las que en lo sucesivo se constituyan, siempre que extiendan sus negocios a las demás provincias españolas, contribuirán por la parte del capital que corresponda a los negocios que realicen en territorio español no exento…».

6. SOBRE EL TRASLADO DE CRÉDITOS FISCALES DE UNA NORMATIVA A OTRA

Para terminar se va a comentar, de entre los posibles temas interesantes que existen en este Impuesto, el relativo al traslado o efectividad de los créditos fiscales nacidos al amparo de una normativa cuando el obligado tributario pasa a estar bajo otra legislación.

6.1. Problemática de los cambios de normativa aplicable

Lógicamente las empresas suelen moverse y pueden trasladar su domicilio fiscal de territorio foral a territorio común y al revés. Este cambio de domicilio fiscal puede suponer, no siempre, un cambio en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que resulta de aplicación.

En este contexto, puede suceder que a la entidad que como consecuencia del cambio de domicilio le resulta aplicable otra normativa diferente, tenga por ejemplo bases imponibles negativas pendientes de aplicar, deducciones de la cuota también pendientes de aplicar, créditos fiscales, etc.

En base a lo anterior cabe preguntarse si esa empresa a la que resulta de aplicación una nueva normativa, puede trasladar/aplicar los créditos fiscales generados en base a la normativa de otro territorio.

6.2. Posición de la Administración del Estado

El Tribunal económico-administrativo central, en resolución de 12 de marzo de 2009, admitió que los créditos o beneficios fiscales generados de acuerdo con la

ISBN: 978-84-7777-577-5

normativa foral pueden seguir aplicándose a pesar de que se pase a tributar bajo la normativa común. Estos créditos o beneficios fiscales se seguirían regulando bajo la normativa foral y su aplicación opera aunque en la normativa común no se contemplen.

Por su interés pasamos a detallar el contenido de esta resolución, que es el siguiente:

— La normativa foral estableció beneficios fiscales, entre los que se encontraban la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos.
— Una norma con rango de ley establece un beneficio y el sujeto pasivo se acoge al mismo cumpliendo con lo establecido en la misma, produciéndose ex lege el nacimiento de ese beneficio fiscal. Al haber sido establecido por ley, únicamente otra norma con igual o superior rango puede hacer desparecer dicho beneficio.
— Dentro de un mismo ámbito espacial, cuando una ley establece un beneficio fiscal cuyo disfrute se alarga en el tiempo y con posterioridad dicha norma es derogada por otra ley posterior, esta última o bien opta por que dicho beneficio ya nacido desaparezca inmediatamente, en cuyo caso establecerá una indemnización que compense su pérdida, o bien opta por que dicho beneficio continúe su aplicación de acuerdo con la normativa que lo regulaba, lo que se establece en las Disposiciones Transitorias.

  Es decir, producido un cambio en la normativa aplicable, esa partida pendiente de deducción, ese derecho surgido al amparo de la normativa anterior, sigue siendo de aplicación con arreglo, no a la nueva normativa, sino a la normativa que reguló su nacimiento. Se trata en todo caso de salvaguardar un derecho adquirido por el sujeto pasivo por ley. El sujeto pasivo decide actuar en base a lo que una ley establece, adecúa su conducta a la ley para conseguir un beneficio fiscal que la ley establece realizando una determinada inversión. Y la realiza porque la ley le «subvenciona» dicha inversión a través de ese beneficio fiscal. Por ello, iría en contra de la seguridad jurídica el que, sin compensación alguna, por un cambio normativo se privara al sujeto que se acogió a dicho beneficio del disfrute del mismo. Y es que, en suma, aquí no se trata de la libertad del legislador para regular los beneficios fiscales, sino del respeto a los derechos adquiridos.
— Tal como señala el Tribunal Constitucional en relación con el artículo 9.3 de la Constitución española, «sobre el significado del principio de seguridad jurídica (…) también hemos señalado que dicho principio (…) protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente»[11]; «el precepto constitucional no permite vigencias retroactivas que produzcan resultados restrictivos o limitativos de los derechos que se habían obtenido en base a una legislación anterior «[12];no siendo admisible la retroactividad

[11] Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre.
[12] Sentencia del Tribunal Constitucional 97/1990, de 24 de mayo.

que afecte a derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto.[13]

— La especialidad en este caso radica en que no nos encontramos ante una sucesión en el tiempo de normas, ni ante normas subordinadas jerárquicamente, sino ante normas— la normativa foral y la legislación de régimen común— ambas con rango de ley. En la normativa foral se prevén determinados beneficios fiscales que la norma estatal no regula, planteándose qué ocurre en el supuesto en que, nacido un derecho a una deducción al amparo de la normativa foral, el sujeto pasa a regirse por la ley estatal, la cual no contempla dicha deducción.

Este Tribunal estima que la solución ha de ser la misma que en el caso de sucesión de normas en el tiempo. De forma que las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral, y que no hayan sido anulados, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios. Y ello sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración tributaria del Estado de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la Norma Foral para el goce del beneficio.

— De esta forma se salvaguarda el principio de la seguridad jurídica: suma de certeza y legalidad, certeza de la norma, previsibilidad sobre los efectos de su aplicación, protección de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, pues en otro caso se verían en una situación de indefensión.

Posteriormente, la Dirección General de Tributos en una consulta de 19 de abril de 2011 señala lo siguiente:

— La entidad consultante tiene su domicilio fiscal en Bilbao y ha venido tributando bajo la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia. Esta sociedad disponía tanto de bases imponibles negativas pendientes de compensación, como de cantidades pendientes de deducción por insuficiencia de cuota.
— La sociedad está estudiando trasladar su domicilio social y fiscal a territorio común, por lo que pasaría a tributar bajo la legislación de régimen del Impuesto sobre Sociedades.

Las preguntas que formula el obligado tributario son las siguientes:

— ¿Las bases imponibles negativas surgidas bajo la normativa de territorio foral pueden ser compensadas con rentas positivas nacidas en territorio común?
— ¿Las deducciones pendientes de aplicación nacidas bajo la normativa foral pueden ser objeto de deducción en la cuota íntegra resultante de la tributación bajo la normativa de régimen común?

[13] Sentencia del Tribunal Constitucional 70/1998, de 19 de abril

ISBN: 978-84-7777-577-5

De forma concreta se plantea si las deducciones pendientes de compensar por «Activos Fijos Nuevos», pueden ser objeto de deducción en la cuota del Impuesto determinado con arreglo a normativa común, pese a no existir la referida deducción en la normativa de régimen común, y en su caso, qué límites cuantitativos y cualitativos resultarían de aplicación.

Asimismo, se plantea que límites resultarían de aplicación respecto de las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, pendientes de aplicación, nacidas al amparo de la normativa foral.

La respuesta de la Dirección General de Tributos se puede resumir de la siguiente forma:

— El Concierto Económico no recoge régimen transitorio alguno por lo que es necesario traer a colación el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal. En virtud de este criterio la legislación común y foral no deben contemplarse como compartimentos estancos, sino que debe cumplir con los principios de justicia tributaria y de libertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio del Estado.
— En la Resolución de 12 de marzo de 2009, dictada por el Tribunal económico-administrativo central, se señala que «las cantidades pendientes de deducción generadas al amparo de la normativa foral … se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios. Ello, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración Tributaria del Estado de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la Norma Foral para el goce del beneficio.»
— Con arreglo a lo anterior, la consultante podrá continuar aplicando las bases imponibles negativas pendientes de compensación y las deducciones pendientes de aplicación, generadas en períodos impositivos en los que la consultante estaba sometida a normativa foral, en los períodos impositivos siguientes en los que pase a tributar de acuerdo con la normativa común, con arreglo a los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en su normativa de nacimiento y ello con independencia de que las deducciones pendientes de aplicación puedan o no tener parangón en la normativa común que resulte de aplicación tras el cambio del domicilio fiscal proyectado.

De lo anterior se desprende que la sociedad que pasa de estar sujeta a la normativa foral a la normativa de régimen común:

— Se lleva consigo los créditos fiscales.
— Estos créditos se determinan de acuerdo con la normativa foral bajo la cual nacieron. Por tanto operan las reglas y límites establecidos en la normativa foral.

— La consolidación de estos créditos fiscales también queda sometido al cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa foral.

De este modo, y a modo de ejemplo, una deducción de la cuota nacida bajo la normativa foral puede aplicarse en la autoliquidación a presentar bajo la normativa común con el límite sobre la cuota líquida establecida en la normativa foral (por ejemplo del 35%), frente al límite (por ejemplo del 25%) de territorio común y por el plazo establecido en territorio foral (por ejemplo 30 años) frente al plazo de territorio común (por ejemplo 18 años).

6.3. Posición de las Haciendas Forales

La anterior es la postura de territorio común. Y ¿cuál es la de los territorios forales? La Hacienda de Bizkaia emitió, el 15 de diciembre de 2016, una contestación a una consulta cuyo contenido se pasa a comentar.

La cuestión planteada en esta consulta partía del hecho de una sociedad limitada que trasladaba en el 2015 su domicilio fiscal de Madrid a Bizkaia pasando, consecuencia de este cambio, a tributar conforme a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, dicha sociedad, en los dos ejercicios anteriores (2013 y 2014) estuvo sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común, teniendo a la fecha de su traslado a Bizkaia determinados ajustes positivos pendientes de revertir derivados de lo dispuesto en dicha normativa de régimen común.

En concreto esos ajustes positivos procedían del límite a la deducibilidad de los gastos financieros y del límite a la deducción de los gastos por amortización del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias.

La cuestión que se formula es si podrá revertir en 2015, ya bajo normativa foral, los ajustes positivos al resultado contable efectuados bajo la normativa de territorio común, y, caso de ser afirmativa dicha respuesta, con qué límites.

La contestación a la consulta gira en torno a las siguientes consideraciones:

— En los casos en los que el contribuyente pasa a estar sujeto a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de otro territorio diferente (común o foral), contando con derechos y obligaciones fiscales nacidos al amparo de su legislación de origen cuyos efectos no han quedado plenamente agotados, ha de considerarse que los citados derechos y obligaciones no se extinguen, sino que se mantienen, toda vez que, a estos efectos, la legislación de territorio común y las forales no deben conformar sistemas aislados, sino que ha de establecerse entre ellas la continuidad necesaria al objeto de garantizar los principios de seguridad jurídica, justicia tributaria y libertad de circulación y establecimiento.

  Por consiguiente se aplica la regla de mantenimiento de los derechos y obligaciones nacidos bajo la legislación de la que se procede.
— En este sentido, los beneficios fiscales acreditados bajo la legislación de territorio común pueden ser aplicados en territorio foral, conforme a lo dispuesto en la nor-

ISBN: 978-84-7777-577-5

mativa foral. Esto quiere decir que han de tenerse presentes los límites temporales, cuantitativos y cualitativos establecidos en la normativa foral, en la medida en que la citada normativa foral prevea una figura tributaria equivalente a la de régimen común, si bien no es preciso que se encuentren reguladas en términos iguales.

Este matiz es importante, en la medida que matiza la consideración anterior. Cabe aplicar los incentivos de la legislación de origen, si en la normativa foral existe una figura similar/equivalente.

— La legislación de territorio común resulta aplicable en lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos, en su caso, exigibles para consolidar el derecho a la aplicación de los créditos fiscales de que se trate, así como en lo que afecta a la determinación de los mismos en su momento, de forma que sus importes no han de ser recalculados como consecuencia del cambio de normativa.

Todo lo anterior se entiende sin perjuicio de la posibilidad, por parte de la Hacienda Foral, de comprobar la procedencia y la cuantía de los créditos fiscales que pretendan aplicar las entidades sometidas a su competencia inspectora al margen de cuál sea el origen de los mismos, de cara, precisamente, a su correcta aplicación en territorio foral.

Lo anterior se puede resumir de la siguiente forma:

¿Los beneficios fiscales acreditados al amparo de la legislación de territorio común son aplicables en los ejercicios en los que la sociedad que tenga derecho a ellos tribute conforme a lo dispuesto en la normativa foral?	Sí, siempre que dichos beneficios procedentes de la normativa común tengan su equivalente en la normativa foral.
¿Conforme a qué legislación se realiza la compensación, o aplicación, de los créditos fiscales?	Conforme a lo dispuesto en la normativa foral, es decir, atendiendo a los límites temporales, cuantitativos y cualitativos regulados en la normativa foral correspondiente al período impositivo de que se trate.
¿Qué legislación se aplica en lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos, en su caso, exigibles para consolidar el derecho a los beneficios fiscales, así como en lo que afecta a la propia determinación del beneficio, de forma que su importe no ha de ser recalculado con motivo del cambio en la normativa aplicable?	Resulta aplicable la legislación de territorio común.

Ahora bien, no obstante lo anterior, se procede en el caso planteado a matizar las afirmaciones anteriores. En efecto, continúa señalando la respuesta de la Administración foral que, en lo que afecta al límite a la deducibilidad de los gastos financieros netos, cabe indicar que la legislación de régimen común establecía que los gastos financieros no deducibles en un ejercicio pueden ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período de que se trate, y con el mismo límite. Además, este precepto preveía especialidades para el caso de entidades que tributasen en régimen de consolidación fiscal, entre ellas, que el límite en él regulado afectaba al grupo fiscal en su conjunto.

Por su parte, en lo que se refiere al límite a la deducción de los gastos por amortizaciones contables, la legislación de régimen común establecía que las amortizaciones contables no deducibles fiscalmente pueden ser deducidas de forma lineal durante un plazo de 10 años u, opcionalmente, durante la vida útil de los elementos patrimoniales de que se trate, a partir del primer período impositivo iniciado dentro del año 2015.

En definitiva, la normativa de territorio común prevé un régimen de reversión en ejercicios siguientes de los ajustes positivos que, en su caso, haya tenido que practicar el contribuyente como consecuencia de los límites a la deducibilidad de los gastos financieros netos y de los gastos por amortización contable del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias por los que se pregunta.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que la normativa foral no prevé la reversión de los ajustes objeto de consulta, dado que no regula, ni ha regulado, ninguna de las limitaciones descritas.

Por consiguiente, teniendo en cuenta lo señalado anteriormente en materia de aplicación en territorio foral de créditos y beneficios fiscales surgidos bajo la normativa de territorio común (según lo cual los mismos resultan aplicables en los ejercicios en los que la entidad de que se trate pase a tributar conforme a lo dispuesto en la normativa foral, siempre que tengan su equivalente en ella, esto es, en la normativa foral) no debería admitirse la posibilidad de revertir los ajustes positivos objeto de consulta (practicados por aplicación de la normativa de territorio común), en los períodos impositivos en los que el contribuyente tenga que tributar conforme a lo previsto en la Norma Foral, toda vez que ésta no contiene ninguna medida equivalente a las disposiciones de territorio común objeto de consulta, que limite la deducibilidad de los gastos en cuestión en el período impositivo de su devengo, y que traslade su deducibilidad a ejercicios posteriores. Adicionalmente, la normativa foral del Impuesto tampoco contiene ninguna regla general que permita trasladar la deducibilidad de los gastos a un período posterior al de su devengo y contabilización.

No obstante, esta postura llevaría al contribuyente a una situación en la que los gastos en cuestión no fueron deducibles en el ejercicio de su devengo, por resultar de aplicación la normativa de territorio común, y, al mismo tiempo, tampoco lo serían en el período impositivo en el que estaban llamados a ser deducibles (según lo previsto en la legislación de origen) por encontrarse sujeto en ese momento a una normativa distinta, que no prevé la reversión de los citados ajustes, ya que no establece ninguna

ISBN: 978-84-7777-577-5

limitación a su deducibilidad en el ejercicio de devengo. En definitiva, nos encontramos ante gastos que la empresa no habrá podido reconocer aún.

En este supuesto el problema afecta a los límites establecidos a la deducibilidad de los gastos financieros y de los gastos por amortización contable del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias, en relación con los cuales la normativa de origen prevé un régimen de recuperación en los ejercicios posteriores de los ajustes positivos practicados por el contribuyente.

Ante esta situación la Administración foral considera que los gastos señalados podrán ser revertidos con efectos fiscales en los períodos impositivos en los que el contribuyente se rija por lo dispuesto en la normativa foral, si bien en los plazos, en las condiciones y con los máximos regulados en la legislación de territorio común, siempre y cuando, además, en lo que respecta a los gastos financieros, éstos hubieran sido deducibles en territorio foral en el ejercicio de su devengo por aplicación de las reglas de subcapitalización reguladas en la normativa foral, es decir, siempre que se trate de gastos deducibles por naturaleza en este territorio foral.

Con lo que, en definitiva, la consultante podrá revertir en 2015 los ajustes practicados en territorio común como consecuencia de la aplicación de los límites a la deducibilidad de los gastos financieros y de los gastos por amortización contable del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias, en los términos indicados anteriormente, aun cuando en dicho ejercicio tenga que tributar conforme a lo previsto en la normativa foral. Sin embargo, no podrá deducir la totalidad de los importes pendientes de integrar en la base imponible por este motivo, sino únicamente la parte de los mismos que podría deducir en caso de que siguiera sujeta a la normativa de territorio común.

Así, en lo que se refiere a los gastos financieros, la normativa común prevé que los que no hayan sido objeto de deducción pueden ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del ejercicio correspondiente, con el límite previsto en dicha normativa. Además estos gastos han de ser deducibles, asimismo, conforme a las reglas de subcapitalización previstas en la normativa foral. Adicionalmente, las amortizaciones contables que no hayan resultado fiscalmente deducibles en virtud de lo dispuesto en la normativa común, se deducirán de forma lineal durante un plazo de 10 años, u opcionalmente durante la vida útil de los elementos patrimoniales de que se trate.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Puntos de conexión en el Impuesto sobre Sociedades: grupos fiscales

Iñaki ALONSO ARCE

Sumario: 1. Introducción. 2. Los puntos de conexión en el Concierto Económico. 3. El impuesto sobre sociedades. 4. Los Grupos Fiscales. 5. Puntos de conexión aplicables a los Grupos Fiscales. 6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco constituye la expresión más genuina del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que proclama la disposición adicional primera de la Constitución y de su actualización conforme a lo previsto en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (artículo 41).

El régimen de Concierto Económico, peculiar de los Territorios Históricos vascos y de la Comunidad Foral de Navarra (ahí bajo la denominación de Convenio Económico) hace que en el Reino de España coexistan hoy en día cinco sistemas tributarios generales y cinco Administraciones tributarias, configurando una de las muestras más particulares y también más amplias de federalismo fiscal asimétrico que pueden encontrarse en el mundo, puesto que no estamos en presencia de la descentralización de determinadas competencias tributarias sino de la coexistencia de cinco regímenes tributarios diferentes en el Estado.

Y eso hace que el propio Concierto Económico se encargue de establecer los puntos de conexión que van a servir para delimitar las competencias normativas y las competencias de aplicación de los tributos de los Territorios Históricos vascos (y de la Comunidad Foral de Navarra igual manera en el Convenio Económico) y consecuentemente también las de la Administración General del Estado pues los regímenes forales de Concierto y Convenio económicos son precisamente una limitación de las competencias de la Administración del Estado, que no pueden extender su actuación al ámbito foral, e indirectamente de las posibilidades de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común al amparo de lo previsto en la Ley Orgánica

ISBN: 978-84-7777-577-5

de Financiación de las Comunidades Autónomas y en las disposiciones que la han desarrollado en este ámbito.

Hay que tener presente, por tanto, la destacadísima importancia de los puntos de conexión que establece el Concierto Económico como mecanismo de delimitación competencial en un ámbito en el que no se puede aplicar el principio de jerarquía para resolver las controversias interadministrativas que puedan producirse, sino el de competencia.

En las páginas que siguen desarrollaremos, por tanto, nuestra visión de los actuales puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico relacionados con la tributación de los grupos fiscales, fundamentalmente en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, partiendo, en un primer momento, de una reflexión general sobre el concepto y alcance de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, así como de una contextualización del alcance del Impuesto sobre Sociedades y del régimen especial de consolidación fiscal aplicable a los grupos fiscales.

A continuación nos ocuparemos de analizar en detalle los vigentes puntos de conexión respecto a la normativa, exacción e inspección del Impuesto sobre Sociedades para los grupos fiscales, así como a la modulación de los puntos de conexión en cuanto a su aplicación al régimen individual de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los contribuyentes que formen parte de grupos fiscales por el hecho de su pertenencia a un grupo fiscal y a su aplicación para la exención de determinadas retenciones a cuenta (novedades incorporadas en la modificación del Concierto Económico para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 por medio de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre).

Y en último término, expondré las principales conclusiones que extraigo del análisis de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico en relación con los grupos fiscales.

2. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

Comenzando, por tanto, por la propia esencia del Concierto Económico como elemento integrante del denominado bloque de la constitucionalidad que implementa los principios de actualización de este derecho histórico recogidos en el artículo 41 del mencionado Estatuto de Autonomía para el País Vasco, es evidente que su misión en nuestro ordenamiento es establecer el reparto acordado de las competencias tributarias entre las instituciones vascas y la Administración del Estado, pues no podemos olvidar que el carácter paccionado del Concierto Económico fue destacado por parte del Tribunal Constitucional como el elemento característico esencial de este sistema como integrante del núcleo intangible de la foralidad (STC 76/1988, de 21 de abril).

El Estatuto de Autonomía para el País Vasco establece que *las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios* y, en ese marco general que destaca

el carácter paccionado del Concierto Económico, mencionada como principios básicos de ese modelo de relación el 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*, que *el Concierto se aprobará por Ley* y 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.*

El Estatuto de Autonomía de Gernika, por tanto, establece las reglas generales a las que se ha de sujetar el proceso de concertación entre las representaciones de la Administración General del Estado y las de la Comunidad Autónoma del País Vascos y de sus Territorios Históricos, que por lo que nos interesan respecto a la materia que nos ocupa, ponen el acento en que el régimen debe ser concertado o convenido, en el sentido de acordado entre las representaciones de ambas Administraciones, así como en que se reconoce a los Territorios Históricos la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario, y por tanto, no estamos ante una mera cesión de competencias parciales sino ante el establecimiento de auténticos regímenes tributarios integrales en los Territorios Históricos vascos, lo que se refuerza más aún por la previsión de que corresponden a las Diputaciones Forales las competencias de aplicación de los tributos respecto a la totalidad de las figuras que integren los sistemas tributarios, con las únicas excepciones de la renta de aduanas y de los monopolios fiscales.

Los monopolios fiscales que existían en 1979 han sido desmantelados, sobre todo, como consecuencia de la integración del Reino de España en la Unión Europea, y la renta de aduanas ha pasado a tener la consideración de recurso propio de la Unión Europea igualmente, por lo que las únicas figuras que el vigente Concierto Económico atribuye en exclusiva al Estado son los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, como reminiscencia en nuestro actual sistema tributario de las exacciones que en 1979 se podían considerar incluidas dentro de la renta de aduanas.

En realidad, estos principios van a tener una importancia mucho más relevante de la que a simple vista podríamos reconocerles porque vienen a atribuir directamente a las Diputaciones Forales las competencias de exacción de todos los tributos, con esas excepciones mencionadas, por lo que no es dable pretender que si en el ámbito del territorio de régimen común se establece una nueva figura tributaria, su exacción y, en general, las competencias de aplicación de los tributos sobre la misma, no vaya a corresponder a la respectiva Diputación Foral, pues ello implicaría una contravención directa de la previsión estatutaria, y por ende, una medida inconstitucional.

ISBN: 978-84-7777-577-5

No obstante, esa atribución competencial, que proviene directamente del Estatuto de Autonomía, debe precisarse en sus contornos por el propio Concierto Económico, precisamente para realizar una adecuada distribución de las competencias normativas y de aplicación de todos los tributos que conforman los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y del territorio de régimen común, de manera paccionada, y ahí es donde radica la excepcional importancia de los puntos de conexión como elementos que establecen precisamente la concreción de la distribución competencial ordenada en el Estatuto de Autonomía.

De hecho, el propio Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, comienza su regulación reiterando, y actualizando en sus referencias terminológicas y normativas los principios que hemos analizado en el Estatuto de Autonomía, con un relevantísimo artículo 1, que vuelve a poner en evidencia la central importancia de los mismos, en los siguientes términos:

> Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.
> Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.
> Dos. 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.

Es cierto, que el propio artículo 1 y el resto de los preceptos de este primer capítulo complementan estas previsiones, por ejemplo, atribuyendo a las Diputaciones Forales idénticas facultades y competencias que las que el ordenamiento jurídico reconoce a la Hacienda Pública del Estado para el desarrollo de sus funciones de aplicación de los tributos, que, por otro lado, no encuentran limitación alguna a su ejercicio desde el punto de vista territorial, por lo que podemos concluir, como hacen las Normas Forales Generales Tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, que esas funciones y competencias las van a poder ejercitar en todo el territorio del Estado, de conformidad obviamente con las atribuciones competenciales previstas en el Concierto Económico.

Los puntos de conexión, por tanto, van a ser los criterios de atribución de esas competencias, que constituyen uno de los elementos esenciales del contenido del propio Concierto Económico, siguiendo en gran medida la técnica que se utiliza en los convenios internacionales para eliminar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal, y que, tributo por tributo, y por cada aspecto concreto de cada tributo en particular, van estableciendo a qué Administración, común o foral, le corresponde el ejercicio de esa competencia en relación con ese tributo en cada caso, en función de reglas generales y objetivas aplicables al conjunto de los contribuyentes del mencionado tributo.

El Concierto Económico distribuye las competencias entre los Territorios Históricos como un conjunto, es decir, entre el País Vasco, y el resto de Administraciones, funda-

mentalmente la Administración del Estado, aunque también los supuestos que luego van a corresponder a la Comunidad Foral de Navarra, porque la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha determinado que la Comunidad Foral de Navarra tiene el carácter de territorio común a los efectos del Concierto Económico, lo mismo que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tienen ese carácter a los efectos del Convenio Económico, ya que precisamente su función es atribuir las competencias que corresponden al País Vasco (o a Navarra), y las que corresponden al resto.

Es cierto que puede existir la tendencia a pensar que el Concierto Económico atribuye a los Territorios Históricos algunas competencias y las que no atribuye se retienen por parte de la Administración del Estado, bien porque han sido objeto de convenio con la Comunidad Foral de Navarra, de cesión a las Comunidades Autónomas de régimen común dentro de su sistema de financiación, o bien porque permanecen en el acervo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero también lo es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha descartado en varias ocasiones esta interpretación, como hizo en su momento respecto a los trabajos prestados en el extranjero y su relación con los puntos de conexión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o como ha recordado recientemente en la sentencia Energizer, en la que ha puesto de manifiesto que la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los contribuyentes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto sigue las mismas reglas que la correspondiente a los contribuyentes establecidos aunque el Concierto Económico guarde el más absoluto silencio sobre los primeros, con lo que no puede concluirse de ningún modo que el silencio del Concierto Económico implique la atribución de la competencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sino que, en cada caso, habrá que analizar lo que sí dice el Concierto Económico, las reglas generales de la concertación y los puntos de conexión expresamente establecidos en el mismo, y por aplicación de las mismas debemos ser capaces de resolver los aspectos que no estén expresa y específicamente regulados en el texto del Concierto Económico.

La otra premisa que debemos tener en cuenta es que el Concierto Económico distribuye las competencias entre la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, pero sin especificar en cada caso a cuál de las Diputaciones Forales corresponde la competencia (aunque en muchos supuestos el propio punto de conexión establecido en el Concierto Económico no va a dejar dudas al respecto), y por ello, en ausencia de ninguna norma de *intraconcierto*, van a ser las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos en cada uno de los Territorios Históricos las que van a cumplir con esa misión, las que van a determinar a cuál de las Diputaciones Forales corresponde el ejercicio de una competencia concreta, obviamente dentro del margen que para el conjunto del País Vasco establece el propio Concierto Económico, y en general, siguiendo los mismos principios que se han acordado en la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Esa labor de coordinación interna en el País Vasco la cumple el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en el que se sientan representantes del Gobierno Vasco

ISBN: 978-84-7777-577-5

y de las tres Diputaciones Forales (y representantes de los municipios para tratar los asuntos que les afectan desde la aprobación de la Ley de Instituciones Locales de Euskadi), y una de cuyas funciones primordiales es coordinar las propuestas normativas que realizan cada una de las Diputaciones Forales a sus respectivas Juntas Generales precisamente con la finalidad de coordinar y armonizar los tres sistemas tributarios vascos y de implementar coordinadamente los mismos principios acordados a nivel general y en su concreción dentro de Euskadi.

En el fondo, los puntos de conexión del Concierto Económico, complementados en lo necesario con las previsiones de intraconcierto contenidas en las Normas Forales de los tres Territorios Históricos, vienen a ser, si se nos permite el símil, como el cuchillo que corta la tarta de los hechos imponibles sometidos a un tributo correspondiente en cinco partes perfectamente delimitadas, una correspondiente a la Administración General del Estado, otra a la Comunidad Foral de Navarra (aquí con el complemento ineludible del Convenio Económico) y otras tres, una correspondiente a cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, teniendo presente que el resultado de la aplicación de ese cuchillo deberían ser cinco trazos claramente delimitados sin que ninguna parte de la tarta se quede sin atribuir a una de las porciones, y por supuesto, sin que exista algún elemento que pueda estar en dos porciones a la vez.

Obviamente para que esta función pueda cumplirse a la perfección, es necesario que los puntos de conexión del Concierto Económico y del Convenio Económico sean coincidentes, o al menos, compatibles, así como que las normas de intraconcierto que se contienen en cada una de las Normas Forales de los Territorios Históricos vascos sean igualmente coherentes entre sí y con las reglas del Concierto Económico, lo que se suele producir en la gran mayoría de los supuestos.

Alguna vez se han producido, como en 2018 precisamente, o anteriormente en 2002, disfunciones entre el Concierto Económico y el Convenio Económico como consecuencia del diferente ritmo en las negociaciones entre la Administración General del Estado y los representantes del País Vasco en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y entre la parte estatal y la de la Comunidad Foral de Navarra en la Comisión Coordinadora del Convenio Económico, lo que normalmente ha llevado a diferencias puramente temporales (normalmente en relación con el importe del volumen de operaciones que marca la diferencia entre la tributación exclusiva a la Administración del domicilio fiscal del contribuyente o la tributación en volumen de operaciones a todas las Administraciones en cuyos territorios opere el contribuyente), si bien, por ejemplo, en lo que se refiere precisamente a los puntos de conexión aplicables a los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, desde 2002 son diferentes las normas de atribución de competencias en el Concierto Económico y en el Convenio Económico, aunque esa diferencia, como veremos posteriormente, no plantea especiales problemas porque son puntos de conexión compatibles entre sí.

En lo que al intraconcierto se refiere, y con independencia también de los posibles diferentes ritmos de implementación de los cambios normativos en cada una de

las Juntas Generales de los Territorios Históricos vascos, normalmente no se producen disfunciones en los puntos de conexión establecidos en las Normas Forales, aunque también aquí tenemos que mencionar una excepción en el caso que nos ocupa, puesto que desde 2015 el Territorio Histórico de Álava se encuentra relativamente desarmonizado con los otros dos Territorios Históricos en relación a los puntos de conexión, fundamentalmente de normativa y de inspección, de los grupos fiscales que vinieran tributando con anterioridad siguiendo las reglas del régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

Como posteriormente tendremos igualmente ocasión de comentar, no es una situación deseable que existan puntos de conexión en el intraconcierto (ni, por supuesto, entre el Concierto Económico y el Convenio), que den lugar a supuestos en los que puedan resultar competentes dos Administraciones a la vez para el ejercicio de la misma función, como tampoco lo es que en un determinado supuesto no exista ninguna Administración que resulte competente, si bien es cierto que este último supuesto es más difícil que concurra en la práctica.

En el caso de la coordinación entre el Concierto Económico y el Convenio navarro es claro que la mayor parte de la responsabilidad de la cuestión recae sobre la Administración del Estado pues es la que se sienta en las dos mesas de negociación y, por ello, tiene que tener como un elemento adicional de su posición la de la coordinación de los elementos establecidos en ambos instrumentos.

En el caso del intraconcierto, aunque existe una responsabilidad compartida de las instituciones representadas en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, también lo es que el contenido definitivo de las Normas Forales respectivas lo deciden las Juntas Generales de cada Territorio Histórico, a propuesta, normalmente, de la respectiva Diputación Foral, y por ello serán estas instituciones las que tengan la máxima responsabilidad de esta cuestión.

3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Profundizando en la materia que nos ocupa y una vez que hemos contextualizado la razón de ser y la función de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, vamos a repasar los principales elementos del Impuesto sobre Sociedades de cara a poder comprender el funcionamiento del régimen especial de consolidación fiscal, y en último extremo, los puntos de conexión aplicables a los grupos fiscales.

Para ello hemos de acudir a las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos vascos, que caracterizar al Impuesto sobre Sociedades como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas en los términos previstos en la correspondiente Norma Foral.

Por su parte, también precisan que constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen, pues precisa-

ISBN: 978-84-7777-577-5

mente nos encontramos ante el impuesto directo general que grava en una primera fase la renta obtenida por las personas jurídicas y los demás contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, cuyo gravamen se completará, en último término, a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que grave la renta de las personas físicas propietarias de los derechos económicos (y, en su caso, políticos) sobre esas personas jurídicas.

Por cuestiones de pura técnica normativa, también se establece que las imputaciones de bases, rentas, beneficios o pérdidas establecidas en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades tendrán asimismo la consideración de obtención de renta, aunque propiamente no se pueda hablar en esos casos de una directa obtención de renta inmediata por parte de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

En realidad, el Impuesto sobre Sociedades se configura de manera similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las personas físicas, gravando la renta mundial que sea atribuible a la persona jurídica o, más en general, a las entidades contribuyentes del citado impuesto, siguiendo el modelo más habitual de gravamen en el ámbito del Derecho internacional, cumpliendo el paradigma de gravar a los residentes por un impuesto general sobre la renta que incorpore la renta mundial, es decir, toda la renta, cualquiera que sea su fuente, su lugar de obtención o la residencia del pagador.

Al definir a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las Normas Forales vascas de este impuesto consideran contribuyentes del mismo, cuando tengan su residencia en territorio español, con carácter general, a las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles a las que les sea de aplicación el régimen de atribución de rentas, así como a un conjunto de entidades sin personalidad jurídica que la Norma Foral entiende razonable gravar por este impuesto, si bien la generalidad de las entidades sin personalidad jurídica no están sometidas a este gravamen sino que tributan, como las sociedades civiles, por medio de la atribución de sus rendimientos a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, según corresponda.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades considera de manera global a sus contribuyentes bajo la denominación de entidades, que será la que sigamos nosotros también a partir de este momento, y, en principio, somete a gravamen a cada entidad de manera separada, en consonancia con el principio de personalidad independiente que corresponde a todas las personas jurídicas, puesto que son la mayoría de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, y con independencia de que pertenezcan a un grupo empresarial o no.

El paradigma de tributación del Impuesto sobre Sociedades en nuestro ordenamiento es, por tanto, la tributación individual de cada entidad, de manera similar a lo que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con las personas físicas, pero también es cierto, como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que puede haber supuestos en los que se considere adecuado la tributación acumulada de las rentas de un grupo de personas por las razones de política fiscal que correspondan en cada supuesto.

En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nos vamos a encontrar con la opción por la tributación conjunta para los miembros de una unidad familiar, precisamente por la importancia que tienen las circunstancias familiares y personales en la determinación de las normas de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en gran medida, como consecuencia de los diferentes modelos de familia y las propias normas de individualización de rendimientos en ese impuesto.

Y lo mismo que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se configura como una opción la tributación conjunta, en el Impuesto sobre Sociedades se permite la tributación, de forma opcional también, acumulada de los rendimientos de una serie de entidades que cumplan una serie de características y formen parte de un grupo.

Así, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades también consideran contribuyentes a los grupos fiscales que tributen conforme al régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral, es decir, al régimen especial de consolidación fiscal.

Los grupos fiscales no tienen personalidad jurídica, no se la reconoce el ordenamiento mercantil y tampoco el tributario, pero sí tienen la cualidad de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, cuando todas las entidades que los conforman opten por la aplicación del régimen especial y, por ende, por la tributación consolidada de sus rendimientos.

La existencia de una opción de tributación para los grupos fiscales es consecuencia de la propia realidad empresarial, ya que no es infrecuente que se establezcan grupos de sociedades para desarrollar de una manera mejor estructurada la actividad económica de los mismos, caracterizados por aglutinar a un conjunto de entidades bajo un mismo poder de decisión, con lo que puede ser más interesante gravarles como un conjunto que se relaciona de una manera más o menos unitaria con el resto de los operadores económicos, eliminando los efectos de las operaciones internas y haciendo la ficción de que forman parte de una unidad, cuyos resultados deben considerarse agrupadamente para obtener una adecuada visión de su capacidad económica.

Esta tributación consolidada no va a eliminar el carácter de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades de las entidades que forman parte del grupo, que se mantiene, y de hecho, se les obliga igualmente a cumplir las obligaciones formales y de declaración correspondientes al Impuesto sobre Sociedades en régimen individual, pero se les exime de la obligación tributaria material, la de pagar el impuesto, y en su lugar esa obligación se atribuye al grupo fiscal como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

Es cierto que las normas mercantiles no son ajenas a la existencia de grupos de sociedades y que existen normas que les obligan a formular cuentas anuales consolidadas, pero también lo es que hay dos diferencias esenciales entre la consolidación contable y la fiscal: la primera es obligatoria y la segunda es opcional, voluntaria; y tampoco coincide la definición de grupo de sociedades a efectos mercantiles y la de grupo fiscal a efectos de la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, siendo más exigentes los requisitos que se establecen para configurar un grupo fiscal que para tener la obligación de consolidar las cuentas anuales.

ISBN: 978-84-7777-577-5

4. LOS GRUPOS FISCALES

Cuando las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos vascos definen lo que implica el régimen especial de consolidación fiscal, parten del principio de que los grupos fiscales podrán optar por la aplicación de este régimen tributario y, como decíamos, en tal caso, las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual, aunque sí van a estar sometidas a las obligaciones formales, incluso la de presentar la declaración, que les incumben en régimen individual.

Las propias Normas Forales precisan que se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

Ya hemos dicho que el artículo 8 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades establece que el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente en caso de que se opte por tributar conforme al régimen especial de consolidación fiscal, y hemos avanzado también que el grupo fiscal no tiene personalidad jurídica, por lo que las Normas Forales se preocupan de determinar quién debe cumplir las obligaciones formales y materiales del grupo fiscal, y en este sentido establecen que será la entidad representante del grupo fiscal la que estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal.

Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o la entidad del grupo fiscal con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

No obstante, la entidad dominante no residente en territorio español podrá designar a otra entidad del grupo como representante siempre que a la misma le resulte de aplicación idéntica normativa que a la entidad del grupo fiscal con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior.

Cuando en estos dos supuestos las Normas Forales hablan de la entidad dominante del grupo, y establecen que cuando no sea residente en territorio español debe designar una entidad del grupo que represente al mismo, la normativa también nos indica que esa referencia a entidad dominante no residente también se aplica a las entidades dominantes que sean residentes en territorio español pero estén sometidas a la normativa de territorio común.

Esta asimilación entre entidades no residentes en España y entidades residentes pero sujetas a la normativa del Impuesto sobre Sociedades en régimen individual correspondiente al territorio de régimen común es consecuencia, como luego veremos, de la regla que desde el 2002 se contiene en el Concierto Económico y que establece que solamente pueden formar grupo fiscal las entidades que estén sometidas a la misma normativa, común o foral (entendiendo por foral la de cualquiera de los Territorios Históricos), lo que impide que se puedan formar grupos mixtos, con entidades sometidas a normativa foral y a normativa común.

En la regulación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades también se equipara el supuesto de entidad dominante no residente en territorio español con el de entidad dominante residente pero sometida a la normativa foral de uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en régimen de tributación individual.

Como hemos anticipado antes, las entidades que integren el grupo fiscal estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria.

Y las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos también establecen dos reglas de coordinación entre régimen individual y régimen consolidado muy razonables, porque, por un lado, disponen que las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a cualquier entidad del grupo fiscal, con el conocimiento formal de la entidad representante del mismo, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo fiscal.

Y, por otro lado, también establecen que las entidades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

El último elemento que debemos tener en cuenta antes de adentrarnos en el análisis de los puntos de conexión que el Concierto Económico establece para los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades es el que hace referencia a los requisitos que deben tomarse en consideración para la definición de lo que se entiende por grupo fiscal, por entidad dominante y por entidades dependientes.

Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos que vamos a mencionar y que tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las entidades de crédito a que haremos referencia.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos a que vamos a hacer referencia a continuación.

A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por 100 del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

ISBN: 978-84-7777-577-5

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.
c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

   El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.
d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.
e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas ni tenga la consideración de sociedad patrimonial.
f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Consecuentemente, se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) que acabamos de exponer, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos expuestos.

En cuanto a las entidades de crédito, también tendrán esta misma consideración las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos propios y obligaciones de información de los Intermediarios Financieros, siempre que la entidad central del sistema forme parte del grupo fiscal y sea del 100 por 100 la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 por 100 de los recursos propios computables de cada una de ellas. Se considerarán cumplidos tales requisitos en aquellos sistemas institucionales de protección a través de cuya entidad central, de manera directa o indirecta, varias cajas de ahorros de forma concertada ejerzan en exclusiva su objeto como entidades de crédito, conforme se dispone en el apartado 4 del artículo 5 del Real Decreto

—ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros.

Desde la transformación de las cajas de ahorros en fundaciones bancarias como consecuencia del proceso de reordenación financiera acometido a causa de la crisis financiera de 2008, también se establece que se considerarán también entidades dependientes las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 1 del artículo 43 de la Ley de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal, así como cualquier entidad íntegramente participada por aquéllas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito.

En el supuesto de que una fundación bancaria pierda la condición de entidad dominante de un grupo fiscal en un período impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 99 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos expuestos.

Desde la perspectiva negativa, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades también delimitan el concepto de grupo fiscal, porque establecen que no podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no sean residentes en territorio español.
b) Que estén exentas de este Impuesto.
c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.
d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.
e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, o en su caso, el tipo de gravamen a tener en cuenta será el correspondiente a la entidad del grupo con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior.
f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante, o en su caso, el ejercicio social a tener en cuenta será el correspondiente a la entidad del grupo con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior.

Un último elemento a tomar en consideración es que el grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter.

ISBN: 978-84-7777-577-5

No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.

5. PUNTOS DE CONEXIÓN APLICABLES A LOS GRUPOS FISCALES

Por tanto, una vez que hemos expuesto someramente el objeto y naturaleza del Impuesto sobre Sociedades y la razón de ser y la manera de configurar los grupos fiscales que tributan en régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, procede en este momento que nos adentremos ya en las normas que el Concierto Económico establece para atribuir las competencias normativas, de exacción y de inspección de los grupos fiscales a las distintas Administraciones.

A esta finalidad se dedica el apartado Dos del artículo 20 del Concierto Económico, que establece el principio de que los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las entidades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

Como hemos comentado con anterioridad, lo primero que regula el punto de conexión en materia de grupos fiscales es la competencia normativa, qué normativa va a disciplinar la tributación del grupo fiscal como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, y qué entidades van a formar parte del grupo fiscal, teniendo presente que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 85 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y a los que hemos hecho referencia en el apartado anterior, estableciendo el Concierto Económico en este punto una regla adicional a las que se contienen en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades en el sentido de excluir a todas las sociedades que no estén sometidas a la misma normativa en régimen individual, común o foral.

En este punto se produce una discrepancia con el Convenio económico con la Comunidad Foral de Navarra, porque allí sí cabe la existencia de grupos mixtos, formados por entidades que estén sometidas en régimen individual a normativa común y otras a la foral navarra, marcando la normativa aplicable a la entidad dominante cuál es la normativa aplicable al grupo fiscal en su tributación consolidada, salvo que la dominante fuera navarra, porque entonces tienen dos opciones, o tributar el grupo con normativa común o excluir a las entidades dependientes de normativa común para que el resto del grupo tribute con normativa navarra.

Esta situación era la misma que existía en el caso del Concierto Económico hasta 2001, pero en 2002, como decíamos antes, el punto de conexión se modificó en el caso vasco y desde entonces no se permiten en ningún caso los grupos mixtos.

Ésta es una de esas diferencias que comentábamos entre el Concierto Económico y el Convenio navarro que, sin embargo, no plantea problemas horizontales entre ambos territorios, aunque la regla sea diversa, porque precisamente nunca va a dar lugar a antinomias sobre un contribuyente concreto.

No obstante, en mi opinión, la solución del Concierto Económico es más respetuosa con la idea de bilateralidad y pacto que preside el régimen foral que la solución navarra.

Como hemos visto, por tanto, va a ser la normativa aplicable en régimen individual de las entidades que forman parte del grupo la que marque si el grupo fiscal aplica la normativa foral o no.

En este sentido, podemos recordar que el Concierto Económico establece para el régimen individual de tributación que 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 común.

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.

Como vemos, por tanto, se dan dos posibilidades: que la normativa coincida con el domicilio fiscal para contribuyentes con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior igual o inferior a 10 millones de euros, y para los que lo superen que no realicen en el otro territorio el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones de ese ejercicio, aunque esta regla, que en 2018 se ha conseguido que se establezca de forma equilibrada en los dos sentidos, anteriormente solamente permitía aplicar normativa foral a los contribuyentes con domicilio fiscal en territorio común y un volumen de operaciones superior a ese umbral mínimo, cuando el 100 por 100 de su volumen de operaciones se hubiera realizado en el País Vasco.

En realidad, esa regla es la que pervive a partir de 2018 para los contribuyentes que formen parte de un grupo fiscal, se entiende que sometido a normativa de régimen común, porque son los afectados, y esa diferencia de trato entre contribuyentes que tributan y los que no tributan en consolidación fiscal ha sido el mal menor que han tenido que aceptar las instituciones vascas respecto a la situación anterior en la que todos los contribuyentes vascos estaban discriminados en este aspecto por la falta de equilibrio en esa regla de determinación de la competencia.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Ahora bien, también es cierto que resulta un poco sorprendente que la determinación de la competencia normativa sobre un contribuyente en régimen individual de tributación en el Impuesto sobre Sociedades dependa de su voluntad, porque precisamente va a cambiar la regla de determinación en función de que opte por tributar en el régimen de consolidación fiscal o no lo haga.

Podemos entender que se haya pretendido mantener esta regla dentro de los grupos fiscales para que no deban extinguirse grupos fiscales o separarse entidades de los mismos como consecuencia del cambio de punto de conexión establecido en el Concierto Económico, pero también es verdad que en este sentido hubiera sido más razonable y más proporcionado establecer un régimen transitorio, como el que se implantó en 2002 al impedirse la conformación de grupos mixtos (con entidades de normativa común y foral), que hubiera mitigado los efectos del cambio normativo sobre las empresas afectadas sin sacrificar la coherencia de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

Las normas de intraconcierto lo que sí delimitan es que todas las entidades sometidas a la normativa foral de cualquiera de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco pueden formar parte de un grupo fiscal aunque sean diferentes sus normativas en régimen individual, y lo que se ocupan, como hemos visto en el apartado anterior, es de determinar que la normativa de la entidad dominante o de la representante será la que se aplique para el grupo fiscal.

Ésa es la razón por la que no se permite la elección de la entidad representante en los supuestos de grupos fiscales cuya entidad dominante no sea residente en territorio español, o si lo es, aplique la normativa del territorio de régimen común, sino que se establece que debe serlo la entidad con mayor volumen de operaciones del grupo u otra que aplique la misma normativa que ella, lo que trata de evitar que los contribuyentes puedan elegir la normativa que les resulta de aplicación con la mera determinación de cuál es su entidad representante.

Y en este punto es en el que se produce la discrepancia entre Territorios Históricos a la que hemos referencia con anterioridad, porque el Territorio Histórico de Álava ha establecido que esta regla de que la entidad representante deba serlo del territorio cuya normativa aplique la entidad con mayor volumen de operaciones del grupo fiscal no va a resultar de aplicación a los grupos que ya vinieran tributando en consolidación fiscal antes de 2015 y tuvieran como entidad dominante (y representante a partir de 2015) a una entidad del Territorio Histórico de Álava, sin que sea el territorio que corresponda a la normativa de la entidad con mayor volumen de operaciones del grupo.

Es cierto que esta antinomia existente entre el Territorio Histórico de Álava y los otros dos Territorios Históricos desde 2015 tiene poca relevancia práctica en la actualidad respecto a la normativa aplicable, pues es idéntica la regulación hoy existente en el régimen especial de consolidación fiscal en los tres Territorios Históricos vascos, lo cual no implica que vaya a ser siempre así en el futuro, pero también lo es que sí va a tener una relevancia práctica en relación con la competencia inspectora.

Porque el Concierto Económico establece que la competencia inspectora de los grupos fiscales corresponderá a la Administración Tributaria cuya normativa sea aplicable de acuerdo con las normas que acabamos de explicar, con lo que replica la misma idea que se mantiene para el régimen individual de tributación, en función de la cual, normativa e inspección coinciden en todo caso en relación con los grupos fiscales.

Y aquí sí puede producirse una clara colisión en determinados supuestos límite entre la competencia inspectora de la Diputación Foral de Álava y la de la Diputación Foral de Bizkaia o la Diputación Foral de Gipuzkoa, según corresponda, respecto a los grupos que vinieran existiendo y tributando como tales desde antes de 2015 y en los que no coincida la normativa aplicable por la entidad dominante-representante y el territorio cuya normativa corresponda a la entidad con mayor volumen de operaciones del grupo fiscal, teniendo presente además que permitir la elección de la Administración tributaria que va a inspeccionar al contribuyente, máxime si tenemos en cuenta que no va a ser la del Territorio Histórico en el que opere significativamente el grupo fiscal, más nos acerca a una planificación fiscal indeseable, que a una regla racional de atribución de la competencia inspectora, pero como decíamos antes también, quien debería explicar la incoherencia son las instituciones del Territorio Histórico que la han ocasionado, en este caso, las del Territorio Histórico de Álava, contra el previo acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi al respecto.

Por último, el Concierto Económico establece una regla de limitación de la autonomía normativa de los Territorios Históricos en materia de consolidación fiscal, pues dispone que en todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, entidad dominante, entidades dependientes, entidad representante, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

En cuanto a las reglas de gestión establecidas en el Concierto Económico, hay que tener presente que la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se seguirán las reglas siguientes:

a) Las entidades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere Concierto Económico, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.
b) Además, la entidad representante del grupo fiscal presentará a cada una de las Administraciones en los que el grupo fiscal desarrolle sus operaciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.
c) El grupo fiscal tributará, en todo caso, a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Hay que recordar, en este sentido, que en régimen individual de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, el Concierto Económico establece que corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros.

Y por otro lado, que los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el propio Concierto Económico para la localización de las operaciones y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

Como vemos, por tanto, y al contrario de lo que sucede en relación con el régimen individual de tributación, los grupos fiscales tributan siempre en volumen de operaciones a las Administraciones de los territorios en los que realicen operaciones, sin que el hecho de que el grupo fiscal tuviera un volumen de operaciones del ejercicio anterior inferior a 10 millones de euros implique una tributación exclusiva a ninguna Administración.

Tras analizar las reglas esenciales que establece el Concierto Económico como puntos de conexión de normativa, inspección y exacción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los grupos fiscales que tributen en el régimen especial de consolidación fiscal, creo que podemos razonablemente hacernos las dos preguntas siguientes:

¿Tiene sentido hoy en día que siga existiendo una regla que obligue a los territorios históricos a aplicar la misma definición de grupo, entidad dominante, entidad dependiente, entidad representante, grado de dominio y operaciones internas?

Esta regla persiste, como hemos visto, en el Concierto Económico desde que existía la posibilidad de que hubiera grupos mixtos, formados por entidades de normativa común y de normativa foral, es decir, desde antes de 2002, y en aquel momento podría tener un sentido porque los grupos mixtos podían tributar conjuntamente aplicando la normativa de territorio común, por lo que eso podía justificar que no hubiera una definición de los requisitos para constituir un grupo fiscal diferente en la normativa foral y en la normativa de territorio común, en aquel momento podía, por tanto, tener un sentido.

Pero ahora, desde 2002, en que no cabe la posibilidad de que haya grupos mixtos, qué razón de ser tiene que los Territorios Históricos vascos no puedan establecer sus propias normas de determinación de su perímetro de consolidación fiscal, cuando no pueden afectar unas diferentes reglas a entidades de la otra normativa. Sinceramente no encuentro ninguna razón jurídica de peso que avale la permanencia de esa restricción, y la única razón de ser de la misma es el acuerdo que ha existido siempre en la Comisión Mixta del Concierto Económico de que sólo se modifican los aspectos en los que existe unanimidad entre las partes para modificarlos, y si no se alcanza, las cosas se quedan como están hasta la siguiente ocasión.

Por otro lado, también creo interesante preguntarnos si: ¿Tiene sentido hoy en día que se exija un porcentaje diferente de volumen de operaciones en Euskadi para que se aplique la normativa foral a contribuyentes con domicilio en territorio común que realicen un volumen de operaciones muy significativo en el otro territorio?

La respuesta, como hemos anticipado antes, tampoco puede ser positiva, aunque quizás en este caso haya pesado más la intención de la Administración General del Estado de evitar que hubiera que extinguir determinados grupos fiscales por el cambio del punto de conexión y el equilibrio que se ha producido en los dos sentidos en la regla de atribución competencial, pero evidentemente ni tiene un sentido técnico que pueda defenderse con solidez ni debería resistir el paso del tiempo, pues en este caso, el tiempo juega en contra de que esta regla tenga algún sentido.

Aunque, como hemos visto, el Concierto Económico deja claro ya desde 2018 cómo se produce la exacción del impuesto de los grupos fiscales que hubieran tenido un volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros en el ejercicio anterior, porque el propio Concierto Económico establece que *«en todo caso»* tributarán los grupos fiscales en volumen de operaciones a todas las Administraciones en cuyos territorios operen, es cierto que antes no usaba esos términos, porque no incorporaba el inciso «en todo caso», sino que establecía la misma regla, pero sin enfatizarla.

Eso dio lugar a alguna controversia entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos, y en uno de los supuestos, en relación con la contestación de una consulta tributaria escrita de un contribuyente, al seguir el procedimiento establecido en el artículo 64.b) del Concierto Económico, se puso de manifiesto esa discrepancia, que en estos momentos se encuentra pendiente de resolución ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La Administración General del Estado venía entendiendo que resultaba de aplicación el artículo 15 del Concierto Económico, el cual preceptúaba lo siguiente:

> «Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.
>
> Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.
>
> La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales».

ISBN: 978-84-7777-577-5

Este precepto contiene las reglas generales de reparto de la competencia de exacción del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, frente a la tesis del Ministerio, tratándose de un grupo de consolidación fiscal, las Diputaciones Forales entendían que procedía atender exclusivamente a lo dispuesto en el artículo 20.Dos.2 Segunda del Concierto Económico, en el que se establece una regla especial de delimitación de la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los grupos que tributan en consolidación fiscal, distinta de la general del artículo 15 del Concierto Económico.

Siendo un precepto más específico en su ámbito de aplicación, al regular un supuesto más concreto, su aplicación debe primar sobre el precepto más general. Así, el artículo 20.Dos.2.Segundo del Concierto Económico establecía antes de 2018 lo siguiente:

> «Dos.
> (...).
> 2. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se seguirán las reglas siguientes:
> (...).
> Segundo. El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.
> A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan».

Así, se indica que los grupos tributarán a una u otra Administración, atendiendo al volumen de operaciones que realicen en cada territorio, sin establecer excepción alguna. En concreto, sin establecer ninguna excepción para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones en el año anterior no haya excedido de (entonces) siete millones de euros.

Por tanto, todos los grupos fiscales debían tributar ante las distintas Administraciones de los territorios en los que operen, atendiendo al lugar en el que realicen sus operaciones, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 16 del vigente Concierto Económico, de reglas de localización de las operaciones en el Impuesto sobre Sociedades, independientemente de la cuantía del volumen de operaciones realizado en el año anterior.

La interpretación de la regla Segunda del artículo 20.Dos del Concierto Económico, defendida por las Diputaciones Forales, encaja con la idea de que el régimen establecido en el artículo 15 del Concierto Económico para quienes tengan un volumen de operaciones no superior a siete millones de euros constituyen una regla de simplificación, dirigida a los contribuyentes con menor tamaño, a quienes no se desea cargar con la obligación de tener que tributar ante las distintas Administraciones de los terri-

torios en los que operen. Se trata, en definitiva, de una norma en virtud de la cual se pretende reducir las obligaciones, sobre todo formales, de los sujetos pasivos con menores posibilidades o capacidades administrativas y de gestión.

Buena prueba de todo lo cual se encuentra en los antecedentes legislativos del Concierto Económico. Así, en un primer momento, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/1981, de 13 de mayo, sólo preveía la norma de tributación en el Impuesto sobre Sociedades atendiendo a la cifra relativa de negocios obtenida en cada territorio, con independencia de cuál fuera la cuantía de dicha cifra.

Fue a partir de la entrada en vigor de la modificación del Concierto Económico aprobada por la Ley 27/1990, de 27 de diciembre de 1990, cuando se sustituyó el concepto de cifra relativa de negocios por el de volumen de operaciones, y se permitió que los contribuyentes con un volumen de operaciones no superior a 300 millones de pesetas (1.803.036,31 euros) tributaran únicamente ante la Administración del territorio de su domicilio fiscal.

Sin embargo, no tiene sentido trasladar esta regla de simplificación, y de eliminación de cargas tributarias y formales, a los contribuyentes que opten por acogerse al régimen especial de consolidación fiscal, toda vez que, en virtud del mismo las entidades acceden a determinados beneficios fiscales (basados en la consideración del grupo en su conjunto como un único sujeto pasivo del Impuesto), a cambio de tener que hacer frente a un mayor número de obligaciones, especialmente complejas, relacionadas, básicamente con la eliminación de sus operaciones internas (y su posterior incorporación), con la llevanza de cuentas consolidadas, y con el cumplimiento de una serie de requisitos formales que no se exigen a los demás sujetos pasivos, aun cuando estén integrados dentro de un grupo mercantil.

Por este motivo, resulta coherente que el artículo 20.Dos.2 Segunda del Concierto Económico se separe de la regla general establecida en el artículo 15 del mismo texto, y no prevea la posibilidad de que los grupos tributen ante una sola Administración, salvo en el caso de que únicamente operen en el ámbito territorial de una de ellas.

En definitiva, el régimen de consolidación fiscal exige, ya de suyo, el cumplimiento de una serie de obligaciones especialmente complejas, que difícilmente se compadece con la posibilidad de acogerse a una regla de simplificación como la prevista en el artículo 15.Uno del Concierto Económico.

De forma que no se contempla la posibilidad de que estos contribuyentes puedan tributar atendiendo únicamente al lugar donde se encuentre su domicilio fiscal, ya que a los grupos fiscales se les supone la capacidad suficiente como para cumplir con sus obligaciones tributarias ante las Administraciones de los distintos territorios en los que operen, sin que esto les suponga una carga indirecta excesiva.

Por todo ello, el Concierto Económico no establecía regla alguna de determinación de la exacción del impuesto correspondiente al grupo en función de la cuantía de ese volumen de operaciones del grupo, más allá de la prevista en el segundo párrafo del artículo 20.Dos.2 Segunda (relativa a la localización del volumen de operaciones de es-

ISBN: 978-84-7777-577-5

tos contribuyentes, pero no a su cuantificación). Además, tampoco especifica en ninguno de sus artículos dónde debe entenderse ubicado su domicilio fiscal (el de los grupos), lo cual es coherente con que la exacción se realice en todo caso en función del lugar donde se realizan las operaciones, sin que tenga relevancia alguna el lugar del domicilio fiscal del grupo.

En este sentido, hay que tener presente que el Concierto Económico sí establece reglas generales para determinar el domicilio fiscal de los contribuyentes sin personalidad jurídica como las entidades en régimen de atribución de rentas, pero no lo hace de manera específica para los grupos fiscales, por lo que no tenemos que sustituir al legislador y llevar la interpretación a terrenos en los que no hace falta profundizar cuando hay una regla específica e incondicionada de cómo tributan los grupos fiscales en la norma especial dedicada a ellos. Deberíamos aplicar la máxima jurídica de *in claris non fit interpretatio*, y recordar que solamente es necesario acudir a la hermenéutica para integrar una laguna, cuando tal laguna existe, lo que no es el caso en este supuesto, en el que el Concierto Económico establece una regla clara e incondicionada, diferente a la regla general, para la exacción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los grupos fiscales.

En consecuencia con todo lo anterior, entiendo que los grupos fiscales en ningún caso pueden tributar atendiendo únicamente a su domicilio fiscal, con independencia del volumen de las operaciones que realicen, motivo por el cual el Concierto Económico no se ocupa de regular el domicilio fiscal de estos contribuyentes (no, al menos, de forma expresa), ni de establecer las reglas necesarias para cuantificar su volumen de operaciones.

Profundizando en la cuestión del domicilio fiscal de los grupos fiscales a efectos del Concierto Económico, el antes Ministerio de Hacienda interpretaba que el domicilio fiscal de la sociedad dominante debe ser considerado como el domicilio fiscal del grupo, atendiendo a que dicha sociedad dominante actúa como representante del grupo (quien ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto).

No obstante, interesa resaltar que el Concierto Económico no prevé regla alguna sobre el particular en su artículo 43, siendo así que la normativa aplicable para efectuar el reparto de competencias entre la Administración de territorio común y los Territorios Forales debe ser, única y exclusivamente, dicho Concierto Económico, sin que quepa acudir a la normativa interna de cada una de las Administraciones afectadas para complementar las normas recogidas en el mismo, desconociendo así su propio texto, reglas y espíritu.

En particular, el recurso a la normativa tributaria interna de las Administraciones afectadas por el Concierto Económico de cara a complementar las reglas del reparto competencial previstas en dicho Concierto, e incluso, según los casos, con objeto de interpretar su contenido, supone permitir su modificación unilateral (desconociendo el carácter paccionado del mismo), especialmente si se recurre a una normativa interna sobre la que los Territorios Históricos no contengan competencia normativa, o si aplica una legislación cuya finalidad sea totalmente distinta a la del repetido Concierto Económico (de delimitación de competencias entre las Administraciones afectadas por él).

Adicionalmente, en línea con lo anterior, también ha de tenerse en cuenta que ni la normativa foral ni la común del Impuesto sobre Sociedades establecen que el domicilio de la sociedad dominante constituya el domicilio fiscal del grupo como sujeto pasivo del Impuesto, sino que en esas normas únicamente se prevé que la referida sociedad dominante ostenta la representación del grupo fiscal.

El grupo fiscal, aunque tenga la consideración de sujeto pasivo único del Impuesto sobre Sociedades, no tiene entidad jurídica propia, y está compuesto por distintas entidades que sí gozan de personalidad separada. Por ello, se hace preciso designar una persona, concreta y determinada, frente a la que pueda actuar la Administración, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Para lo cual se designa a la sociedad dominante como representante del grupo.

Sin embargo, en esas normas no existe ningún ánimo de delimitación competencial, y no cabe aplicar la regla de representación en ellos prevista a una finalidad distinta de aquélla para la que se aprobó. Los preceptos en cuestión ni fijan cuál es el domicilio fiscal de los grupos, ni fueron redactados con la finalidad de delimitar las competencias tributarias de la Administración de territorio común y de las Administraciones Forales, para lo cual ha de atenderse, única y exclusivamente, al Concierto Económico.

Es evidente que esta cuestión ya no plantea interés para el futuro porque la inclusión del inciso «en todo caso» en el artículo 20 del Concierto Económico despeja cualquier duda, pero obviamente habrá que esperar al pronunciamiento de la Junta Arbitral al respecto, y eventualmente, al que pueda realizar el Tribunal Supremo en su momento para concluir qué reglas habían de aplicarse en este punto con anterioridad.

Para terminar este apartado dedicado a los puntos de conexión del Concierto Económico en relación con los grupos fiscales, tenemos que hacer referencia a que la pertenencia a un grupo fiscal que tribute en régimen de consolidación fiscal va a modificar algunos puntos de conexión para la exacción de determinadas retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Así, el Concierto Económico establece que para la determinación de la proporción del volumen de operaciones efectuado en cada territorio en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la letra c) del apartado Uno del artículo 7, el segundo párrafo de la letra a) del apartado Uno del artículo 9 y el segundo párrafo del apartado Dos del artículo 23, todos ellos del propio Concierto Económico, se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo fiscal y no al volumen de operaciones de la entidad de que se trate.

Esos supuestos son los siguientes (en orden de mención):

— Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos.
— Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares.

ISBN: 978-84-7777-577-5

— Determinadas retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente:
— Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades.
— Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario.
— Las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades.
— Una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios cuando el pagador fuera persona jurídica o establecimiento permanente.

En todos estos supuestos, hasta 2017 se aplicaba el volumen de operaciones individual de la entidad que satisfacía la renta, pero a partir de 2018 se va a tener que aplicar el volumen de operaciones del grupo fiscal en el que se integre esa entidad.

6. CONCLUSIONES

Después de todo lo expuesto, podemos concluir que la concertación de los grupos fiscales se basa en la concertación individual, es decir, las reglas que delimitan la distribución de competencias lo hacen en función de las que se establecen para la misma delimitación en relación con cada una de las entidades en régimen individual de tributación, lo que garantiza la coherencia entre unas y otras.

Desde el punto de vista de las cuestiones respecto de las que podemos ser críticos en este momento, hay que recalcar que, en mi opinión, no tiene justificación técnica la asimetría que se establece a partir de 2018 respecto al régimen individual en relación con las entidades con domicilio fiscal en territorio común, es decir, que deba analizarse si han realizado el 100 por 100 de su volumen de operaciones del ejercicio anterior en el País Vasco, en lugar del 75 por 100, como se ha establecido en régimen individual de tributación, estableciendo el adecuado equilibrio técnico y la coherencia entre los puntos de conexión en uno y otro sentido.

Tampoco tiene sentido en los términos actuales de la concertación la exigencia de que existan unas mismas definiciones de lo que es grupo, entidad dominante, entidad dependiente, entidad representante…, puesto que son reglas que perfectamente podrían ser diferentes en territorio foral y eso no produciría problema alguno ni dentro de los territorios forales ni en relación con el territorio de régimen común, pero esto debería haber sido así desde la desaparición de los grupos mixtos a partir de 2002.

Y, por último, debería modificarse la normativa del Territorio Histórico de Álava para eliminar definitivamente la incoherencia sobre la atribución competencial de normativa e inspección para los grupos que vinieran tributando antes de 2015 y cuya entidad dominante no resida en territorio español o, si lo hace, aplique en régimen individual la normativa del territorio de régimen común, pues flaco favor le hace al propio sostenimiento y garantía del régimen de Concierto Económico.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico

María Cruz BARREIRO CARRIL

Sumario: 1. Introducción. 2. El impuesto sobre sucesiones y donaciones en la ley del Concierto Económico. 3. La necesidad de modificar los puntos de conexión en el impuesto sobre sucesiones y donaciones del Concierto Económico, a la luz de la sentencia del Tjue de 3 de septiembre de 2014. 3.1. Problemática de la regulación anterior de los puntos de conexión del Impuesto estatal sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de la libre circulación de capitales. 3.2. Solución adoptada por el legislador español para tratar de dar cumplimiento a las exigencias del TJUE. 4. La problemática de los puntos de conexión del impuesto sobre sucesiones y donaciones en el Concierto Económico vigente con carácter previo a la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. 5. La regulación de los puntos de conexión en el impuesto sobre sucesiones y donaciones tras la aprobación de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. 6. Otros aspectos problemáticos de la regulación de los puntos de conexión del impuesto sobre sucesiones y donaciones en el Concierto Económico. 7. Consideraciones finales.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objeto un estudio de los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Ley del Concierto Económico, incidiendo en las modificaciones, de gran calado, operadas por la Ley 10/2017 de 28 de diciembre, dirigidas a adecuar la normativa reguladora de los referidos puntos de conexión a las exigencias del mercado interior.

A tal efecto, se explicará, en primer lugar, el origen de la problemática de la normativa anterior en relación con el mercado interior, y se reflexionará sobre si la solución adoptada es suficiente. Además, se plantearán algunos problemas de otra naturaleza que presentan los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Ley del Concierto Económico.

Finalmente, se realizarán unas reflexiones finales a modo de comparación entre el modo en que el legislador vasco ha afrontado el problema referido y el modo en que lo ha hecho el legislador español, concluyendo que el respeto al Derecho de la Unión es posible, aun en un Estado descentralizado como el nuestro.

ISBN: 978-84-7777-577-5

2. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA LEY DEL CONCIERTO ECONÓMICO

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco configura, en su artículo 25, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un impuesto concertado de normativa autónoma, quedando establecidos, en el mismo artículo, los puntos de conexión del impuesto. La regulación de los referidos puntos de conexión fue objeto de modificación por Ley 10/2017, de 28 de diciembre[1], con el fin de dar cumplimiento a las exigencias del Derecho de la Unión Europea, en particular, con la finalidad de configurar la referida regulación de manera tal que no genere una restricción a la libre circulación de capitales.

3. LA NECESIDAD DE MODIFICAR LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DEL CONCIERTO ECONÓMICO, A LA LUZ DE LA SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014

La necesidad de modificar los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tal y como se encontraban establecidos en la Ley del Concierto Económico se hizo meridianamente clara con la publicación de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014[2], en la que aquél declaraba que la normativa estatal configuradora de los puntos de conexión en el Impuesto estatal sobre Sucesiones y Donaciones era restrictiva de la libre circulación de capitales. En la medida en que el Concierto Económico establecía una normativa, en el aspecto que nos ocupa, en esencia, similar a la estatal, conducente a restricciones a la libre circulación de capitales, si bien en menor medida, entendemos necesario, referirnos, con carácter previo, al contexto jurídico estatal.

3.1. Problemática de la regulación anterior de los puntos de conexión del Impuesto estatal sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de la libre circulación de capitales

La sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a que acabamos de referirnos había identificado varias discriminaciones en la regulación de los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal y como estos se encuentran configurados en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto

[1] 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.

[2] Asunto C-127/12, *Comisión contra España*.

de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias[3]. El artículo 32 de la referida Ley, que regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que lo que se cede a la Comunidad Autónoma es «el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio»[4], para indicar, a continuación que «(s)e considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos *residentes*[5] en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

   A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo»[6].

Según la regulación descrita, la cesión únicamente se produce en relación a sujetos pasivos residentes, de modo que en el caso de sujetos pasivos no residentes, no se produce cesión a ninguna Comunidad Autónoma, por lo que la normativa a aplicar por el sujeto pasivo no residente era siempre la *normativa estatal*. Recordemos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exige tanto por obligación personal, como por obligación real. En relación con la primera modalidad, es el artículo 6 de la Ley reguladora del Impuesto[7] que establece que «(a) los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado». En relación con la sujeción por obligación real, ésta queda establecida en el artículo 7 de la referida Ley, según el cual «(a) los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran si-

[3] En el momento de desarrollo del litigio, la ley en vigor era la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

[4] Artículo 32.1 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

[5] Las comillas son nuestras.

[6] Artículo 32.2 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

[7] Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ISBN: 978-84-7777-577-5

tuados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella».

En la última de las situaciones referidas —sujetos pasivos (no residentes) por obligación real— nunca podría aplicarse con arreglo a la normativa descrita reguladora de la cesión a las Comunidades Autónomas, la legislación de una Comunidad Autónoma, sino que siempre se aplicaría la normativa estatal.

Por otro lado, en relación con los sujetos pasivos residentes, la aplicación de la normativa aludida conducía a dos situaciones en las que tampoco era posible la cesión a Comunidad Autónoma alguna, y en las que se aplicaba, por lo tanto, la normativa estatal. Tal era el caso del contribuyente residente cuyo causante fuese un no residente, así como el caso del donatario que recibía bienes inmuebles sitos en el extranjero.

El problema se derivaba del hecho de que las disposiciones que las Comunidades Autónomas habían venido adoptando en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, venían siendo mucho más favorables que la estatal, pues aquellas habían venido haciendo uso de las amplias facultades normativas otorgadas por la Ley 21/2001 (actual Ley 22/2009)[8], que posibilitaba que regulasen aspectos tales como reducciones, la tarifa del impuesto, las cuantías y los coeficientes del patrimonio existente, deducciones y bonificaciones de la cuota. La regulación estatal no contemplaba incentivos fiscales tan generosos como los previstos en las disposiciones autonómicas. Esta disparidad llevó a la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema de financiación autonómica de 2017 a recomendar la introducción de unos niveles mínimos de tributación con la finalidad de que el tributo no terminase por desaparecer, por lo menos en lo que concierne a las transmisiones entre familiares directos[9].

Por lo tanto, en los tres supuestos referidos más arriba —que tenían en común la presencia de un elemento internacional—, y en los que resultaba de aplicación exclusiva la normativa estatal, se producía una discriminación frente a los supuestos en que resultaba de aplicación la normativa (más favorable) de una Comunidad Autónoma. La presencia del referido elemento internacional en las situaciones aludidas era, precisamente, lo que provocaba que la discriminación en cuestión fuese contraria al Derecho de la Unión Europea, en particular, a las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales.

Tales vulneraciones al Derecho de la Unión habían sido denunciadas ante el TJUE por la Comisión Europea el 5 de mayo de 2010 cuando había enviado un dictamen motivado a España para que modificase la normativa fiscal en materia de sucesiones y

---

[8] Artículo 48 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

[9] *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*, julio de 2017, pág. 57.

donaciones para adecuarla a las exigencias del ordenamiento jurídico europeo[10]. Sin embargo, y a pesar de que las referidas vulneraciones eran evidentes, el legislador español no procedió a realizar la modificación oportuna hasta después de que la sentencia del TJUE fuese dictada en septiembre de 2014. Como era de esperar, el TJUE declaró que España había «incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste»[11].

3.2. Solución adoptada por el legislador español para tratar de dar cumplimiento a las exigencias del TJUE

A los efectos de dar cumplimiento a las exigencias del Derecho de la UE el legislador español no optó por modificar los puntos de conexión tal y como se encontraban regulados en la Ley 22/2009, sino que, a través de la Ley 26/2014 de 27 de noviembre de 2014[12], por la que se introdujeron importantes modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introdujo una serie de reglas, a través de la disposición final tercera, que modifican la disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Tales reglas permiten, en esencia, que el contribuyente inmerso en una transmisión intra-UE pueda aplicar la normativa de alguna Comunidad Autónoma con la que tenga algún punto de conexión. Así, la referida disposición adicional segunda, con arreglo a la modificación aludida, quedará redactada como sigue:

> «1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:
>
> a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán dere-

[10] http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-513_es.htm?locale=en.

[11] Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, *Comisión contra España*, f. j. 85.

[12] Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

ISBN: 978-84-7777-577-5

cho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto».

Las referidas reglas pueden sintetizarse de acuerdo con las siguientes tablas, donde aparecen en cursiva las novedades introducidas por el legislador español con el fin de paliar las situaciones discriminatorias:

SUCESIÓN			
Causante / Heredero	Residente en España	Residente UE/EEE, no España	No residente UE/EEE
Residente en España	Normativa de la CA del causante	Normativa de la CA donde se encuentre el mayor valor de bienes y derechos situados en España. Si no los hubiese, se aplica a cada sujeto pasivo, la normativa de la CA en la que resida	Normativa estatal
Residente UE/EEE, no España	Normativa de la CA del causante	Normativa de la CA donde se encuentre el mayor valor de bienes y derechos situados en España	Normativa estatal
No residente UE/EEE	Normativa estatal	Normativa de la CA donde se encuentre el mayor valor de bienes y derechos situados en España	Normativa estatal

DONACIÓN			
Donante / Donatario	Residente en España	Residente UE/EEE, no España	No residente UE/EEE
Residente en España	Inmueble en España: CA del inmueble Inmueble en UE/EEE, no España: CA del donatario Inmueble fuera de la UE/EEE: normativa estatal Mueble (en España o fuera del España): CA del donatario		
Residente UE/EEE, no España	Inmueble en España: CA del inmueble Inmueble fuera España: no sujeto Mueble en España: CA donde haya estado situado un mayor n.º de días en los últimos 5 años Mueble fuera del España: no sujeto		
No residente UE/EEE	Inmueble en España: normativa estatal Inmueble fuera España: no sujeto Mueble en España: normativa estatal Mueble fuera del España: no sujeto		

Fuente base: Memento Práctico Francis Lefebvre, Fiscal, 2018, pág. 1136.

ISBN: 978-84-7777-577-5

De lo anteriormente expuesto, se observa que el legislador español no emprendió una modificación de la regulación de los puntos de conexión, sino que trató de paliar las discriminaciones fiscales en materia sucesoria *inter vivos* o *mortis causa* que se producían en el ámbito de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo, a través de una modificación en la disposición relativa a las liquidaciones[13]. La solución del legislador español ha sido calificada por la doctrina no sólo como totalmente extemporánea[14], sino también como «harto peculiar»[15], «muy casuística»[16], y sobre todo como incompleta[17].

Por lo que concierne a las transmisiones *mortis causa*, la modificación permite a los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo aplicar la norma de la Comunidad Autónoma que le hubiese correspondiese si fuesen residentes en España (la de la Comunidad Autónoma del causante). Asimismo, la referida modificación permite a los sujetos pasivos del impuesto residentes que adquieren por título *mortis causa*, bienes o derechos de causantes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España, aplicándose, para el caso de que no hubiera ningún bien o derecho situado en España, a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

La solución adoptada por el legislador español es, a todas luces, insuficiente. En primer lugar, porque no remedia la discriminación fiscal que se produce cuando en la sucesión intervienen causantes o causahabientes residentes en terceros Estados (no residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo). Ello va en contra del mandato del artículo 63 del TFUE que dispone que «(e)n el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países», y que sirvió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para dar protección a un residente en Suiza[18], Estado que no pertenece ni a la Unión Europea ni al Espacio Económico Europeo. Como indica HERRERA MOLINA para que la normativa referida se acomode plenamente a las exigencias del Derecho de la Unión sería necesario extender

---

[13] VV.AA.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Practicum Fiscal*, núm. 64, 2015, pág. 11 (versión electrónica).

[14] Las novedades incorporadas a la Ley del Impuesto a través de la disposición referida habían sido ya aplicadas por la Dirección General de Tributos en la contestación de 18 de febrero de 2015 a la consulta vinculante V0614/2015 sobre la tributación de una herencia recibida por un residente en España de un contribuyente en Alemania (RABADÁN VILLANUEVA, J.P.: «Tributación de la herencia de un causante residente en Alemania recibida por un residente en España», *Alliantia*, 11/05/2015).

[15] VV.AA. «El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *op. cit.*, pág. 11 (versión electrónica).

[16] FALCÓN Y TELLA, R.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014, págs. 13-18, pág. 3 (versión electrónica).

[17] HERRERA MOLINA, P.: «Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea», *ECJ Leading cases*, octubre 2014.

[18] Sentencia del TJUE 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, *Welte.*

la regulación «a los residentes en países terceros, con la única excepción de los paraísos fiscales»[19]. De esta evidencia dejó constancia el Tribunal Supremo en su sentencia del pasado 19 de febrero de 2018[20], al afirmar que la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 también es de aplicación a residentes de terceros países, estimando, por consiguiente, el recurso presentado por una contribuyente residente en Canadá, y condenando a la Administración española a la devolución del impuesto pagado en concepto de responsabilidad patrimonial.

El legislador español ha creado, sin embargo, y como explica SIERRA FERNÁNDEZ, una nueva discriminación: entre residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y residentes en terceros Estados[21], que no encuentra, a nuestro modo de ver, justificación posible, a menos que se trate de un residente en un paraíso fiscal[22]. Como explica este HERRERA MOLINA, «para empezar, sería necesario que el legislador extendiera la norma a los países terceros con los que España ha firmado un convenio de intercambio de información relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es más, dado que la información necesaria para aplicar los elementos de cuantificación autonómicos (con la única excepción de los criticables coeficientes sobre el patrimonio preexistente) se encuentra al alcance de las autoridades tributarias españolas, la regulación debería extenderse a los residentes en países terceros, con la única posible excepción de los paraísos fiscales. De otro modo la solución seguirá quebrantando el Derecho de la Unión Europea»[23].

Además, la normativa española establece, como explica ARRANZ, otra discriminación entre dos categorías de residentes: los residentes que adquieren bienes o derechos por sucesión *mortis causa* de un causante residente —a los que se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma en la que éste reside— y los residentes que adquieren bienes o derechos por sucesión *mortis causa* de un causante no residente —a los que se aplica la normativa de la Comunidad Autónoma en la que se encuentra el mayor valor de aquéllos—[24].

Por lo que concierne a las adquisiciones gratuitas *inter vivos* de bienes inmuebles radicados en España, la modificación permite a los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que radique el bien. Si el bien inmueble trans-

---

[19] HERRERA MOLINA, P.: «Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea», *op. cit*.

[20] Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, número del recurso 62/2017, número de la resolución 242/2018.

[21] "Discriminación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones español: sentencia del TJUE y análisis de la propuesta de modificación», *El Derecho*, 11/11/2014.

[22] Sentencia del TJUE 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, *Welte*.

[23] HERRERA MOLINA, P.: «Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea», *op. cit*.

[24] ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015, págs. 19-55, pág. 12 (versión electrónica).

ISBN: 978-84-7777-577-5

mitido se encuentra ubicado en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo distinto de España, con arreglo a la normativa modificada, los contribuyentes residentes en España podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en la que residan. Por último, para el caso de adquisiciones gratuitas *inter vivos*, de bienes muebles ubicados en España, la nueva normativa permite, en esencia, a los contribuyentes residentes en un Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo distinto de España aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al devengo del impuesto.

De manera idéntica a lo explicado respecto de las transmisiones *mortis causa*, la modificación de la legislación en lo que concierne a las donaciones se revela igualmente insuficiente: no se remedian las discriminaciones en la que interviene un donatario residente en un país tercero, y existe discriminación respecto de las transmisiones de bienes inmuebles ubicados en un tercer Estado, frente a un supuesto idéntico salvo por el hecho de que los bienes inmuebles donados se encuentren radicados en territorio español.

Al margen de las discriminaciones creadas por la nueva regulación en el plano sustantivo, entendemos que aquélla puede generar discriminaciones en el plano procedimental. Así, como explica SIERRA FERNÁNDEZ mientras la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece el sistema de autoliquidación como obligatorio en gran parte de las Comunidades Autónomas, en seis de ellas subsiste el régimen de liquidación como régimen alternativo a la autoliquidación. Sin embargo, conforme al punto dos de la nueva disposición adicional segunda de la Ley del impuesto, el sistema de autoliquidación se establece como obligatorio para los no residentes. En este orden de ideas tiene sentido la pregunta que plantea SIERRA FERNÁNDEZ: «¿no se estaría creando también una discriminación de trato en las obligaciones formales entre residentes y no residentes en seis de las Comunidades Autónomas?»[25].

Además de los problemas apuntados, la disposición adicional segunda referida presenta aspectos poco claros que generan problemas interpretativos. Así por ejemplo, en relación con la primera de las reglas —supuesto de que el causante resida en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo— el legislador se refiere a los contribuyentes[26] sin matizar si se trata de contribuyentes residen-

[25] «Discriminación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones español...», *op. cit*. Véase en relación con este tema, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., GARCÍA HEREDIA, A.: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Revista española de Derecho financiero*, núm. 165, 2015, pág. 11.

[26] Que tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. En relación al segundo inciso de esa regla, está claro que sólo puede referirse a los contribuyentes residentes: «(s)i no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida».

tes (sujetos por obligación personal) o contribuyentes no residentes (sujetos por obligación real). Con ARRANZ entendemos que se está refiriendo a ambas categorías de contribuyentes.

A los problemas interpretativos de la norma, se vienen a sumar las dificultades a la hora de determinar la Comunidad Autónoma en la que radica el mayor valor de los bienes y derechos, cuestión apuntada también por esa autora[27]. Por su parte, FALCÓN Y TELLA ha evidenciado la posibilidad de que se produzcan deslocalizaciones patrimoniales debido a la utilización del lugar de ubicación del mayor valor de los bienes como criterio para determinar la normativa aplicable, posibilidad que se podrá dar, explica este autor, en relación con los derechos de crédito, que se entienden situados, en el lugar de la residencia de la entidad financiera, lo que permite al causante elegir para su heredero la normativa aplicable que entienda más favorable, situando su patrimonio mobiliario en una Comunidad Autónoma con un gravamen de sucesiones reducido[28].

Por lo demás, los nuevos puntos de conexión para las adquisiciones gratuitas de bienes muebles resultan problemáticos, pues como indica FALCÓN, «lo lógico sería atender a la residencia del donante, o a la Comunidad con la que el donante tenga una mayor conexión», planteando problemas, conforme a la nueva regulación, la solución adoptada en el caso de que el objeto de donación sea un vehículo[29].

4. LA PROBLEMÁTICA DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL CONCIERTO ECONÓMICO VIGENTE CON CARÁCTER PREVIO A LA LEY 10/2017, DE 28 DE DICIEMBRE

Como se ha avanzado con carácter previo, la regulación de los puntos de conexión en el Concierto Económico, en lo que concierne al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conducía a restricciones a la libre circulación de capitales similares a las que se producían en el ámbito estatal. Lo mismo puede decirse de la regulación vigente en lo que respecta a los referidos puntos de conexión en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Conforme al artículo 25 de la Ley del Concierto Económico, en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/2017, tributaban en la Diputación Foral competente por razón del territorio:

— Por obligación personal, en lo que concierne a las sucesiones *mortis causa*, los residentes cuyo causante tuviese residencia habitual en el País Vasco

[27] «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa...», *op. cit.*, pág. 12 (versión electrónica).

[28] FALCÓN Y TELLA, R.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *op. cit.*, pág. 2 (versión electrónica).

[29] *Ibidem*.

ISBN: 978-84-7777-577-5

al momento del devengo, por todos los bienes y derechos que integren su cuota hereditaria con independencia de dónde se encuentren, pudieran ejercitarse o deban cumplirse, y en lo que respecta a las donaciones, los residentes que adquieran bienes inmuebles, cuando estos radiquen en el País Vasco, o que adquieran otros bienes cuando el donatario sea residente en el País Vasco, o tratándose de seguros de vida, cuando el asegurado es residente en País Vasco.

El artículo en cuestión establecía una regla antielusión conforme a la cual las Diputaciones Forales aplicarían las normas del territorio común cuando el causante o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto.

— Por obligación real, los no residentes, cuando la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como los no resientes, por la percepción en territorio español, de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida realizados con entidades aseguradoras residentes en el País Vasco, con entidades extranjeras que operen en este territorio o cuando el contrato se haya celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

De las reglas referidas se constatan cuatro tipos de discriminaciones que se producirían en el caso de que nos encontrásemos ante una situación con algún elemento internacional:

1. En el ámbito de las sucesiones, existía una discriminación entre el contribuyente residente cuyo causante residiese en el País Vasco, y el contribuyente residente cuyo causante residiese en el extranjero. En el primer caso, se aplicaba la normativa foral correspondiente, mientras que en el segundo caso, se aplicaba la normativa estatal.
2. En el ámbito de las sucesiones y donaciones, existía una discriminación entre el contribuyente no residente que adquiría bienes que radicaban, todos ellos, en el País Vasco, frente al contribuyente no residente, que adquiriese bienes, que sólo estuviesen, en parte, en el País Vasco, estando ubicados algunos en el extranjero. Mientras en el primer caso se aplicaba la normativa foral correspondiente, en el segundo caso se aplicaba la normativa estatal. Con todo, en relación a este presupuesto de hecho, la discriminación presente en la normativa del Concierto Económico era de menor intensidad que la presente en la estatal, con carácter previo a la modificación, pues con arreglo a esta última, el contribuyente no residente siempre tributaba con arreglo a la normativa estatal. Ello porque, en el caso del Concierto Económico, al igual que sucede en el caso del Convenio con la Comunidad Foral de Navarra, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común, las instituciones fiscales autonómicas (vasca y navarra) tienen competencias en el ámbito del impuesto sobre sucesiones cuando el contribuyente tiene la condi-

ción de no residente, es decir, cuando tributa por obligación real[30]. Lo que sucedía, es que en tal situación, la Ley del Concierto Económico, exigía, para que le fuese de aplicación la normativa foral correspondiente al contribuyente no residente, que la totalidad de los bienes adquiridos se encontrasen localizados[31] en el País Vasco.

3. En el caso de las donaciones, existía una discriminación entre contribuyentes residentes dependiendo de si los bienes inmuebles adquiridos se encontraban ubicados en el País Vasco —supuesto en que se aplicaba la normativa foral— o si se encontraban ubicados en el extranjero, caso éste en que resultaba de aplicación la normativa estatal.
4. Finalmente, se producía una discriminación en relación con la aplicación de la regla antielusión, que tendría relevancia a efectos del Derecho de la Unión Europea, si nos encontramos en presencia de un contribuyente residente cuyo causante hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo, con residencia inmediata anterior en el extranjero, o si se trata de un donatario, contribuyente, que hubiese adquirido la residencia en el País Vasco en las condiciones que acabamos de mencionar. En tales casos resultaba de aplicación la normativa estatal, frente a la situación de un contribuyente residente cuyo causante hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con, como mínimo, cinco años de antelación a la fecha de devengo (o hubiese residido siempre en el País Vasco), y frente a la situación del donatario que hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con, como mínimo, cinco años de antelación a la fecha de devengo (o hubiese residido siempre en el País Vasco), casos estos en los que resultaba de aplicación la normativa foral correspondiente.

El referido escenario normativo ponía de manifiesto, a todas luces, la necesidad de modificar el referido artículo 25 de la Ley del Concierto Económico y no sólo para adecuarlo a las exigencias de la referida sentencia de 3 de septiembre de 2014, sino a una jurisprudencia luxemburguesa ya consolidada en la materia[32]. En este sentido, conviene traer a colación las observaciones realizadas por MARTÍNEZ BÁRBARA en el sentido de que si bien resultaba indiscutible que los puntos de conexión establecidos en la Ley del Concierto Económico producían efectos similares, en ciertos casos, a los analizados por el TJUE en la referida sentencia, y respecto de los que había concluido la existencia de situaciones discriminatorias contrarias a la libre circulación de capitales, el País Vasco no podía adoptar unilateralmente las medidas necesarias para realizar la modificación oportuna dirigida a eliminar los efectos restrictivos a la referida libre circulación de capitales. Para emprender tal modificación, se requería Acuerdo de

[30] GARCÍA ROSS, J.J.: «La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europea, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico», *Forum Fiscal*, núm. 229, marzo 2017, pág. 4.

[31] O pudieran ejercitarse o debieran cumplirse.

[32] Sentencia del TJUE de 22 de abril de 2010, asunto C-510/08, asunto *Mattner*; Sentencia del TJUE 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, *Welte*.

ISBN: 978-84-7777-577-5

la Comisión Mixta del Concierto Económico. Como indica aquella autora, las instituciones vascas, en el curso de las negociaciones para la modificación del Concierto Económico plasmadas en el Acuerdo de la referida Comisión de 16 de enero de 2014 (incorporadas al ordenamiento jurídico a través de la referida Ley 7/2014), habían insistido «en la necesidad de revisar la concertación del impuesto en profundidad», lo que no fue acogido por la Administración del Estado, que había argumentado que el TJUE no había todavía dictado fallo en el asunto C-127/12[33].

En este contexto, el Concierto Económico fue modificado tres años después de que se hubiese realizado la oportuna reforma de la normativa correspondiente a nivel estatal.

5. LA REGULACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY 10/2017, DE 28 DE DICIEMBRE

Existe una diferencia esencial entre la regulación a nivel estatal, tras la modificación descrita en el apartado III de este trabajo, y la regulación en el ámbito del País Vasco, pues en este último caso, los puntos de conexión que permiten atribuir la competencia normativa a una Diputación Foral, atribuyen también a esta Diputación la competencia recaudatoria, lo que no sucede, siempre, en el caso estatal, donde encontramos supuestos en que recauda el Estado aplicando la normativa autonómica correspondiente.

Conforme a la nueva regulación y por lo que concierne a las sucesiones, en los casos del contribuyente residente cuyo causante residiese en el extranjero, resultará de aplicación la normativa de la Diputación Foral de residencia del contribuyente. A todas luces, la solución dada por el legislador vasco respecto de esta situación particular responde perfectamente a las exigencias del Derecho de la Unión, y en particular a las derivadas de la libre circulación de capitales —que rige en relación con terceros Estados (extracomunitarios y no pertenecientes al Espacio Económico Europeo)— pues no se limita a los supuestos de causantes residentes en países de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo. La solución adoptada por el legislador vasco a la discriminación existente, es sin duda, mejor, desde esta perspectiva, que la adoptada por el legislador estatal. Por otro lado, esta solución resulta más coherente con la configuración de la obligación del contribuyente residente como obligación personal de contribuir[34], que la adoptada por el legislador estatal, que, recordemos, establecía que el contribuyente podrá aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de bienes y derechos situados en España, y sólo para el caso

[33] MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 244, 2018, págs. 5-6.

[34] Así lo entiende MARTÍNEZ BÁRBARA, en «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *op. cit.*, pág. 7.

de que tales bienes no existan, se aplicaría a cada sujeto pasivo, la normativa de la Comunidad Autónoma en la que resida.

Para finalizar con los comentarios a este tipo de situaciones (contribuyente residente en el País Vasco), simplemente señalar que si el causante no residiese en el extranjero, sino en territorio común, recaudaría el Estado, aplicando la normativa de la Comunidad Autónoma en la que radicase el mayor valor de los bienes, y de no haberlos, la normativa de la Diputación Foral donde residiese el contribuyente.

En lo que concierne a los supuestos de contribuyentes no residentes, para el caso de sucesiones y donaciones, la nueva regulación establece que será competente la Hacienda vasca cuando radica en este el País Vasco el mayor valor de los bienes. Una vez más, nos encontramos ante una mejor solución que la adoptada por el legislador estatal, en lo que respecta a la libre circulación de capitales, pues recordamos que aquel legislador sólo remediaba la situaciones de los contribuyentes residentes fuera de España, si bien en un Estado perteneciente a la Unión Europea, o al Espacio Económico Europeo. La adopción de este nuevo punto de conexión extrapola la solución que rige en supuestos similares en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio vasco, a la vez que se encuentra en la línea de las reivindicaciones expresadas en las negociaciones del Concierto Económico[35]. Por otro lado, la referencia al «mayor valor de los bienes» ha de entenderse referida, en el caso de varios contribuyentes, a los bienes integrantes de la hijuela particular del contribuyente, y no en relación a la totalidad de los que integran el caudal relicto en su conjunto[36].

En relación a este tipo de situaciones, de contribuyentes no residentes, debe advertirse que si la mayor parte de los bienes se encuentran en territorio común, la Ley 29/1987 puede dejar sin solución a un residente en un Estado no perteneciente a la Unión Europea ni al Espacio Económico Europeo, que adquiere bienes ubicados en España. Tal situación se daría en el caso de que alguno de tales bienes se encuentre en País Vasco, mientras que la mayor parte de ellos radiquen en territorio común. Con todo, como se ha puesto de manifiesto en el apartado III. 2 de este trabajo, la normativa estatal tendrá que ser objeto de modificación para dar pleno cumplimiento a las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales, si bien al fin y al cabo, y mientras tal modificación no se lleve a cabo, deberá ser aplicada, por la Administración y por los tribunales, de manera tal que no discrimine a los contribuyentes inmersos en situaciones extracomunitarias, o extra-EEE.

En lo que respecta a las donaciones, y para el caso del contribuyente residente, que adquiere bienes inmuebles situados en el extranjero, la solución adoptada por el legislador vasco consistió en otorgar la competencia a la Hacienda Foral correspondiente, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha

[35] MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *op. cit.*, pág. 8.

[36] Resolución de la Junta Arbitral, número 6/2015, de 4 de mayo. A esta resolución se refiere MARTÍNEZ BÁRBARA, G. en «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *op. cit.*, pág. 8.

ISBN: 978-84-7777-577-5

del devengo. Una vez más, nos parece que ésta es una mejor solución que la adoptada por el legislador español, pues, a diferencia de aquella, también solventa las discriminaciones existentes en los casos en que los inmuebles se encuentran fuera de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Finalmente, en relación con la discriminación derivada de la regla antielusión, el legislador vasco optó por establecer que las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Igual que sucedía con carácter previo a la reforma, la regla antielusión no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. La regla en cuestión no contempla de forma particular el supuesto de un causante o donatario, residentes en la fecha del devengo en País Vasco, que hubieran permanecido, durante los últimos cinco años anteriores a la fecha del devengo, más tiempo en territorio común, habiendo mantenido residencia en distintas Comunidades Autónomas. Si bien, según la literalidad de la regla del Concierto Económico, las normas aplicables deberían ser las «normas del territorio común», entendemos con MARTÍNEZ BÁRBARA, que la norma aplicable será la de la «Comunidad Autónoma en que se hubiera permanecido más tiempo durante el período de permanencia en territorio común»[37].

A modo de curiosidad, se advierte que la nueva regla antielusión permite aplicar la norma foral en los supuestos de traslado al País Vasco del causante o donatario con residencia inmediata anterior en el extranjero, mientras que en los supuestos de que la procedencia de tal causante o donatario fuese el territorio común, regiría la regla conforme a la cual se aplicará la normativa del territorio común para el caso de permanencia en dicho territorio durante un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto.

6. OTROS ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA REGULACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

Al margen del problema que la anterior regulación de los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico Vasco presentaba de cara al funcionamiento del mercado interior, aquella presenta otros problemas que no han sido abordados todavía por el legislador vasco. IRUNE SUBERBIOLA se refiere a dos de ellos.

[37] MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *op. cit.*, pág. 9. La solución apuntada por MARTÍNEZ BÁRBARA es coherente, además, y como ella indica, con la consulta de la OCTE de 16 de enero de 2006.

En primer lugar, cabe señalar que el límite temporal de cinco años establecido en la regla antielusión referida en el apartado anterior no coincide «ni con el plazo de prescripción de las deudas tributarias, cuatro años en todos los territorios, ni con el plazo exigido para adquirir la vecindad civil en un Territorio Histórico del País Vasco, algo necesario para poder utilizar la mayoría de las instituciones reguladas en el Derecho Civil Foral»[38].

En segundo lugar, existe una clara necesidad de coordinación entre la regulación de los puntos de conexión en el Concierto Económico y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra. Como indica aquella autora, al no contemplarse en ninguno de los cuerpos legislativos referidos la existencia de otros territorios forales (Navarra, y los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, respectivamente), puede darse la incongruencia de que un ciudadano que haya residido siempre en una localidad navarra se traslade a una localidad vasca, y fallezca antes de que transcurran cinco años, «resultando que su herencia se regirá por la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». Como indica IRUNE SUBERBIOLA, «paradójicamente, sus causahabientes, si son descendientes en línea recta por consanguineidad, deberán pagar el Impuesto correspondiente con arreglo a la normativa común, cuando tanto en Navarra como en los Territorios Históricos vascos esa adquisición hubiera estado prácticamente exenta del Impuesto al aplicar cualquiera de las normativas forales»[39].

En el momento de realizar este trabajo, las negociaciones entre la Comunidad Foral de Navarra y el Estado para modificar el Convenio Económico todavía no se habían cerrado, por lo que habrá que esperar a que aquellas lleguen a buen término para saber si el referido Convenio, además de ser objeto de modificaciones con el fin de eliminar las situaciones restrictivas de la libre circulación de capitales, es modificado también para coordinarse con la Ley del Concierto Económico, según lo indicado en el párrafo anterior. Entendemos que el referido Concierto Económico debería ser objeto de modificación en el mismo sentido.

7. CONSIDERACIONES FINALES

A la luz de las consideraciones expuestas a lo largo de este trabajo, puede concluirse que las modificaciones realizadas por el legislador vasco responden en mejor medida a las exigencias del mercado interior que las llevadas a cabo por el legislador español, a través de la inclusión de la referida disposición adicional segunda en

[38] SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Análisis comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Históricos del País Vasco y el territorio común. ¿Se extienden los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a la Normativa foral»?, en RAMOS PRIETO, J., HORNERO MÉNDEZ, C. (coord.): *Derecho y fiscalidad Mortis Causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, 567-581, pág. 577.

[39] *Ibidem*.

ISBN: 978-84-7777-577-5

la Ley 29/1987, al dejar, este último sin solución varias situaciones discriminatorias, en particular, aquellas en las que se encuentra presente un elemento extracomunitario, o extra-EEE.

Es a todas luces criticable la tardanza por parte del legislador español en adaptar la normativa estatal a las exigencias referidas, así como el hecho de que no haya atendido el interés de las instituciones vascas en proceder a realizar las modificaciones oportunas con carácter previo a que fuese dictada la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Como ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de febrero de 2018[40] «una vez aclarado por el Tribunal de la Unión Europea el concepto de movimientos de capitales respecto al impuesto de sucesiones, mal puede apelarse a que se trata de una cuestión cuya apreciación resulta altamente compleja, o a que conocida la sentencia de 3 de septiembre de 2014, en apenas dos meses se adaptó la regulación del impuesto al derecho europeo.

Conocido o debiéndose conocer por el Reino de España el criterio del Tribunal de la Unión Europea, plasmado con anterioridad al devengo del impuesto que nos ocupa y de forma absolutamente clara (nos remitimos a las sentencias referenciadas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) y a la también citada de éste Tribunal, de 12 de junio de 2003), España tenía que adaptar su normativa al derecho europeo y no esperar a la sentencia indicada de 3 de septiembre de 2014 para hacerlo»[41].

La tardanza en la adecuación de las normativas españolas y vasca a las exigencias del Derecho de la Unión Europea, viene llevando aparejada, como no puede ser de otra manera, solicitudes de devoluciones de los tributos pagados con arreglo a la normativa anterior, que, podrán tramitarse, por la vía de la responsabilidad patrimonial por violación del Derecho de la Unión por parte del legislador español, vía precisamente a la que había acudido la contribuyente de cuyo caso conoció el Tribunal Supremo en la sentencia referida en el párrafo anterior.

Esperamos que el legislador estatal tome conciencia sobre la necesidad de adaptar las disposiciones nacionales a las exigencias del Derecho de la Unión, aun cuando no exista una sentencia condenatoria por parte del TJUE, en aquellos casos de claras discriminaciones entre las situaciones domésticas y las situaciones intra-UE, y que sea consciente de este extremo también, en el seno de las negociaciones con las Comunidades Forales para los supuestos de eventuales modificaciones que fuese necesario realizar en el Concierto Económico con el País Vasco o en el Convenio Económico con la Comunidad de Navarra, para adecuarlos a las exigencias del Derecho de la Unión. Asimismo, esperamos que el legislador español modifique la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 para extender la aplicación de las disposiciones autonómicas pertinentes a los contribuyentes inmersos en situaciones internacionales extra-comunitarias, o que presentan algún elemento que tiene lugar fuera del EEE.

---

[40] Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, número del recurso 62/2017, número de la resolución 242/2018.

[41] Fundamento jurídico cuarto.

La propia Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante de fecha 11 de diciembre de 2018[42] ha aplicado ya la doctrina del TJUE, señalando que «Primera: La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Segunda: Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios.

Tercera: En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero».

Al día siguiente de que fuese dictada la consulta vinculante referida, la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dictó un auto[43], admitiendo a trámite un recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado con el fin de que el Tribunal determine si la legislación española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es compatible con el Derecho de la Unión, en relación con los contribuyentes por obligación real que residen en un país fuera de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo. A la luz de su sentencia de 19 de febrero de 2018, puede adivinarse, sin riesgo a equivocarse, cuál será la posición del referido Tribunal.

En este contexto, valoramos muy positivamente que los puntos de conexión en el Concierto Económico, en lo que concierne al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hayan sido modificados para eliminar las discriminaciones existentes en supuestos internacionales. Tales modificaciones ponen de manifiesto no sólo la gran incidencia del Derecho de la Unión Europea en el ámbito de la imposición directa, sino también, que es posible respetar el Derecho de la Unión en un Estado descentralizado.

BIBLIOGRAFÍA

ARRANZ DE ANDRÉS, C.: «El elemento internacional o transfronterizo en las sucesiones mortis causa. Una mirada al caso británico», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2015, págs. 19-55, pág. 12, (versión electrónica).

[42] DGT V3151-18.

[43] Con fecha 12 de diciembre de 2018, recurso 6314/2018.

ISBN: 978-84-7777-577-5

FALCÓN Y TELLA, R.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014, págs. 13-18.

GARCÍA ROSS, J.J.: «La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europea, la libre circulación de capitales, y el Concierto Económico», *Forum Fiscal*, núm. 229, marzo 2017, Editorial CISS.

HERRERA MOLINA, P.: «Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea», *ECJ Leading cases*, octubre 2014.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., GARCÍA HEREDIA, A.: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Revista española de Derecho financiero*, núm. 165, 2015.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 244, 2018.

RABADÁN VILLANUEVA, J.P.: «Tributación de la herencia de un causante residente en Alemania recibida por un residente en España», *Alliantia*, 11/05/2015.

SIERRA FERNÁNDEZ, F.: «Discriminación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones español: sentencia del TJUE y análisis de la propuesta de modificación», *El Derecho*, 11/11/2014.

SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «Análisis comparativo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Históricos del País Vasco y el territorio común. ¿Se extienden los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 a la Normativa foral»?, en RAMOS PRIETO, J., HORNERO MÉNDEZ, C. (coord.): *Derecho y fiscalidad Mortis Causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, 567-581.

VV.AA.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Practicum Fiscal*, núm. 64, 2015.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Las competencias normativas y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las instituciones de Derecho civil vasco

José Javier GARCÍA ROSS

Sumario: 1. Introducción. 2. Los puntos de conexión del impuesto sobre sucesiones y donaciones en el Concierto Económico. 2.1. Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico. 2.2. La coordinación entre los puntos de conexión de territorio común y foral. 2.3. La necesario definición del concepto de residencia habitual a los efectos de la determinación de los puntos de conexión. 3. El ámbito subjetivo de aplicación de las Instituciones De Derecho Civil Vasco. 3.1. Ámbito de aplicación del derecho civil vasco. 3.2. La dicotomía entre la vecindad civil y el domicilio fiscal. 4. Las competencias normativas y de exacción en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de los poderes testatorios y de los pactos sucesorios. 4.1. El testamento por comisario y el pacto sucesorio en el Derecho Civil Vasco. 4.2. La autonomía calificadora del derecho tributario. 4.3. Puntos de conexión y el devengo en las herencias diferidas por poder testatorio. 4.4. Puntos de conexión de los pactos sucesorios. 5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Ya decía el profesor SAINZ DE BUJANDA que la aplicación del Derecho supone la realización de un conjunto de operaciones lógicas, en virtud de las cuales se determina como se encuentra regulado un determinado supuesto fáctico y qué efectos se producen en la realidad social como consecuencia de esta regulación. Pues bien, añadía, en este conjunto operaciones podemos distinguir las siguientes fases: «1. Búsqueda de la norma aplicable al caso; 2. Determinación de los límites de la eficacia de la norma, tanto en el espacio como en el tiempo; 3. Fijación del sentido de la norma (interpretación)[1]». El presente artículo versará sobre una de las operaciones contemplada en la fase dos, la determinación de la eficacia de la norma en el espacio.

La existencia de cinco Administraciones tributarias generales en el conjunto del Estado español y la natural movilidad de las personas, ya no solo en territorio nacional sino tam-

[1] SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 8.º ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1990, pág. 45.

ISBN: 978-84-7777-577-5

bién en el extranjero, con los correspondientes flujos de entrada y salida, dificulta sobremanera la fijación de la ley aplicable a los efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La posibilidad de que un mismo hecho imponible pueda dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias ante varias Administraciones ha llevado al legislador a introducir mecanismos que aporten seguridad a la hora de fijar las competencias normativas y de exacción que corresponderían a cada una de las instituciones de los diversos territorios mediante los llamados puntos de conexión. Puntos de conexión que no serán exclusivos del ordenamiento jurídico tributario, y que encontraremos también en otras ramas de este mismo ordenamiento, como es en el caso de la civil.

Las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco se regulan a través de normas paccionadas que tienen por objeto, entre otros, la concreción de la distribución de estas competencias. A partir de aquí, y con sujeción a aquellas, las instituciones, en este caso de los Territorios Históricos, gozan de una amplia libertad para regular su propio sistema tributario. En el orden civil el procedimiento es diferente. Es la norma común civil la que viene a regular las normas de distribución, siendo luego los parlamentos autonómicos los encargados de conservar, modificar y desarrollar su derecho civil propio, como así se hizo por el Parlamento Vasco no hará más de tres años.

Trataremos por tanto de explicar cuales son y como deben de aplicarse los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Estado español, pero siempre desde el punto de vista de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de su sistema de concierto, destacando las posibles inconsistencias que pudieran existir con la normativa vigente en territorio común, proponiendo, a su vez, soluciones, principalmente por lo que se refiere a los hechos imponibles con componente internacional.

A continuación, y con el objetivo de centrar el estudio en dos de las instituciones del Derecho civil vasco más importantes, el testamento por comisario y el pacto sucesorio, nos adentrarnos en el proceloso mundo de la determinación de la vecindad civil, punto de conexión necesario para fijar la ley civil aplicable, en este caso la vasca.

Y por último, una vez apuntadas siquiera unas pinceladas sobre las principales características de estas dos instituciones civiles, abordaremos la difícil tarea de aglutinar las potenciales y concretas situaciones que surgirían de la confluencia de los puntos de conexión civiles y fiscales, y pondremos de manifiesto las soluciones que se proponen desde los órganos de la Administración y desde los tribunales, así como nuestra opinión al respecto.

2. LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

2.1. Los puntos de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Concierto Económico

La necesaria articulación de las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco se complica de manera exponencial en materia de Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones, por tratarse en el primero, de un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, y de un tributo concertado de normativa autónoma, en la segunda. Así, y ante la realización del hecho imponible, la primera operación de interpretación y de calificación que le incumbe al potencial obligado, es la de determinar, entre veinte diferentes, qué normativa le resulta de aplicación y ante que Administración debe cumplir con sus obligaciones formales y materiales. Y no resulta sencillo.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante el Concierto)[2] dedica un artículo, concretamente el 25, a fijar los puntos de conexión que deben tenerse en cuenta en materia normativa y de exacción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La redacción actualmente vigente de este artículo es relativamente reciente[3], pero mantiene el espíritu de la anterior, al menos en cuanto a la distribución de las referidas competencias para la adquisición de bienes y derechos a título lucrativo, principalmente radicados en el Estado, por contribuyentes y causantes residentes.

Por la condición del contribuyente, como ocurre en otros tributos directos, el artículo del Concierto discrimina entre la obligación personal y la obligación real de contribuir. Es esta una diferencia importante, como luego se dirá, con respecto a la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas, porque estas solo ostentan competencias de gestión y recaudación para los supuestos en los que el contribuyente sea residente. Aunque la normativa autonómica, con sus limitaciones, se aplique también a los contribuyentes no residentes, la exacción corresponderá a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Pues bien, el Concierto parte de la separación de los tres posibles hechos imponibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: las adquisiciones mortis causa, o en virtud de un título sucesorio; las adquisiciones lucrativas inter vivos, las donaciones; y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida en caso de fallecimiento cuando el contratante y el beneficiario no sean la misma persona. Y a partir de aquí, desgrana los puntos de conexión por obligación personal de contribuir.

La regla general en materia de adquisiciones mortis causa, lucrativas inter vivos y percepciones de seguro, es la de la residencia habitual del causante, asegurado[4] o do-

---

[2] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, *Boletín Oficial del Estado* núm. 143 de 24 de mayo de 2002, págs. 18.617 y ss.

[3] La necesidad de adecuar la tributación de las adquisiciones lucrativas en vida y mortis causa con componente extranjero, exigía la revisión y actualización de este artículo, que se produciría con la aprobación de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, *Boletín Oficial del Estado* núm. 316 de 29 de diciembre, págs. 129539 y ss., que entraría en vigor al día siguiente de su publicación.

[4] Aunque sea una cuestión meramente terminológica, el Concierto habla de causante, cuando las Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hablan del asegurado, para mí más precisas (artículo 2 b) de: la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Álava, *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava*, núm. 60 de 27 de mayo de 2005, suplemento; de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Bizkaia, *Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 62 de 1 de abril de 2015, pág. 7454 y ss.; y de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa, *Boletín Oficial de Gipuzkoa* de 22 de enero de 1990.

ISBN: 978-84-7777-577-5

natario, respectivamente, a la fecha de devengo. Pero toda regla general, tiene excepciones. En primer lugar, y por lo que se refiere a las donaciones, cuando estas sean de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, deberá estarse al lugar donde radiquen. Y en segundo lugar, cuando el causante, asegurado o donatario residiera en el País Vasco a la fecha de devengo pero hubiera venido residiendo por más tiempo en territorio común durante los últimos cinco años, deberá cumplir con la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones ante la Administración Tributaria del Territorio Histórico donde tuviera su residencia habitual al momento de devengo, pero aplicando en su caso, normativa de territorio común. Se produce así, en este último, una disociación entre normativa y Administración tributaria del Territorio Histórico competente para la gestión, recaudación y revisión del tributo.

Siguiendo con la obligación personal, se establecen reglas específicas cuando el hecho imponible tenga componente extranjero. De tal forma, que si el causante fuera no residente, será competente para la exacción la Diputación Foral y de aplicación la normativa de su Territorio Histórico, si los contribuyentes (en plural) fueran residentes en él. Tratándose de donaciones de bienes inmuebles y derechos que recaigan sobre los mismos, ubicados en el extranjero, se aplicaría la normativa y se atribuiría la exacción, a las instituciones correspondientes del Territorio Histórico de residencia del donatario.

Antes de continuar, o de finalizar mejor, con la obligación personal, debemos hacer una matización. Si bien la exigencia de la residencia continuada por más tiempo durante los últimos cinco años se excepciona para aquellos contribuyentes (y para sus descendientes) que, y muy importante, fueran residentes al devengo, pero se hubieran trasladado en su momento al extranjero teniendo última vecindad administrativa en el País Vasco, siempre y cuando hubieran mantenido la nacionalidad española (artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía[5]), aquel criterio, y su excepción, solo se aplicará para el causante o asegurado, pero no para todos los donatarios. Para el beneficiado por la donación de un bien inmueble ubicado en el extranjero, se estará a la residencia en el Territorio Histórico que ostentara al momento del devengo, siendo irrelevante que viniera residiendo en el País Vasco más o menos tiempo en los últimos cinco años.

La regulación vigente de la obligación real trae su causa, entre otros, de los diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), y más concretamente, de la Sentencia de este Tribunal de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, Comisión contra el Reino de España, sobre la que ya tuve ocasión de pronunciarme en otro articulo[6], y por la que se declaraba contraria al articulo 63 del Tratado de Funciona-

[5] Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, *Boletin Oficial del Estado* núm. 306 de 22 de diciembre de 1979, págs. 29357 y ss; y *Boletín Oficial del País Vasco* núm. 32 de 12 de enero de 1980, págs. 287 y ss.

[6] GARCÍA ROSS, J.J. «La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales y el Concierto Económico», *Forum Fiscal*, número 229, marzo 2017, Editorial Wolters Kluwer (versión electrónica en www.smarteca.es).

miento de la Unión Europea[7] —referido a la libre circulación de capitales— la normativa de territorio común en materia de impuesto sobre sucesiones y donaciones, cuando concurría elemento extranjero, y que como no podía ser de otra manera, en su planteamiento general, afectaba también a la redacción de este artículo 25 del Concierto[8].

Así, cuando concurra en el contribuyente la condición de no residente, corresponderá aplicar la normativa y será competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la Administración tributaria del Territorio Histórico donde estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse el mayor valor de los bienes y derechos, con respecto a cada uno de los otros dos Territorios, siempre que, a su vez, el mayor valor de todos los radicados en el Estado se encontraren en el País Vasco. Para el caso de las percepciones de contratos de seguro por causa de fallecimiento, cuando el contrato hubiera sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el País Vasco, o se hubieran celebrado en territorio vasco, con entidades extranjeras que operen en él. Si bien cabe señalar, que cuando estemos en el ámbito de la obligación personal, el contribuyente deberá tributar por todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia del lugar donde se encuentren, cuando tengamos que tributar por obligación real, solamente lo haremos por los bienes y derechos radicados en el Estado.

Enunciados al menos, los puntos de conexión que establece el Concierto Económico para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y sabedores de la amplía casuística que podemos encontrar en su aplicación práctica, nos surge ahora la duda de si esta regulación, de fecha posterior a la de la adaptación de la normativa de territorio común, resulta compatible con aquella, en todas las situaciones posibles, o existe entre ella alguna descoordinación fruto de la falta de comunicación, o de la falta de información, entre los respectivos órganos legislativos.

2.2. La coordinación entre los puntos de conexión de territorio común y foral

No sería cierto afirmar que la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)[9] y su normativa de desarrollo, que tiene por objeto la regulación de las relaciones económicas, financieras y tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas de régimen común, no resulta de aplicación en el País Vasco, aunque lo sea con carácter residual. En cualquier caso, sí que debe exigirse el conocimiento mutuo por parte de legislador estatal y del foral, y previo a su aprobación y entrada en vigor, de ambas normativas, para evitar incurrir en supuestos de des-

[7] Tratado de 25 de marzo de 1957, ratificado por instrumento de 13 de diciembre de 2007. Versión consolidada, *Diario Oficial de Unión Europea* C 326 de 26 de octubre de 2012, págs. 47 y ss.

[8] Sobre este particular se puede consultar el interesante y clarificador artículo de MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *Forum Fiscal*, número 244, julio 2018, Editorial Wolters Kluwer (versión electrónica en www.smarteca.es).

[9] *Boletín Oficial del Estado* núm. 236 de 1 de octubre de 1980, págs. 21.796 y ss.

ISBN: 978-84-7777-577-5

coordinación. En tal sentido, el propio Concierto Económico recoge en el artículo 4.Uno la necesaria comunicación de los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria antes de su entrada en vigor, en las dos direcciones, del Estado a las instituciones de los Territorios Históricos, y de estas a aquél, y crea un órgano específico, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que tiene entre sus funciones la resolución de las discrepancias en relación con su contenido (artículo 64 del Concierto).

El artículo 11 de la LOFCA establece que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Y esta cesión viene referida a tres competencias, de gestión y de revisión en su caso, de recaudación, y por lo que aquí interesa, las normativas. Según el artículo 19.2, las competencias normativas en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limitan a las reducciones de la base imponible, tarifa, fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio prexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión. No olvidemos que en todo caso, existe una normativa básica cuyo disposición más importante es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre[10], que sería de aplicación en todos aquellos aspectos en los que no se hubiera transferido la competencia o para los que no hubiera una regulación propia de las Comunidades Autónomas.

La concreción de la cesión en la determinación de los puntos de conexión la encontramos en el Título III de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de modificación determinadas normas tributarias[11](artículos 32 y 48) —en adelante LSFA—, en el que se viene a decir que la misma se refiere exclusivamente a lo sujetos pasivos residentes en España, por tanto, por obligación personal.

El antecedente de la Ley 22/2009, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre[12], supuso un ejemplo de coordinación, por cuanto el Concierto de 2002 tomó de esta última los criterios para la fijación de los puntos de conexión, lo que facilitaba la coexistencia de las veinte normativas diferentes: quince en territorio común, la foral navarra, las forales de los tres Territorios Históricos, y la básica estatal, que todavía mantiene su aplicación directa en algunos supuestos. Así las cosas, y como consecuencia de la evolución normativa, en la actualidad existen algunas diferencias, aunque ambas toman el mismo punto de conexión de partida: la residencia habitual del causante, asegurado o donatario.

En resumen, la normativa, la gestión y la recaudación corresponderán a la Comunidad Autónoma de residencia del causante, donatario o asegurado a la fecha de devengo, en las adquisiciones mortis causa o por cualquier título sucesorio, en las transmisiones lucrativas inter vivos y en las percepciones de contratos de seguros por

[10] Boletín Oficial del Estado núm.303 de 19 de diciembre de 1987, pág. 37402 y ss.

[11] *Boletín Oficial del Estado* núm. 305 de 19 de diciembre de 2009, págs. 107086 y ss.

[12] Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, *Boletín oficial del Estado* núm. 313 de 31 de diciembre de 2001, págs. 50383 y ss.

causa de fallecimiento. Al igual que ocurría en el Concierto, para la donación de bienes inmuebles se estaría a la Comunidad Autónoma donde radiquen. El artículo 28.1 de la LSFA, mantiene la cláusula antielusión relativa a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde se hubiera venido residiendo más días durante el periodo de los cinco años anteriores a la fecha de devengo, al igual que ahora, después de la modificación por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, lo hace el Concierto[13] para las adquisiciones por título sucesorio y donaciones de bienes y derechos distintos de inmuebles y derechos que recaigan sobre los mismos.

Cuestión menos pacífica es la de obligación real de contribuir, y también, cuando los bienes y derechos estuvieran en el extranjero o cuando el causante fuera un no residente. La denuncia y posterior declaración del TJUE —Sentencia citada del 3 de septiembre de 2014— de que la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España generaba discriminaciones entre residentes y no residentes por las diferencias existentes entre la normativa de las Comunidades Autónomas y la del Estado —Ley 29/1987— que resultaba de aplicación por la falta de competencia de aquellas, se saldó con la introducción en la Ley básica estatal de una Disposición Adicional Segunda por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre[14], que además de no solucionar íntegramente el problema de la tributación de las sucesiones y donaciones con componente extranjero, daría lugar a una cierta descoordinación con la regulación de la Ley del Concierto Económico, que se mantiene después de la modificación de esta última.

En este sentido, y en el ámbito de la obligación personal y de la sucesión, cuando el causante fuera un no residente —pero residente en otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, matiz este del que luego se hablará al abordar la cuestión de la residencia— se deberá estar a la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. El Concierto, sin embargo, y para este caso, acude al lugar de residencia de los contribuyentes, que de encontrarse en uno de los tres Territorios Históricos, determinaría la aplicación de su correspondiente normativa. En consecuencia, aquí surgiría el primer conflicto: siendo el causante no residente, y todos los beneficiados por la herencia residentes en el País Vasco, pero radicando el mayor valor de los bienes y derechos en una Comunidad Autónoma de territorio común ¿qué normativa aplicaríamos, la de residencia de los contribuyentes de acuerdo con el Concierto, o la de la Comunidad Autónoma donde se encuentren los bienes y derechos? También cuando los contribuyentes tuvieran residencia en territorio común y el mayor valor de los bienes estuviera en el País Vasco ¿nadie es competente o debiera aplicarse la Ley 29/1987, obviando cual-

[13] La redacción anterior del artículo 25 del Concierto exigía la residencia continuada durante al menos cinco años en el País Vasco.

[14] Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, *Boletín Oficial del Estado* núm.288 de 28 de noviembre de 2014, págs. 96680 y ss.

ISBN: 978-84-7777-577-5

quier especificidad foral o autonómica? Como en estos casos deben incluirse en la base imponible el valor de los bienes y derechos propiedad del causante, con independencia de dónde se encuentren, de no hallarse ningún bien en España, la Disposición adicional segunda, incluye una cláusula de salvaguarda: debe acudirse a la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente. Aquí se cerraría el circulo, si no fuera porque la Comunidad Autónoma del País Vasco no tiene normativa propia, y por tanto no admite este reenvío, y porque se requiere que no haya bien alguno en España.

Vamos ahora a la obligación real. Si el causante es residente, pero los beneficiarios a titulo de herencia, legado o cualquier otro título sucesorio no residen en España —pero sí en otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo— aplicarán la normativa de la Comunidad Autónoma de residencia del primero. Aquí, recordemos, que el Concierto atribuye las competencias a los Territorios Históricos cuando el mayor valor de los bienes y derechos que formen la masa —de los que estén situados en España— se encuentren en Álava, Bizkaia y/o Gipuzkoa. Así, si el causante era residente en una Comunidad Autónoma de territorio común, y el mayor valor de los bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en el País Vasco ¿qué normativa aplicamos, la de la Comunidad Autónoma o la del Territorio Histórico? De manera similar, si el causante residiera en cualquiera de los Territorios Históricos, pero el mayor valor de los bienes y derechos estuviera situado en territorio común, siendo el contribuyente no residente, el punto de conexión del Concierto le reenviaría a donde radicaren los bienes, y la Ley 29/1987, a su vez, se lo devolvería, queremos suponer que al Territorio Histórico donde se encontrara la residencia habitual del causante, porque la remisión no se hace al Territorio, sino a la Comunidad Autónoma, que volvemos a decir, carece de normativa propia.

Seguimos en la obligación real, pero ahora para las transmisiones a titulo gratuito en vida. Si la donación lo es de un bien inmueble situado en España, y el donatario tiene la condición de no residente —pero, y seguimos con la coletilla, fuera residente en un Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo— atenderíamos a la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique. Si fueran otros bienes y derechos, habrá que ver en qué Comunidad Autónoma han estado un mayor número de días en los últimos cinco años inmediatos al devengo. El Concierto exige, para ambos casos, que el mayor valor de los bienes y derechos radiquen en el País Vasco. Si el inmueble, por ejemplo, estuviera en uno de los tres Territorios Históricos y fuera el único bien donado, no hay duda, normativa foral; pero si hubiera más bienes, habrá que comparar el valor de los mismos y su ubicación. De donarse también o exclusivamente bienes muebles, buscaremos donde se encuentra el mayor valor, pero de haber estado más días de los últimos cinco años en territorio común pero radicando al momento del devengo en el País Vasco, tendríamos un nuevo conflicto.

Por último, si la donación lo es de un bien inmueble situado en el extranjero —en un Estado miembro de la Unión o del Espacio Económico Europeo— a un residente, no hay discrepancias: la normativa será la foral o la común autonómica, en función de la residencia del contribuyente en el Territorio Histórico o en la Comunidad Autónoma.

En todo caso estamos hablado de determinar la normativa de aplicación, y no de la Administración tributaria competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que como ya hemos apuntado más arriba, solo le corresponde al órgano que proceda de la Comunidad Autónoma cuando se trate de obligación personal y el hecho imponible se entienda producido en la Comunidad: cuando el causante, asegurado y donatario residan en la Comunidad y además, tratándose de la donación de bienes inmuebles, estén radicados en ella (artículo 32 de la LSFA)[15].

Como ya se atisba, la solución no pasa por aplicar la normativa básica estatal —que no es supletoria en ningún caso— sino por mejorar la coordinación entre Administraciones y legisladores de ambos sistemas generales tributarios. Mientras no se alcance la meritada coordinación, se plasme en los correspondientes textos legislativos, y entre en vigor, los conflictos deberán de resolverse ante la Junta Arbitral del Concierto Económico, en primer lugar, y luego ante el Tribunal Supremo, lo que no deja de ser un despropósito para el obligado, que va a ver como una deficiente regulación influye en su situación particular, en la que, por otro lado, y probablemente, no tendrá «arte ni parte»[16].

---

[15] Al respecto, autores como CALVO VÉRGEZ, J. opinan que esta dicotomía podría dar lugar a nuevos conflictos: «Ciertamente esta última circunstancia podría llegar a ser fuente de diversos conflictos, ya que la Hacienda Pública estatal deberá practicar liquidaciones aplicando normas autonómicas objeto de interpretación administrativa por parte de las distintas Haciendas regionales en cuestiones tan sensibles como la relativa a los criterios de valoración de los bienes y derechos». «¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», en la obra colectiva, *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*», RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (Coordinadores), Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016, pág. 507 y ss.

[16] En el manual *Derecho Financiero y Tributario Foral Vasco. Parte General*, ATXABAL RADA, A. y GARCÍA ROSS, J.J., 2.ª Ed., Editorial Gomylex, Bilbao 2018, ya tuvimos ocasión de pronunciarnos al respecto: «Nótese que si las discrepancias se dan entre la Administración que se considera competente y el contribuyente, este no puede acudir a la Junta Arbitral, debiendo utilizar los procedimientos de revisión ordinarios, tales como el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, para posteriormente acudir, en su caso, a los tribunales del orden contencioso-administrativo» (pág. 112). Si bien es verdad que el Reglamento de la Junta, en desarrollo de lo recogido en el artículo 66. Dos del Concierto, contempla la puesta de manifiesto para alegaciones a los interesados por plazo de un mes (artículo 16.4), no se le atribuye iniciativa alguna en el procedimiento. (Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, *Boletín Oficial del Estado* núm. 14 de 16 de enero de 2008, págs. 3067 y ss.). Por otro lado, y como se recoge en el artículo 66.Tres del Concierto: «Cuando se suscite conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando al contribuyente en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha en la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el Acuerdo de la Junta Arbitral», lo que no deja de ser consecuente con la inmediata ejecutividad del acto administrativo de liquidación, aunque con la limitada posibilidad de suspender el ingreso total o parcial de la deuda por plazo de doce meses que refiere el artículo 61.9 de la Norma Foral General Tributaria de los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa, y 165.8 de Bizkaia, si no pudiera superarse tal limitación temporal por el dictado del artículo 61.8, de la misma Norma en los dos primeros Territorios, del 165.7 en Bizkaia, o del artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, *Boletin Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 30 de 11 de marzo de 2005, págs.39 y ss.; Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, *Boletín Oficial de Bizkaia*, núm. 49, de

ISBN: 978-84-7777-577-5

Aunque, por el poco tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la modificación del Concierto y la falta de resoluciones, no estoy en condiciones de argumentar soluciones óptimas para la resolución de los citados conflictos, sí que me permito esgrimir el fundamento de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico 6/2015, de 4 de mayo[17], que en parte pudiera solventar algunos de ellos. En esta resolución se concluía que para aplicar la normativa foral por obligación real era necesario que la totalidad de los bienes y derechos estuvieran situados, pudiera ejercitarse o debieran cumplirse en el País Vasco, pero que esa «totalidad» no debía extenderse a todos ellos, sino solo a los que hubiera sido atribuidos o donados al no residente. La contestación a una consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia, la 6.453 de 14 de mayo de 2015 —luego refrendada en sentido negativo por otra, la 7.855, de 29 de julio de 2018— que recogía sobre el mismo asunto la resolución de la Junta, era si se quiere más explicita cuando decía: »Por todo lo cual, cabe concluir, en los supuestos de obligación real en los que lo que se transmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique «inter vivos» o «mortis causa». De tal manera que extrapolando el referido pronunciamiento a la nueva redacción del artículo 25 del Concierto, podemos llegar a salvar las contradicciones existentes entre la normativa común y la foral, mediante la atribución por el testador de un bien o bienes concretos a un no residente, situados en cualquiera de los Territorios Históricos del País Vasco, o donándole estos mismos bienes, porque en ambos casos, no cabe duda de que los bienes radicados en el País Vasco, suponen el mayor valor de todos los que deben integrar el hecho imponible del Impuesto del no residente, porque serían todos[18]. No se salvaría, por el contrario, cuando se atribuyan partes indivisas de un patrimonio conjunto, porque en este caso debería comprobarse si el mayor valor de los mismos está radicado en la Comunidad Autónoma de la País Vasco.

Es obvio que lo anterior no resuelve todas las situaciones planteadas, como pudieran ser las derivadas de la condición del causante como no residente, entre otras, pero puede coadyuvar a evitar algunos de los citados conflictos. No debe menospreciarse el hecho de que la aplicación de esta formula requiere de la actuación proactiva y de una previa planificación fiscal, que no debiera condicionar la actuación, en uno u otro sentido, de los obli-

---

11 de marzo de 2005, págs. 5987 y ss.; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, núm. 52 de 17 de marzo de 2005; y Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *Boletín Oficial del Estado* núm. 302 de 18 de diciembre, págs. 44987 y ss.)

[17] Sobre el particular se puede consultar un comentario de ALONSO ARCE, I. «La obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal* núm.210, junio 2015, pág. 120 y ss.

[18] Ni la normativa estatal ni la foral contemplan cambios en los puntos de conexión por mor de la división artificial de las donaciones o por su obligatoria acumulación cuando no hubieran transcurridos tres o cuatro años entre ellas, dependiendo si se acumulan a otras transmisiones lucrativas inter vivos o por causa de muerte. Sí se toma en consideración la acumulación, por el contrario, para determinar el tipo de gravamen desagregado por la existencia de varias normativas.

gados, aunque se pueda decir que estamos ante una economía de opción —una posibilidad que, a través de la interpretación, nos brinda el ordenamiento— sino que debiera ser la propia normativa la que con su claridad evitara situaciones no queridas por este mismo ordenamiento, que no condicionasen la toma de decisiones de los obligados tributarios, y que aportase una mayor seguridad jurídica en las trasmisiones de bienes y derechos a título lucrativo. Si el legislador no lo remedía, serán las resoluciones de la Junta, de otros órganos administrativos, y de los Tribunales los que marquen la dirección a seguir.

2.3. La necesaria definición del concepto de residencia habitual a los efectos de la determinación de los puntos de conexión

A estas alturas, y salvando la referencia a la donación de bienes inmuebles, tenemos meridianamente claro que la determinación de la competencia normativa y de exacción gira fundamentalmente en torno a la residencia habitual del causante, del asegurado o del donatario. Así las cosas, lo que procede en este momento es fijar qué se entiende por residencia habitual a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y los criterios para su determinación, que, a pesar de lo que pueda parecer, no son exactamente los mismos que los establecidos para el Impuesto sobre al Renta de las Personas Físicas.

El extenso artículo 43.Uno del Concierto, en su regla primera, viene a decir que a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entiende que las personas físicas tienen su residencia en el País Vasco cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días en el año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo. La segunda regla, por si no fuera posible la determinación en base a la primera, atiende al centro principal de intereses, entendiéndose como tal, donde se hubiera obtenido la mayor parte de la base imponible a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyendo aquellos rendimientos y ganancias que no requieran de una ubicación física de la persona o de sus bienes para su obtención, como serían los rendimientos y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario; y la tercera, como cláusula de cierre y por inaplicación de las dos anteriores, atiende al lugar de la ultima residencia declarada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 28.1 de la LSFA hace lo propio, igualmente, para la fijación de la residencia habitual de las personas físicas en las diferentes Comunidades Autónomas de régimen común, con lo que teniendo redacciones similares, se podrá discutir si una persona reside en territorio foral o en una determinada Comunidad, pero de lo que no cabe duda, es que no podrá darse la residencia habitual de una misma persona en ambos.

Obviando otras cuestiones referidas a la determinación de la residencia habitual, que exceden con mucho del contenido de este trabajo (como las presunciones de residencia en un territorio, porque en él radicara la vivienda habitual de la personas física, porque vinieran residiendo en un determinado territorio su cónyuge e hijos menores de edad

ISBN: 978-84-7777-577-5

o por la artificiosidad de los cambios de residencia, o la siempre polémica definición de las ausencias temporales, entre otras) debe señalarse, que, siempre de manera previa y antes de proceder con la determinación a nivel interno, debe fijarse necesariamente la condición de residente o no residente en España, para luego poder concretar, a su vez, si lo es en uno u otro Territorio Histórico o en una Comunidad Autónoma. Es al artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[19] de territorio común, sin perjuicio de lo regulado en los convenios firmados con otros países para evitar la doble imposición, donde debemos acudir para concluir si estamos ante un residente o un no residente. Reglas, que, aunque para un ámbito mayor, serían similares a las recogidas en el Concierto y en la LSFA.

Pues bien, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de territorio común, esquivando los anteriores condicionantes introduce una nueva categoría entre los no residentes. Ya no basta con atender a que el causante o el contribuyente tengan la condición de no residente, sino que habrá que determinar a mayores, si este reside en un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Y esto, porque a criterio del legislador, así se infiere de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. En este sentido, la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, solo resultaría de aplicación para los no residentes, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo[20] (y de igual manera con los inmuebles radicados en estos Estados).

En consecuencia con lo anterior, cuando el causante y el contribuyente no residentes, o un bien inmueble, fueran a su vez residentes o estuviera radicado, respectivamente, en un Estado que no formara parte de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, no se aplicaría la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encontrara el mayor valor de los bienes, ni donde viniera residiendo el causante o el contribuyente, sino la normativa básica del Estado, que dicho sea de paso, conlleva por norma general una cuota tributaria mayor, fruto del menor importe de las reducciones, deducciones, bonificaciones o de la diferente tarifa recogida en la ley estatal con respecto a la de las Comunidades Autónomas. Ya defendimos en otra ocasión[21], y volvemos a defender ahora, que esto no supone sino mantener la discriminación denunciada por el Tribunal de Justicia de la Unión, no solo por la tan reiterada Sentencia de 3 de septiembre, sino por otras como la de 26 de mayo de 2016, Asunto C-244/15, Comisión/Grecia o la de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12, Welte. En esta última se decía, con referencia a una residente suiza que llegaba a heredar un inmueble si-

---

[19] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes, y sobre el Patrimonio, *Boletín Oficial del Estado* núm.285 de 29 de noviembre, de 2006, págs. 41734 y ss.

[20] El Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo está publicado en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* L1 de 3 de enero de 1994 pág. 1 y ss., y en él estarían todos los países de la Unión Europea, además de Islandia, Noruega y Liechtenstein.

[21] GARCIA ROSS, J.J., *«La tributación de las sucesiones transfronterizas…» op. cit. (www.smarteca.es).*

tuado en Alemania: *«En consecuencia, una restricción como la del litigio principal relativa a libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza no puede eludir la aplicación del artículo 56 CE apartado 1, sobre la base del artículo 57, apartado 1»*. (Los artículos citados mantienen su redacción en los equivalentes actuales, 63.1 y 64.1 del TFUE). Por lo que interesa en este momento, el 63.1, viene a decir que *«(…) que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países»*. Aquí estaría el argumento que pondría de manifiesto que la regulación de la Disposición adicional segunda sigue siendo contraria a lo dispuesto en el citado artículo del TFUE, pero también lo encontraríamos en el propio fallo de la Sentencia C-127/12 Comisión/España: *«Declarar que el reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este»*, en el que no se diferencia entre no residentes en general y residentes en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo. La conclusión finalmente se ha recogido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, Rec.62/17, en la que entre otras cuestiones referidas a una sucesión en la concurre una residente en Canadá, afirma (Fundamento de Derecho Segundo): *«Todo ello viene a desvirtuar el planteamiento de la Administración, sobre inadmisión por extemporaneidad de la reclamación por la sola circunstancia de que, siendo la recurrente residente en un país extracomunitario, no le era de aplicación la doctrina y declaración efectuada por la sentencia invocada, desprendiéndose lo contrario de la expresión del precepto comunitario (art.56, actual 63 TFUE) y la interpretación y alcance efectuada por el TJUE, y sin que la Administración haya planteado la posibilidad de que la restricción a la libre circulación, que resulta de la normativa española, respecto a la recurrente, por su residencia en un tercer país, pueda resultar justificada por alguna excepción a ese principio general en los términos que señala el Tribunal de Justicia»*[22].

Este problema, sin embargo, no lo encontraremos en la determinación de los puntos de conexión del Concierto tras la modificación operada por la Ley 10/2017, donde se habla de residencia en el extranjero o situado en el extranjero (para referirse en este último caso, a los bienes inmuebles) sin referencia alguna a si se reside o está situado, a su

[22] Del mismo parecer son MARTÍNEZ BARBARA, G. «Libertad de movimiento de capitales y Concierto….» *op. cit*. (www.smarteca.es), CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M. «Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones», *Actualidad Administrativa* núm. 11, Sección Hacienda Pública, noviembre 2018, Editorial Wolter Kluwer (www.laleydigital.es ref. 13236/18), y MOSQUERA PENA, J.A. «Los límites en el ejercicio de las competencias normativas en los impuestos cedidos. Especial referencia a la libertad de residencia. Las recientes sentencias del TSJUE y TS», *Revista Quincena Fiscal núm. 22/2018*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2018 (www.aranzadigital.es ref.BIB2018\14318), quién augura una pronta modificación de la Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987.

ISBN: 978-84-7777-577-5

vez, en un Estado miembro de la Unión o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero, por lo que se puede afirmar, que la actual regulación del Concierto en esta materia es totalmente respetuosa y acorde con lo dispuesto en el TFUE. Solamente quedaría en este sentido un pequeño «nubarrón» por resolver que deriva, a mi juicio, de la confusa redacción del apartado a) del Artículo 25.Uno cuando se dice que en el caso de que el causante fuera no residente se aplicaría la normativa foral «*cuando los contribuyentes tuvieran residencia en el País Vasco», y* por utilizar el plural. Quiero entender, y seguramente el legislador así lo quiso también, que existiendo varios contribuyentes se aplicaría la normativa del correspondiente Territorio Histórico a aquellos que tuvieran su residencia habitual en Álava, Bizkaia y/o Gipuzkoa, y la de territorio común, en caso contrario; pero de la lectura también pudiera llegarse a la conclusión, por la utilización de ese plural insistimos, de que, existiendo varios contribuyentes, todos debieran residir en el País Vasco, y que de no ser así, declinaría la competencia a favor de la normativa autonómica o estatal. Por ello, me permito sugerir una modificación de la redacción para disipar dudas que pudieran dar lugar a potenciales y falsos conflictos, que consistiría simplemente en pasar del plural al singular, tal y como por otra parte, recoge la Disposición adicional segunda de la Ley estatal del Impuesto, cuando en este mismo caso, y para cuando no hubiera bienes en España, dice que «*se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma donde resida»*.

Por último, y en relación con el asunto de la residencia, no quisiera cerrar este apartado sin volver a hablar de la exigencia de residir un mayor número de días en el País Vasco en los cinco últimos años anteriores al devengo para que se aplique la normativa foral y de la excepción a esta regla para los contribuyentes que hubieran conservado la condición política de vascos[23]. Como ya dije más arriba, en estas situaciones estamos en el ámbito de la obligación personal, con lo que aquellos residentes (causantes o contribuyentes) que habiendo marchado al extranjero teniendo su última vecindad administrativa en el País Vasco y manteniendo la nacionalidad española, retornen a Euskadi, aplicarían normativa foral sin necesidad de justificar que vienen residiendo más días en los Territorios Históricos que en cualquier otra Comunidad Autónoma del Estado. En primer lugar, señalar que, si el traslado se ha producido desde el extranjero hacía el País Vasco, la norma resulta irrelevante, porque, aunque llevare residiendo solamente siete meses, en Bizkaia por ejemplo, se le aplicaría normativa foral porque hubiera pasado más días en el País Vasco que en territorio común, de igual manera que otro no residente sin la condición política de vasco. En segundo lugar, que esta regla y su excepción lo son para determinar la competencia normativa y no de exacción, por lo que la Administración tributaria del Territorio Histórico de residencia del contribuyente retornado sería ante la que habría que cumplir con las obligaciones materiales y formales, aunque se aplicara, en caso contrario, la normativa de la Comunidad Autónoma. Y en tercer y último lugar, que quizás la excepción no tenga la extensión que fuera deseable hacía los no residentes que, manteniendo la condición política de vascos, les permitiera tributar por obliga-

[23] Artículo 7.2 de Ley 3/1979, de 18 de diciembre de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

ción personal o aplicar normativa foral en cualquier caso, como así ocurre en Navarra en aquellos supuestos en los que el causante residiera en el extranjero, pero hubiera mantenido la condición política de navarro, al momento del devengo[24].

3. EL ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE DERECHO CIVIL VASCO

3.1. Ámbito de aplicación del Derecho civil vasco

Centrándonos ahora en el objeto principal de nuestro estudio, y una vez definidos los diferentes puntos de conexión, procede a continuación recordar el ámbito subjetivo de aplicación del Derecho civil vasco, para luego poder coordinar la puesta en práctica de dos de sus más importantes instituciones, el poder testatorio y el pacto sucesorio, con su correspondiente tributación. Y es que la viabilidad de estas instituciones se quiera o no, depende en gran manera de su fiscalidad, por lo que debiera favorecerse al menos que su utilización no resultare más gravosa en términos impositivos que otras más propias del Derecho civil común[25]. Porque, lo queramos o no, la mejor ordenación de la sucesión debe venir siempre acompañada de una buena planificación fiscal.

La coexistencia de los diferentes regímenes jurídicos civiles en el Estado obliga en todo caso a realizar un ejercicio previo de delimitación de su ámbito de aplicación en relación con los derechos forales y en contraposición con el régimen general común recogido en el Código Civil, que con respecto a aquellos tendrá una aplicación supletoria (artículo 13.2 del CC)[26]. De esta forma, y en virtud de lo dispuesto en el articulo 149.1.8.º de la CE[27] —donde se dice que le compete a la Comunidad Autónoma del País Vasco la conservación, modificación y desarrollo de su derecho civil propio— el Parlamento Vaso ha aprobado, desde la entrada en vigor de la Constitución, dos leyes, primero denominadas de

---

[24] En el artículo 31.1 a) de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra (*Boletín Oficial de Estado núm. 310*, de 27 de diciembre, págs. 38516 y ss.), se fija la residencia habitual del causante en Navarra al momento del devengo como punto de conexión en la obligación personal para las adquisiciones mortis causa y para las percepciones de contratos de seguro por causa de fallecimiento, y añade *«o teniéndola en el extranjero conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra»*. Véase, JUAREZ GONZÁLEZ, J.M. «Informe sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 respecto de la tributación del Reino de España, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Asociación Española de Asesores Fiscales*, Madrid 2014, pág. 5 (www.aedaf.es).

[25] GARCÍA ROSS, J.J. «¿Hacía donde va la fiscalidad vasca de las sucesiones?», Periódico *El Correo*, viernes 17.06.2016, Opinión, pág. 38. Se puede consultar en www.forulege.es.

[26] Código Civil, Real Decreto de 24 de julio de 1989, *Gaceta de Madrid* núm. 206 de 25 de julio de 1889, págs.249 y ss.

[27] Constitución de 27 de diciembre de 1978, Constitución Española, Boletín Oficial del Estado núm.311 de 29 de diciembre 1978, págs. 29314 y ss.

ISBN: 978-84-7777-577-5

derecho civil foral, y ahora civil vasco, en las que podemos encontrar recogidas las reglas para la determinación de este ámbito de aplicación personal y territorial.

Son los artículos 14 y ss. del CC los que remiten a la vecindad civil como «punto de conexión», y donde se recogen las reglas para determinar la sujeción al derecho civil común o foral, y en las propias leyes civiles forales donde se concretan. Así, habrá que delimitar un ámbito territorial —la definición del territorio donde resultan de aplicación— y otro personal —la definición de las personas a las que se aplica— que lo serán por tener vecindad civil en el referido territorio. En todo caso, debemos adelantarnos a decir, que la vecindad civil y la residencia habitual, aunque con posibles concomitancias, son conceptos diferentes, definidos por diferentes ramas del ordenamiento, que no necesariamente tienen por qué coincidir.

Con la vigencia de la Ley 3/1992, de 1 de julio[28], FERNÁNDEZ DE BILBAO Y PAZ[29], decía que no existía un derecho civil vasco unitario sino hasta seis estatutos jurídicos distintos: el de derecho civil común, que se aplicaba en toda Gipuzkoa, y Álava, con excepción del régimen del caserío en la primera, y del Valle de Ayala, Laudio/Llodio y Aramaio, en la segunda; el derivado de la vecindad civil vizcaína, que era un régimen de derecho civil común con las especialidades de poder otorgar testamento mancomunado y por comisario, y la sujeción imperativa el régimen de la troncalidad; el de vecindad civil vizcaína de derecho foral que se aplicaba a todos aquellos que tuvieran vecindad en la denominada Tierra Llana, no solo en Bizkaia, sino también en Laudio/Llodio y Aramaio; el de vecindad civil ayalesa en el Valle de Ayala; el derivado de la troncalidad que se aplica a los vizcaínos respecto de los bienes troncales, que hubieran perdido su vecindad vizcaína en este Territorio, aforada o no; y el régimen de transmisión del Caserío de Gipuzkoa. Teníamos por tanto diferentes sistemas de derecho civil en función, entre otras razones, de las diferentes vecindades civiles, de derecho civil común, vizcaína aforada y no aforada, y ayalesa.

La Ley 5/2015, de 25 de junio[30], actualmente vigente, supuso un hito por el intento de unificar las diferentes vecindades bajo una sola, la llamada vecindad civil vasca, y de ampliación de su ámbito territorial y personal. El artículo 8, refiriéndose al ámbito de aplicación territorial, dispone que la presente Ley se aplicará en todo el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y el 10 en su apartado 1, refiriéndose al personal, que se aplicará a todas aquellas personas que tengan vecindad civil vasca, determinada de acuerdo con el artículo 14 y ss. del CC. No obstante, y para algunas instituciones, como el régimen económico matrimonial supletorio o la troncalidad en Bizkaia, y las especialidades en el Fuero de Ayala, se mantiene toda-

---

[28] Le 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco, *Boletín Oficial del Estado* núm. 39 de 15 de febrero de 2012, págs. 13496 y ss. y *Boletín Oficial del País Vasco* núm.153 de 7 agosto de 1992, pág. 6989 y ss.

[29] FERNÁNDEZ DE BILBAO Y PAZ, J.J., *Manual práctico de Derecho civil vasco*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2014, pág. 36.

[30] Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho civil vasco, *Boletín Oficial del Estado* núm. 176 de 14 de julio de 2015 págs. 62312 y ss, y *Boletín Oficial del País Vasco* núm.124 de 3 de julio de 2015.

vía una vecindad local vizcaína de Tierra Llana o de Villa, y otra Ayalesa, complementaria de la vasca, que se definirán igualmente por este artículo 14 del CC[31], con una aplicación territorial y personal más limitada[32].

La forma habitual de adquirir por opción, tácita o expresa, la vecindad civil, en virtud de la dicción del artículo 14.5 del CC, y dejando a salvo otras formas como las que vienen establecidas por filiación o nacimiento, pasa por la prueba de la residencia continuada por plazo de dos años con manifestación expresa en tal sentido; o por la residencia continuada de 10 años, en otro caso. En este sentido, la prueba de la residencia continuada parte de la acreditación de la residencia habitual (artículo 225 del Reglamento del Registro Civil[33]), que no requiere de empadronamiento[34], aunque lo más frecuente es que se haga mediante un certificado expedido por el correspondiente Ayuntamiento. Sin embargo, la Disposición transitoria séptima de la Ley 5/2015 alumbró una adquisición de la vecindad que podría denominarse «automática»: *«Desde la entrada en vigor de esta Ley, quienes gocen de vecindad civil en cualquiera de los territorios de la Comunidad Autónoma del País Vasco, adquirirán automáticamente la vecindad civil y la vecindad civil local que, en su caso, corresponda»*. De tal forma que muchos de los residentes de la Comunidad Autónoma se despertaron el día 3 de octubre de 2015, fecha de la entrada en vigor de la Ley, siendo «vascos por imperativo legal»; aunque tampoco todos, sino solo aquellos que el día anterior tuvieran su vecindad civil «local» en alguno de los tres Territorios Históricos. Así por ejemplo, una persona que hubiera trasladado su domicilio al País Vasco, pero que no hubiera llegado a adquirir la vecindad civil en el Territorio Histórico de su residencia, por no llevar en él más de dos años, porque siendo más de dos y menos de diez años, no hubiera manifestado su opción por la vecindad, o porque simplemente, hubiera manifestado expre-

---

[31] ÁLVAREZ RUBIO, J.J. «Del ámbito de aplicación de la Ley Civil Vasca (artículos 8 a 11). Ámbito de aplicación territorial y personal de la Ley 5/2015: Normas de conflicto y vecindad civil vasca», Capitulo III de la obra colectiva, *Ley 5/2015, de 25 junio de Derecho civil vasco. Comentarios breves, texto de la ley, antecedentes legislativos y formulario notarial*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2016: «Tal vecindad civil vasca, así como la local, se adquiere, conserva y se pierde conforme a las normas contenidas en el CC…» pág. 36.

[32] Las personas que ostenten vecindad civil vasca y vizcaína de Tierra Llana, al igual que ocurría con la ley anterior, se les aplica lo regulado en la Sección Tercera del Capitulo Segundo referente a la troncalidad (aunque esta institución afecta también de manera directa o indirecta a cualquier llamado a la herencia de bienes raíces) y el Capitulo Segundo del Título III relativo al régimen económico matrimonial de comunicación foral de bienes; y a los que ostenten vecindad civil ayalesa, la disposiciones sobre libertad de testar de la Sección Cuarta del Capitulo Segundo.

[33] Decreto de 14 de noviembre de 1958, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley del Registro Civil, Boletín Oficial del Estado núm. 296 de 11 de diciembre de 1958, págs. 10977 y ss.

[34] PARRA LUCÁN, M.A. en *Código Civil comentado. Volumen I*, 2.º ed, Editorial Civitas, Cizur Menor 2016 (www.aranzadidigital.es ref.BIB 2011\1755). En relación con la adquisición de la vecindad viene a decir: »Por residencia continuada suele entenderse, además de la residencia habitual (cfr.art.225 RRC), lo que aproxima al concepto de domicilio que, como es sabido, no requiere vecindad administrativa (o, lo que es igual, inscripción en el padrón municipal).

ISBN: 978-84-7777-577-5

samente su opción por el mantenimiento de la que ya ostentaba, se acostó igual que se levantó, teniendo la misma vecindad civil que el día anterior.

Las situaciones citadas condicionan el estado o situación civil, y pueden influir, y de hecho influirán, en cuestiones tales como el régimen económico matrimonial o la herencia, pero no tendrán efectos en el ámbito de la fiscalidad de la persona física, porque, aunque el criterio de la residencia habitual parezca ser el tronco común sobre el que giran ambos, no lo es en absoluto, debido a los diferentes matices y condicionantes que ha sabido otorgarle el legislador y el interprete, en materia civil, tributaria, o en su caso, administrativa.

3.2. La dicotomía entre la vecindad civil y el domicilio fiscal

Dicen los artículos 47 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia y 48 de la de Álava y Gipuzkoa[35], que el domicilio fiscal de una persona física será el de su residencia habitual. Por su parte, y como se ha apuntado, el ordenamiento civil remite también a la residencia habitual para acreditar la residencia continuada, valga la repetición, por la que se puede adquirir la vecindad civil, en este caso, vasca[36], aunque contemple otras, como la filiación o el lugar de nacimiento, o también por opción, para el extranjero nacionalizado o para el cónyuge, por ejemplo. Pero ni la definición de residencia habitual es la misma en un u otro ordenamiento, ni necesariamente, quien tenga vecindad civil vasca tiene porque tener su domicilio fiscal en los territorios forales.

Así, efectivamente, y como dice RUBIO PILARTE, en materia civil la tendencia es hacia una libertad de elección, y en la normativa fiscal la regulación es objetiva[37]. De tal manera que la persona, en muchos casos, puede optar por una u otra vecindad civil o por mantener la que ya ostentaba, sin embargo, a efectos fiscales, el domicilio fiscal o la residencia habitual vendrá determinada, como regla habitual en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el mayor tiempo de permanencia en un concreto territorio durante más días el año anterior al devengo. Si bien es cierto que en este último ámbito, en el fiscal, se permite una cierta capacidad de elección —cada uno es libre de fijar su residencia donde tenga por conveniente— también lo es, que

---

[35] Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, *Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 49 de 11 de marzo de 2005, págs. 5987 y ss; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, *Boletín Oficial de Gipuzkoa* núm. 52 de 17 de marzo de 2005, págs.6017 y ss.; y Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaría de Álava, *Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava* núm. 30 de 11 de marzo de 2005, suplemento, págs. 29 y ss.

[36] Estos conceptos son también diferentes del de la vecindad administrativa, que se refleja en el padrón municipal, aunque la Ley de Bases de Régimen de Local haya establecido como obligatoria la inscripción en el municipio donde se resida habitualmente. Artículo 15 de la Ley 7/1985 de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, Boletín Oficial del Estado núm. 30 de 3 de abril de 1985, págs. 8945 y ss.

[37] RUBIO PILARTE, I. «La nueva Ley de Derecho Civil Vasco: sucesiones, europa y fiscalidad», *Forum Fiscal* núm. 214, noviembre de 2015, Editorial Wolters Kluwer, 2015 (www.smarteca.es).

el ordenamiento tributario arbitra los mecanismos precisos para impedir que la misma se establezca por motivos exclusivamente fiscales o ficticiamente, de ahí las diferentes cláusulas antielusión recogidas, por ejemplo, en el Concierto, las Generales Tributarias o en las propias Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[38]. Esto no quiere decir que en el ordenamiento jurídico civil estemos ante una libertad de elección absoluta —deben cumplirse, en cualquier caso, los diferentes requisitos que establece el artículo 14 del CC, la vecindad de los padres, del cónyuge, o la residencia continuada— ni que no se produzcan cambios «interesados» —como el que resultaría de optar por una vecindad civil para apartar a un heredero, que por tenerse otra vecindad, tuviera la condición de forzoso— y que no se articulen instrumentos para impedir estos cambios —como sería la figura del fraude de Ley de artículo 6.4 del CC— pero, sí que se den situaciones en las que la residencia habitual se tenga en un determinado territorio, y la vecindad civil de otro diferente, bien por no haber optado, o bien por todo lo contrario.

Y no es extraño tampoco, que la opción por una determinada vecindad civil se haga por motivos fiscales. Si en el ámbito de la autonomía de la voluntad que recoge el artículo 1255 del CC, por el que se permite escoger entre formas diversas para formalizar un negocio jurídico o establecer diferentes pactos o cláusulas, una determinada persona quisiera optar por aquellas que le reporten un menor coste fiscal, pero para ello necesitaría ostentar otra vecindad civil, no lo dudaría y buscaría los medios a su alcance para acceder a ella. Las posibilidades que por ejemplo aporta la configuración de la legítima a favor de los descendientes (sin distinción) en el Derecho civil vasco, colectiva y de un tercio, para un contribuyente, futuro causante, residente fiscal alavés, guipuzcoano o vizcaíno, frente a la regulada en el Código Civil, a favor primero de los hijos, de todos ellos, y de dos tercios, permitiría en el primer caso tener una mayor libertad para distribuir los bienes y derechos pensando en la menor tributación a futuro por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atribuyendo aquellos que estuvieran ubicados, pudieran ejercitarse o debieran de cumplirse en el País Vasco a los nietos no residentes por ejemplo, para evitar la aplicación de otra normativa más gravosa cuando el mayor valor de los bienes y derechos estuvieran situados fuera del País Vasco; dividir la masa entre los diferentes causahabientes para que no alcanzasen el importe de la reducción por parentesco o preferir a aquellos que residan en el mismo domicilio o que tengan reconocida alguna discapacidad que pudieran aplicar más reducciones o incrementarlas. Y no se estaría incurriendo en ninguna conducta prohibida por la norma o contraría a ella, ni forzando su interpretación ni por supuesto, simulando, simplemente se estaría utilizado la forma civil para ordenar la sucesión o la transmisión en vida de determinados bienes, con el menor coste económico, o fiscal si se quiere, para el contribuyente, actual o futuro.

[38] Así por ejemplo, las diferentes presunciones de residencia o de inefectividad de los cambios de residencia para conseguir una menor tributación, o la potestad de las Administraciones tributarias para iniciar procedimientos de rectificación de domicilio para adecuar el declarado con la realidad.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En cualquier caso, y para ello, necesitaríamos que la regulación fiscal del instrumento, pacto o cláusula contemplado por el ordenamiento civil correspondiente a nuestra vecindad civil que se pretende utilizar, nos fuera de aplicación por razón de nuestra residencia habitual. Así, si teniendo vecindad civil común y la residencia habitual por más días en los últimos cinco años en el País Vasco, en cualquiera de los Territorios Históricos, si bien, se aplicaría la normativa fiscal de estos, no se podría ordenar la sucesión mediante un pacto sucesorio, de los que luego hablaremos, por impedirlo el ordenamiento jurídico que correspondería por razón de la primera. Igualmente, un residente que hubiera mantenido la vecindad civil vasca, pero viniera residiendo durante más de cinco años en otra Comunidad Autónoma del Estado, podrá elegir a uno de entre sus descendientes apartando a los demás, pero cuando fallezca, aquel no podrá aplicar la reducción por parentesco contemplada en la normativa fiscal del Territorio Histórico por razón de la vecindad civil del causante, porque deberá atender a la de la Comunidad Autónoma de su residencia habitual.

Es por tanto, de suma importancia, determinar y coordinar, vecindad civil y residencia habitual, a la hora de planificar aquellos hechos imponibles que pudieran estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para lo que resulta de todo punto necesario, conocer y manejar con soltura los diferentes puntos de conexión, civiles y fiscales, recogidos en el Código Civil, y en el Concierto, la LSFA y las Leyes y Normas Forales del Impuesto, respectivamente.

4. LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS Y DE EXACCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE LOS PODERES TESTATORIOS Y DE LOS PACTOS SUCESORIOS

4.1. El testamento por comisario y el pacto sucesorio en el Derecho civil vasco

El testamento por comisario, o el otorgamiento de un poder testatorio, está prohibido expresamente por el artículo 670 del Código Civil, así como los pactos que se pretendan establecer sobre la herencia, sucesorios en este caso, según dice el 1271 del mismo cuerpo normativo. Sin embargo, son varios los ordenamientos forales que los recogen, entre ellos, el aragonés o navarro, por el primero y con el nombre de fiducia, o en Cataluña o Galicia, por el segundo, en sus varias modalidades, y por supuesto, en el Derecho civil vasco que nos ocupa.

El testamento por comisario, es una disposición testamentaria mediante la que el testador delega o puede delegar en una o varias personas la facultad que tiene para designar sucesor y distribuir y transmitir sus bienes, para cuando él falte. Como dice el artículo 30 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho civil vasco, bajo el título de la *Sucesión por comisario*: *«El testador puede encomendar a uno o varios de los comisarios la designación de sucesor, la distribución de los bienes y cuantas facultades le correspondan en orden a la transmisión sucesoria de los mismos»*. A diferencia de lo que ocurre en el derecho civil común, al fallecimiento del causante, se desconoce

quién será llamado a sucederle y por qué título. Esta indeterminación, unida al hecho de que tampoco se puede concretar de antemano quienes serán los herederos forzosos por el carácter colectivo de la legítima y por la facultad que le asiste al testador, y por delegación al comisario, de apartarlos, impide que pueda equipararse a la llamada herencia yacente del Código Civil. Aunque si bien en esta última los designados podrán finalmente aceptarla o repudiarla, sí que se conoce de antemano, bien por que así lo dispuso el otorgante de la disposición o bien por determinación de la Ley, quienes son los llamados a la misma. En este sentido, y mientras dure la pendencia, no haya tal designación y atribución de bienes y derechos —por el ejercicio irrevocable del poder testatorio concedido por el causante al comisario, o por su extinción— diremos que estamos ante la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio. Como bien dice GOROSTIZA VICENTE, el llamamiento a la sucesión se produce en dos actos: un acto en el que el comitente autoriza a otra persona para que disponga de su patrimonio tras su fallecimiento; y otro en el que el comisario, hace uso del poder que se le ha otorgado, «que constituye el auténtico y definitivo acto de disposición sobre un patrimonio determinado»[39].

Los pactos sucesorios, no son sino la forma típica de la sucesión contractual, por oposición al testamento, que de acuerdo con el artículo 667 y ss. del CC constituye un acto por el cual una persona (en singular) dispone de todos o parte de sus bienes para después de su muerte, y que tiene el carácter de acto personalísimo (artículo 670 del CC). Por el contrario, el pacto sucesorio es un contrato bilateral o multilateral, en su caso, en el que varias personas acuerdan la forma y manera de regular la sucesión de uno o varios de ellos —de los instituyentes o de un tercero con su consentimiento —y del destino que debe darse a sus bienes, con efectos de presente o de futuro, y en sus tres modalidades, de institución o legado, de renuncia o sobre la herencia de un tercero[40]. El pacto supone una suerte de vinculación de la voluntad del testador a las otras voluntades particulares de los comparecientes, y que, como todo contrato, solo podrá resolverse por acuerdo de los mismos firmantes o por las causas estableci-

---

[39] GOROSTIZA VICENTE, J.M. «El poder testatorio: un instrumento eficaz para la ordenación del patrimonio familiar», número 1 Extraordinario *Boletín Jado «Derecho sucesorio: El poder testatorio y la nueva regulación del articulo 831 del Código Civil»*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao, 2004, pág. 167 y ss.

[40] LARRABETI ASTOREKA, M. «De los pactos de institución sucesoria», en la obra colectiva, *Ley 5/2015, de 25 junio de Derecho civil vasco. Comentarios breves, texto de la ley, antecedentes legislativos y formulario notarial*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2016, pág. 155 y ss. con cita a ROCA SASTRE, R.M, *Estudios de Derecho Privado. Sucesiones*. Volumen II. Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2009. DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil*. Volumen IV, Derecho de Sucesiones, Editorial Tecnos, Madrid, 2017, pág. 207. Sobre el carácter irrevocable del pacto puede leerse, entre otros a, CASTÁN VÁZQUEZ, J.M. «Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español», en Anuario de Derecho Civil, Fascículo 2, Boletín Oficial de Estado, Madrid 1964, pág. 369 y 370 y URRUTIA BADIOLA, A.M., «La sucesión contractual en Euskadi, Navarra y Aragón. Cuestiones de interés notable» en la obra colectiva, LLEDO YAGUE, F. y otros, *El Patrimonio sucesorio: reflexiones para un debate reformista*, Editorial Dykinson, Madrid 2014, págs.1429 a 1452.

ISBN: 978-84-7777-577-5

das en la Ley; en otras palabras, el pacto es un acuerdo, y a diferencia del testamento, es esencialmente irrevocable. La Ley 5/2015, por su parte, que dedica el Capítulo Tercero de su Título II a la regulación de los pactos sucesorios, viene a decir en su artículo 100, apartados 1 y 2, que mediante este instrumento, el titular de los bienes y derechos puede disponer de ellos mortis causa, renunciar a los derechos sucesorios de una herencia o parte de ella en vida del causante, o disponer de los derechos de la herencia de un tercero con el consentimiento de este. Y en cuanto a sus efectos, que la designación de sucesor lo puede ser tanto con transmisión de presente de los bienes como post mortem (artículos 104 y 105). Esta cualidad no es exclusiva de los pactos de institución o legado, sino también de los de renuncia, que pudiendo ser parcial o total, pudieran dar lugar a la transmisión en vida o al momento de la muerte del causante, de bienes, del propio testador o de un tercero.

El pacto, por tanto, desde el punto de vista civil, es un título sucesorio, en todas sus modalidades, por el que el beneficiario adquiere la titularidad de los bienes en vida, si es de presente, con las limitaciones a su disposición que en su caso se establezcan; o adquiere la condición de sucesor, en el de futuro, con la facultad de transmitir este derecho en vida y a título gratuito a favor de sus hijos y descendientes, limitándose las facultades de disposición para el titular, el instituyente, incluso a título oneroso, tal y como hubiera pactado con el instituido. El pacto sucesorio, fruto de su naturaleza contractual, se revocaría por acuerdo de las partes, pero nunca por el otorgamiento de una disposición testamentaria sobre los mismos bienes[41].

Por último, para finalizar este apartado y enlazar con lo que más adelante se dirá, en estos casos, para determinar los puntos de conexión tributarios, la situación del instituyente del pacto equivaldría a la del causante, si este se calificara fiscalmente como título sucesorio; en otro caso, ocuparía el lugar del donante, y los instituidos, de los donatarios.

4.2. La autonomía calificadora del Derecho tributario

Al estudiar los puntos de conexión en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto los recogidos en el Concierto Económico como en la LSFA, tuvimos ocasión de comprobar que estos eran diferentes para las adquisiciones por causa de muerte, y para las adquisiciones lucrativas inter vivos. Así, en las primeras, se atendía habitualmente a la residencia habitual del causante (o de los causahabientes o al lugar donde radicara el mayor valor de los bienes y derechos, en las sucesiones con componente internacional); y en las segundas, a la del donatario, o a la ubicación, del inmueble cuando estos o los derechos que recayeran sobre los mismos, fueran objeto de donación, o de los bienes muebles cuando el contribuyente no fuera residente en

[41] Artículo 18.2 de la Ley 5/2015: *«Se puede disponer de los bienes en parte por testamento o en parte por pacto sucesorio. El testamento no revoca el pacto sucesorio, pero esta deja sin valor el testamento que lo contradiga».*

España. No es de extrañar pues, que la calificación como título sucesorio o como negocio jurídico gratuito inter vivos sea de vital importancia para no errar en la determinación de la normativa aplicable o en la fijación de la Administración tributaria competente para la exacción del Impuesto.

Ahora bien, tal calificación debe hacerse desde el prisma del Derecho tributario. FALCÓN Y TELLA, al referirse al dictado del artículo 12.2 de la Ley General Tributaria (11.2 de las Normas Forales), en el que se establece que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, *«los términos empleados se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»,* dice que «Ante todo, la norma reconoce la prevalencia de los conceptos que resultan de la propia ley tributaria, en decir de la definición dada por la ley tributaria, aunque el término proceda de otra rama del ordenamiento o incluso de otra ciencia. No existe, por tanto, lo que a veces se ha llamado principio de «interpretación coincidente» en virtud del cual los términos tomados de otras ramas del ordenamiento deberían interpretarse en el sentido que tienen en esas ramas»[42].

Las tributarias son normas que deben interpretarse de acuerdo con su sentido jurídico, que no económico, y solo a falta de una regulación específica en este ámbito de alguna institución propia del Derecho civil en este caso, podrá recurrir el interprete a esa rama del ordenamiento. En este sentido, que la norma tributaria califique el pacto sucesorio como donación no debe provocar que nos rasguemos las vestiduras: el pacto sucesorio seguirá siendo un título sucesorio a pesar de que en determinadas situaciones, la norma fiscal haya estimado que debe tratarse como si fuera una transmisión lucrativa inter vivos. Pero solo a efectos fiscales. De igual manera, y sirva como ejemplo didáctico, si un padre y un hijo teniendo el primero vecindad civil común, deciden simular como compraventa lo que en realidad es una donación, es posible que la Administración tributaria acabe finalmente por exigir, los impuestos correspondientes a la segunda, pero no por ello, tendrá el hijo que traerlo a colación en la herencia del padre para computarlo en la regulación de las legítimas o en la cuenta de partición (artículo 1035 del CC). La compraventa lo seguirá siendo a efectos civiles, con independencia de que fiscalmente se haya calificado como donación. Solo en el caso de que se declare nulo el contrato de compraventa por un órgano jurisdiccional del orden civil dejaría de existir como tal en el tráfico jurídico.

Esta autonomía calificadora tiene su transcendencia, como hemos apuntado, en el asunto que nos ocupa. Así, si la Administración tributaria en aplicación del artículo

---

[42] FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general,* 7.ª ed., Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid 2017, pág. 146. MENENDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*, 19.ª ed, Editorial Civitas, Cizur Menor, 2018, añade: »En cuanto al significado que debe atribuirse en el Derecho Tributario a los conceptos elaborados por otras ramas del ordenamiento jurídico, debe reconocerse la posibilidad de que esta rama del ordenamiento formule sus propios significados siempre y cuando existan razones para ello, algo que sucederá en dos supuestos: cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones en las demás ramas del Derecho; y cuando por exigencia o conveniencia del ordenamiento tributario se requiera formular de manera propia una determinada definición que, en caso contrario, no produciría los mismo resultados o su finalidad», pág. 102.

ISBN: 978-84-7777-577-5

13 de la LGT y 12 de las Normas Forales Generales Tributarias, interpreta que el negocio jurídico pretendido ha sido una transmisión gratuita en vida, pero las partes le han dado la forma de transmisión sucesoria, exigirá la obligación tributaria con arreglo a la naturaleza del hecho, acto o negocio realizado de acuerdo con su verdadera naturaleza. Y esta recalificación podrá conllevar consigo también, un cambio en la normativa de aplicación y en la Administración competente para la liquidación del impuesto, si diera lugar a un cambio en el punto de conexión, siempre que no fuera el mismo para las transmisiones lucrativas mortis causa, que para las realizadas en vida. En este caso la Administración actuante que calificó, se declararía incompetente, trasladando a la otra Administración el expediente, para que en aplicación de la normativa, obrare en consecuencia; salvo claro está, que el cambio se produjese solo a efectos de normativa, y no de exacción, en cuyo caso, procedería a liquidar aplicando la diferente normativa.

Esta problemática tuvo su exponente mas claro en la formalización de operaciones de pactos sucesorios con eficacia de presente de bienes singulares que se presentaban a liquidación ante la Hacienda Foral, en este caso de Bizkaia, y que esta comenzó a calificar como donaciones[43]. De tal manera, y tomando como ejemplo la transmisión lucrativa mediante pacto sucesorio de presente de un bien inmueble radicado en otra Comunidad Autónoma y entre residentes, y teniendo el instituyente su residencia habitual en Bizkaia, si aquel se presentaba a liquidación como adquisición por título sucesorio, había muchas posibilidades de que la Administración lo recalificara a transmisión lucrativa inter vivos. Dejando de lado los efectos en la cuota tributaria de este Impuesto, e incluso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que serían objeto de otro artículo, y de acuerdo con lo que establecía y establece el artículo 25 del Concierto, esta recalificación produciría un cambio del punto de conexión: aplicándose inicialmente normativa vizcaína y correspondiendo la exacción a la Administración tributaria de Bizkaia por su condición de título sucesorio y la residencia del instituyente, transmutaría a donación de un bien inmueble, y a lugar de su ubicación como punto de conexión, resultando ahora competente la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma donde radicase, aplicando su normativa propia[44]. Finalmente la polémica se trasladó a la Norma Foral del Impuesto en forma modificación legislativa que podemos ver hoy en los artículos 7.1.b') de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Álava, 5.b) de Bizkaia y 3.1.b') de Gipuzkoa, y que en resumi-

[43] Inicialmente, antes de la adaptación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alavés a lo dispuesto en la ley 5/2015, de 25 de junio, la Hacienda Foral de Álava adoptaba el criterio de que, si el pacto sucesorio lo era a efectos civiles, también debía tener la misma consideración fiscal de título sucesorio. Consulta de 22 de enero de 2016.

[44] Sobre el particular puede consultarse ALONSO ARCE, I. «Los pactos sucesorios con eficacia de presente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Forum Fiscal de Bizkaia,* marzo 2010, Wolters Kluwers, 2010, pág. 15 y ss. MERINO JARA, I, «¿Cuándo la transmisión a título lucrativo de bienes singulares con eficacia de presente tiene la consideración de pacto sucesorio?, *Forum Fiscal* núm. 232, junio de 2017, Wolters Kluwer (www.smarteca.es).

das cuentas viene a decir que a efectos tributarios, los pactos sucesorios con eficacia de presente de bienes singulares tendrán el carácter de título sucesorio cuando supongan una ordenación sucesoria, y como donación en otro caso[45]. Así, si la transmisión los es de bienes muebles e inmuebles, de considerarse esta mortis causa, deberá estarse a la residencia del causante-instituyente; y en caso de calificarse como donación, si lo es de muebles a la residencia habitual de donatario, y de bienes inmuebles, al lugar donde radiquen[46].

La cuestión no se plantea por el contrario con los poderes testatorios, cuya calificación civil se admite también a efectos fiscales, ni con otros pactos sucesorios que no sean los de eficacia de presente de bienes singulares o de renuncia parcial o total con adquisición de bienes o derechos.

4.3. Puntos de conexión y el devengo en las herencias diferidas por poder testatorio

Poco o ninguna problemática tiene la fijación de la normativa tributaria de aplicación en la adquisición de bienes y derechos por el ejercicio irrevocable o por la extinción del poder testatorio, y la Administración tributaria para su exacción, salvo por lo que se refiere a los efectos propios del devengo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En su condición de título sucesorio, la normativa y la Administración vendrán determinadas inicialmente por la residencia habitual del causante. Si el causante residiera en el extranjero, se estará a la residencia habitual de los contribuyentes cuando estos estuvieran en el País Vasco, cada cual en su Territorio Histórico, siguiendo las reglas generales, y cuando los contribuyentes residieran en territorio común, a la normativa de la Comunidad Autónoma donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos en España, y si no hubiera ningún bien en España, a la Comunidad de residencia de los contribuyentes. Siendo el causante residente, y los contribuyentes no residentes, al Territorio Histórico donde radicare el mayor valor de los bienes y derechos,

---

[45] La contestación a la consulta n..º 7.653 de 19 de enero de 2018 de la Hacienda Foral de Bizkaia refiriéndose a este modificación legislativa, concluye que: «De este modo, se ha delimitado legalmente el concepto de pacto sucesorio con eficacia de presente que tiene la consideración de título sucesorio a efectos fiscales, aunando el máximo respeto a la naturaleza y a las características de la figura civil, por una parte, y el adecuado equilibrio entre el tratamiento tributario de todos los contribuyentes, por otro lado (con independencia de cuál sea su vecindad civil)». Otras consultas de la Hacienda Foral de Bizkaia en el mismo sentido: Consulta 7.736 de 1 de febrero de 2018, 7.523, 7.564 de 19 de mayo de 2017, y 7.571 de 6 de abril de 2017.

[46] Este es el caso de la Resolución 1208/2011, de 27 de septiembre, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, en el que se concluye en su Fundamento Jurídico Sexto: «(…) el negocio jurídico llevado a cabo en escritura pública de 20 de octubre (…), no es realmente un pacto sucesorio con eficacia de presente, sino una auténtica donación, esto es, un acto de liberalidad que realiza en vida Doña YYY a favor de su hermana Doña XXX con carácter gratuito sobre un bien inmueble sito en La Rioja, circunstancia esta que conlleva que sea otra y no la Hacienda Foral vizcaína la Administración tributaria competente para la exacción del impuesto».

ISBN: 978-84-7777-577-5

cuando hubiera bienes de mayor valor en el País Vasco, que en el Estado, y en otro caso, a la normativa y Administración de la Comunidad Autónoma del causante.

El planteamiento parece impoluto, pero solo porque hemos hecho alguna «trampilla». En la sucesión por testamento por comisario tenemos dos momentos de interés: el fallecimiento del testador o causante, en el que por la indeterminación de los llamados a la herencia no se devenga el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y el momento en el que se ejercita de manera irrevocable el poder testatorio o se extingue, que es cuando se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria. Al momento del fallecimiento del testador nacen algunas obligaciones para el comisario, civiles, la obligación de hacer inventario del artículo 34 de la Ley civil vasca, por ejemplo, pero también fiscales, formales principalmente, como son la de presentar el citado inventario ante la correspondiente Hacienda, o la de comunicar los ejercicios del poder, conlleven o no el devengo del Impuesto. Pues bien, las Normas Forales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no dicen nada en estos casos, pero sí en algunas otras Normas Forales como las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio[47], en los que se fía el punto de conexión a la fijación de la residencia al momento del fallecimiento. Y así debiera de ser, porque también se deberá estar a aquella residencia habitual para liquidar los bienes y derechos que no estén afectados al uso del poder, o los derechos de usufructo, por ser este el momento del devengo.

La Normas Forales del Impuesto, refiriéndose a aquel, dicen que en las herencias que se difieran por poder testatorio, el impuesto se devengará cuando se haga uso del poder o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo (artículo 17 de la Norma Foral Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Bizkaia, 26 en la de Álava y 23 en la de Gipuzkoa). A su vez, el artículo 25 del Concierto, dice que corresponderá la exacción a la Diputación Foral competente por razón del Territorio en las adquisiciones mortis causa cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha de devengo, y el artículo 28 de la LSFA, también remite al momento del devengo para acreditar que se ha residido un mayor número de días en los cinco últimos años, a los efectos de determinar la Comunidad Autónoma competente y la normativa de aplicación. También las Normas Generales Tributarias y la Ley General Tributaria aclaran, que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria (artículo 22 de las primeras y 21 de la segunda). En consecuencia, será necesariamente en ese momento cuando haya que determinar la competencia normativa y de exacción por referencia a la residencia habitual del causante o de los contribuyentes.

---

[47] Artículo 9.2 de la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral Vasco, *Boletin Oficial de Bizkaia* núm. 207 de 29 de octubre de 2002, págs. 18644 y ss.; modificada por la Norma Foral 1/2017, de 12 de abril de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a la Ley 5/2015, de 25 de junio de Derecho Civil Vasco, *Boletín Oficial de Bizkaia* núm. 95 de 19 de mayo de 2017, págs.1 ss.

De esta manera puede ocurrir, que en algunas situaciones deba liquidarse el Impuesto atendiendo a una normativa y ante una Administración al momento del fallecimiento y por los bienes y derechos no afectados por el ejercicio del poder testatorio; y que luego, al ejercicio o extinción de este, deba hacerse con otra normativa y ante otra Administración diferente. Este es el caso que se plantea en la Consulta 6.848 de 29 de enero de 2015, de la Hacienda Foral de Bizkaia, en la que habiéndose otorgado un poder testatorio, el causante fallece siendo residente en Bizkaia, pero sin llevar residiendo en este Territorio al menos los últimos cinco años (con la redacción actual del artículo 25, no se exigen cinco años, sino un mayor número de días en los últimos cinco años, como se ha comentado), concurriendo tres hechos imponibles, la adquisición del usufructo por el cónyuge viudo, la percepción de cantidades como beneficiarios de un contrato de seguro, y las adquisiciones hereditarias que se produzcan como consecuencia del ejercicio del poder testatorio. Pues bien la contestación va en el sentido de que, por los dos primeros, usufructo y seguro, se ha producido el devengo al momento del fallecimiento, y por ello deben liquidarse ante la Hacienda Foral de Bizkaia, pero aplicando normativa de la Comunidad Autónoma de origen (La Rioja); pero por el tercero, a falta de ejercicio del poder testatorio, habrá que estar a la residencia habitual al momento del devengo, de tal forma, que si cuando se ejercite el poder con carácter irrevocable o se extinga, se hubieran cumplido los cinco años a contar desde que se trasladó a Barakaldo (Bizkaia), su residencia al momento del óbito, se liquidaría ante la Administración tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, pero aplicando, ahora sí, normativa vizcaína.

Y esto es así, es porque el artículo 25 del Concierto remite a la fecha del devengo para comprobar las circunstancias (tanto de residencia habitual del causante como de haber residido más días en el País Vasco en los últimos cinco años) como también por el hecho, de que en las situaciones de pendencia del ejercicio del poder testatorio se hace la ficción de entender que el causante «sigue vivo» hasta que se produzca el meritado ejercicio del poder o se extinga en su caso. De esta forma, basta con retrasar en el tiempo del citado ejercicio, a pesar de haber fallecido el causante, para obtener el mayor numero de días en el País Vasco que se requiere para aplicar la normativa fiscal foral. Y esto tanto cuando el causante y los contribuyentes son residentes, como cuando estos últimos no lo sean, siempre que el mayor valor de los bienes radiquen en el País Vasco, e incluso cuando el causante sea no residente y los contribuyentes residan en el País Vasco. Es más, podrían realizarse actos de administración de los bienes y derechos de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio que no conllevarán el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 4 y 5 del artículo 43 de la Ley 5/2015) con el objetivo de reubicar los bienes, y que al momento efectivo de devengo, se encontrara un mayor valor de ellos en el País Vasco, cambiando así el punto de conexión, o viceversa; o en este medio tiempo, hacer atribuciones de bienes situados en el País Vasco a los no residentes para poder así tributar de acuerdo con la normativa del Territorio Histórico en cuestión.

ISBN: 978-84-7777-577-5

A nivel de Estado también cabe esta posibilidad desde que por Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de enero de 2012, Rec.6318/2008[48], en relación con la fiducia aragonesa, y a pesar de que no existía una normativa tributaria específica para esta figura, se declaró que el devengo, en estos casos, se produce también al momento del ejercicio irrevocable o extinción del poder, y no al fallecimiento del causante. Por lo que conteniendo el artículo 28 de la LSFA una redacción similar, aquellos poderes testatorios otorgados por una persona con vecindad civil vasca residente en otra Comunidad Autónoma, quedaría al albur del comisario la decisión de optar por otra normativa, en función de cuando se ejercitara el poder, si antes o después del transcurso del mayor número de días de los últimos cinco años en el País Vasco, o en la Comunidad Autónoma. Además, con el añadido que ofrece el artículo 42 de la Ley civil vasca, de ejercitar el poder testatorio en varios actos, dando así lugar a diferentes devengos.

4.4. Puntos de conexión de los pactos sucesorios

Para otorgar un pacto sucesorio se requiere que el instituyente tenga vecindad civil vasca, con independencia de la que pudieran ostentar los instituidos. Por lo tanto se pueden concluir pactos sucesorios por una persona que teniendo esta vecindad viniera residiendo en el extranjero manteniendo la nacionalidad española o en otra Comunidad Autónoma del Estado, bien porque no llevara en la nueva residencia más de diez años, o bien porque, siendo menos años, no hubiera hecho manifestación expresa de acogerse a otra vecindad a pesar de venir residiendo habitualmente en el nuevo territorio más de dos años, o bien porque, antes del transcurso de los diez años, manifestó su deseo de conservarla, entre las más comunes, o bien porque la adquiere por opción, al ser nacionalizado español o por ostentarla su cónyuge o por filiación o nacimiento.

Los instituidos por el pacto calificable a efectos fiscales de título sucesorio, tributaran ante la Administración de uno de los Territorios Históricos, cuando el instituyente tuviera en él su residencia habitual al momento del devengo; cuando teniéndola en el extranjero, los instituidos la tuvieran en el País Vasco; y aun también, cuando teniendo los instituidos la condición de no residentes, el mayor valor de los bienes y derechos objeto del pacto radicaran en el País Vasco, y dentro de él, en la Administración del Territorio Histórico donde estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse el mayor valor de aquellos. Ahora bien, en los supuestos de obligación personal, en los que el instituyente llevara residiendo en el País Vasco, menos días en los cinco años inmediatos anteriores al devengo de un pacto sucesorio que en otra Comunidad Autónoma del Estado, este se liquidará ante la Administración competente por razón

[48] Reiterada por otras del mismo Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2012, Rec.228/2009, 6471/2008, y 211/2009, de 20 de marzo de 2012, Rec.184/2009, y de 2 de abril de 2012, Rec.6242/2008.

de la residencia habitual en el Territorio Histórico, pero aplicando normativa de la Comunidad Autónoma donde hubiera residido más días en ese periodo de cinco años. Esto podría ocurrir, por ejemplo, cuando el instituyente mantuviera la vecindad civil vasca o la hubiera adquirido por manifestación expresa en tal sentido después del transcurso de dos años de residencia, o por otra opción, pero no llevará residiendo en el País Vasco, más de dos años y medio.

Cuando el pacto fuera calificable de donación, y el objeto lo fueran bienes inmuebles, se estaría a la normativa y Administración donde radiquen, sin que influya en este caso donde esté fijada la residencia habitual del instituyente, salvo que el inmueble estuviera en el extranjero, en cuyo se atenderá a la residencia habitual de los instituidos, que si fuera en el País Vasco, aplicarían normativa y sería competente la Administración tributaria del Territorio Histórico donde residan. Siendo el objeto del pacto otros bienes y derechos, estaremos a la residencia habitual de los instituidos en uno de los tres Territorios Históricos del País Vasco; y por obligación real, incluso para el caso de donaciones de bienes inmuebles, al Territorio donde estén radicados el mayor valor de los bienes objeto del pacto, cuando se encuentren en el País Vasco el mayor valor de ellos con respecto a los que radiquen en el Estado.

Como vemos, y ya se comentó en epígrafes anteriores, la recalificación del pacto sucesorio como título sucesorio a transmisión a título gratuito en vida conlleva necesariamente una reformulación de los puntos de conexión. El sentido natural va ser siempre que se presente a liquidación el documento que el contribuyente ha calificado como pacto sucesorio —por los mayores beneficios que le puede reportar la figura al permitir, entre otras, aplicar la reducción por parentesco y el «lavado» de la ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta por la exención de la plusvalía del muerto y que sea la Administración tributaria del Territorio Histórico, la que lo califique de negocio jurídico gratuito inter vivos.

Ahora bien, si el pacto sucesorio tuviera que liquidarse de acuerdo con la normativa tributaria vigente en una Comunidad Autónoma por aplicación de los puntos de conexión del Concierto o de la LSFA, siempre se liquidaría atendiendo a su naturaleza civil, salvo que lo fuera por reenvío de la Administración tributaria de algún Territorio Histórico que lo hubiera calificado como donación, en cuyo caso se haría como si fuera una transmisión lucrativa inter vivos. En estos casos, como dice MERINO JARA[49], «…el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil». Ahora bien, hablamos de pactos sucesorios otorgados de acuerdo con la vecindad civil vasca del instituyente, en consecuencia, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma donde deba liquidarse no podrá en ningún caso cuestionar la naturaleza civil del mismo, ni siquiera cuando exista un derecho civil foral propio en esa Comunidad en el que se diga que deben tratarse como donación —como así ocurre con los pac-

[49] MERINO JARA, I, «Consideraciones sobre la fiscalidad de los pactos sucesorios en territorio común», *Forum Fiscal* núm. 231, mayo 2017, Editorial Wolters Kluwers (www.smarteca.es)

ISBN: 978-84-7777-577-5

tos de presente de atribución particular en Cataluña[50]—, entender lo contrario sería tanto como subvertir el ordenamiento, permitiendo que la Administración modificará las relaciones entre particulares, negando el fundamento básico de la interpretación de la norma tributaria y de la calificación de los hechos a efectos exclusivamente fiscales. El pacto sucesorio será lo que sea civilmente, un título sucesorio de acuerdo con el Derecho civil vasco, y como tal deberá liquidarse por el órgano competente de la Comunidad, excepto cuando viniera calificado fiscalmente como donación por la Administración tributaria del Territorio Histórico donde se hubiera presentado a liquidar y esta se hubiera inhibido a favor de la de la Comunidad Autónoma. De existir discrepancias entre Administraciones sobre la calificación fiscal que conllevará el consabido cambio en los puntos de conexión, quedaría el recurso a la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Siendo así las cosas, y estando calificados cualquiera de los pactos que contempla la Ley 5/2015 como de ordenación sucesoria desde el punto de vista del ordenamiento civil, y en especial los que conlleven la adquisición de bienes de presente, a falta de una normativa propia y específica en territorio común que permita interpretarlos y calificarlos fiscalmente en otro sentido, deberán liquidarse por la Administración tributaria, autonómica o estatal, como títulos sucesorios. Este es el sentido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 Rec.325/15, que aún refiriéndose al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la apartación gallega, manifiestaba lo siguiente (Fundamento de Derecho Cuarto): *«(…) la apartación gallega es un pacto sucesorio, y su tratamiento fiscal es el que deriva de esta condición cualquier que sea el impuesto del que se trate, cuando, como es el caso, no existe un tratamiento tributario específico en la regulación de uno u otro impuesto»*. Esta Sentencia daría lugar luego a la desestimación de un recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 2 de marzo de 2016, Rec. 2976/2015, donde se terminaría por concluir lo que ya decía el Tribunal, que los pactos sucesorios que lo son en el ámbito civil, deben serlo también en el fiscal[51].Todo ello, y además, teniendo en cuenta, la equiparación de los pactos con las adquisiciones mortis causa que propugna la propia Ley 29/1987, del Im-

[50] Apartado 3 del Artículo 431.29, de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, Boletín Oficial Estado núm.190 de 7 de agosto de 2008, págs. 33735 y ss. Véase las Consultas Vinculantes, V2435/18, de 11 de septiembre de 2018 y V3195/17, de 13 de diciembre de 2017, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos.

[51] Hay en ella una referencia al potencial uso fraudulento de esta figura con remisión a la normativa foral, que resulta clarificadora por cuanto reafirma la necesidad de un cambio legislativo que permita solventar las limitaciones a la actuación calificadora de la Administración: «El hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento jurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3.b), puesto que de la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas Normas Forales por ejemplo, para evitar conductas intolerables».

puesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando a efectos del devengo, el artículo 24, señala que *«en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en el que se causa o celebre o el contrato»*.

5. CONCLUSIONES

La innumerable casuística que se encierra en la definición del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y la existencia de diferentes y variadas normativas y Administraciones tributarias con competencia para la exacción del Impuesto, exige de los legisladores un esfuerzo de concreción y coordinación en favor la seguridad jurídica de los obligados y de los operadores.

Si bien es cierto que la última modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ha ido en la buena dirección solventando algunos problemas de importancia sobre todo en el ámbito de la tributación por obligación real y con componente internacional, todavía queda mucho camino por recorrer, al menos en el ámbito de su concertación con la normativa estatal. No tiene sentido alguno que todavía se puedan dar situaciones, en las que por aplicación de los puntos de conexión que recoge el Concierto, la LSFA, o la Ley 29/1987, principalmente en su Disposición adicional segunda, el obligado se encuentra desamparado sin saber a qué Administración debe acudir para liquidar el Impuesto, y qué normativa debe aplicar, cuando tampoco puede ni debe llegarse a que sea supletoriamente la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en representación del Estado, la que asuma esas competencias. En esta línea, es muy previsible, que en un futuro no muy lejano, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea vuelva a iniciar un nuevo procedimiento contra el Reino de España por discriminar a los no residentes, pero residentes en otros Estados no integrados en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, dado que no pueden beneficiarse del mejor tratamiento fiscal que la Comunidades Autónomas dispensan a la imposición sobre las sucesiones y donaciones. Asunto este, que ha sido solucionado, como decimos, con la aprobación y entrada en vigor de la modificación del Concierto de 2017, al referirse en estos casos a residentes o bienes situados, sin exclusiones, en el extranjero.

La complejidad de la normativa fiscal debe coordinarse a su vez con el derecho civil común y con los diferentes regímenes civiles forales y especiales que podemos encontrar en España. La consideración del Derecho tributario como un derecho adjetivo, que bebe de aquel, del derecho sustantivo —del Derecho civil en este caso— y más en una materia como las transmisiones lucrativas por causa de muerte o en vida, no nos debe llevar a el error de obviar la existencia de una autonomía calificadora propia del interprete de la norma fiscal. Las instituciones civiles son lo que son en su ámbito, pero pueden ser otra cosa diferente, a los efectos de su tributación. Y aunque la situación ideal pudiera ser la de la uniformidad en la definición de las instituciones para todas las ramas del ordenamiento, esta debe necesariamente ceder ante la obligación

ISBN: 978-84-7777-577-5

constitucional del mantenimiento de los gastos públicos, ya que pudieran dar lugar a situaciones contrarias a los principios de generalidad, igualdad y no confiscatoriedad, entre otros.

En este orden de cosas nos encontramos, por lo que aquí interesa, con dos puntos de conexión, uno para lo civil, la vecindad civil y otro para lo fiscal, la residencia habitual, no siempre coincidentes, aunque con concomitancias. En este marco encontramos la vecindad civil vasca, que permite a todo aquel que la ostente, generalmente residentes en la Comunidad Autónoma del País Vasco, utilizar los instrumentos que le proporciona la Ley civil vasca. Pero todo negocio jurídico tiene consecuencias fiscales. Y ahí tenemos, y en el mismo ámbito territorial, tres normativas y tres Administraciones tributarias diferentes: una por cada Territorio Histórico. Además, y fruto de la movilidad y de los mecanismos de adquisición y pérdida de la vecindad civil y de la residencia habitual, serán numerosas y variadas las situaciones posibles de disociación entre ambas, por lo que vuelve a aflorar aquí, de nuevo, la necesaria coordinación y la unificación de criterios.

Hay que tener en cuenta que estos instrumentos civiles, solo se van a utilizar si no suponen un coste fiscal añadido. La normativa fiscal puede suponer la anulación de las instituciones civiles forales en la práctica, cuando exista otra alternativa para alcanzar el mismo objetivo con similar o inferior coste. La utilización del testamento por comisario o del pacto sucesorio puede ser una buena opción para ordenar la sucesión, pero sería recomendable que con independencia de la normativa tributaria de aplicación o de la Administración competente, tuvieran un tratamiento fiscal sino uniforme, al menos sí muy parecido.

En esta tarea debe emplearse el legislador y el interprete, tanto de la norma civil como de la fiscal, tanto el foral, el estatal y el autonómico. La definición de los puntos de conexión es una singular herramienta que puede coadyuvar a potenciar la coordinación y alcanzar la vigencia de las instituciones civiles y su convivencia con un sistema tributario justo.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, I. «La obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal* núm. 210, junio 2015.

ALONSO ARCE, I. «Los pactos sucesorios con eficacia de presente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Forum Fiscal de Bizkaia,* marzo 2010, Wolters Kluwers, 2010, pág. 15 y ss.

ATXABAL RADA, A. y GARCÍA ROSS, J.J., *Derecho Financiero y Tributario Foral Vasco. Parte General*, 2.ª Ed., Editorial Gomylex, Bilbao 2018.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M. «Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones», *Actualidad Administrativa* núm. 11, Sección Hacienda Pública, noviembre 2018, Editorial Wolter Kluwer (www.laleydigital.es ref. 13236/18).

CASTÁN VÁZQUEZ, J.M. «Notas sobre la sucesión contractual en el Derecho español», en Anuario de Derecho Civil, Fascículo 2, Boletín Oficial de Estado, Madrid 1964, pág. 369 y 370.

DIEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil*. Volumen IV, Derecho de Sucesiones, Editorial Tecnos, Madrid, 2017.

FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general,* 7.ª ed., Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid 2017.

FERNÁNDEZ DE BILBAO Y PAZ, J.J., *Manual práctico de Derecho civil vasco*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2014, pág. 36.

GARCÍA ROSS, J.J. «La tributación de las sucesiones transfronterizas en Europa, la libre circulación de capitales y el Concierto Económico», *Forum Fiscal*, número 229, marzo 2017, Editorial Wolters Kluwer (versión electrónica en www.smarteca.es).

GARCÍA ROSS, J.J. «¿Hacía donde va la fiscalidad vasca de las sucesiones?», Periódico *El Correo*, viernes 17.06.2016, Opinión, pág. 38. Se puede consultar en www.forulege.es.

GOROSTIZA VICENTE, J.M. «El poder testatorio: un instrumento eficaz para la ordenación del patrimonio familiar», número 1 Extraordinario *Boletín Jado «Derecho sucesorio: El poder testatorio y la nueva regulación del articulo 831 del Código Civil»*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao, 2004.

JUAREZ GONZÁLEZ, J.M. «Informe sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 respecto de la tributación del Reino de España, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Asociación Española de Asesores Fiscales*, Madrid 2014, pág. 5 (www.aedaf.es).

LLEDO YAGUE, F. y otros, *El Patrimonio sucesorio: reflexiones para un debate reformista*, Editorial Dykinson, Madrid 2014.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. «Libertad fundamental de movimiento de capitales y Concierto Económico: la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2017», *Forum Fiscal*, número 244, julio 2018, Editorial Wolters Kluwer (versión electrónica en www.smarteca.es).

MENENDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributrario. Lecciones de Cátedra*, 19.ª ed, Editorial Civitas, Cizur Menor, 2018.

MERINO JARA, I, «¿Cuándo la transmisión a título lucrativo de bienes singulares con eficacia de presente tiene la consideración de pacto sucesorio?, *Forum Fiscal* núm. 232, junio de 2017, Wolters Kluwer (www.smarteca.es).

MERINO JARA, I, «Consideraciones sobre la fiscalidad de los pactos sucesorios en territorio común», *Forum Fiscal* núm. 231, mayo 2017, Editorial Wolters Kluwers (www.smarteca.es)

MOSQUERA PENA, J.A. «Los límites en el ejercicio de las competencias normativas en los impuestos cedidos. Especial referencia a la libertad de residencia. Las recientes sentencias del TSJUE y TS», *Revista Quincena Fiscal núm. 22/2018*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor 2018 (www.aranzadigital.es ref.BIB2018\14318).

PARRA LUCÁN, M.A. en *Código Civil comentado. Volumen I*, 2.º ed, Editorial Civitas, Cizur Menor 2016 (www.aranzadidigital.es ref.BIB 2011\1755).

RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (Coordinadores), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*», Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2016.

ROCA SASTRE, R.M, *Estudios de Derecho Privado. Sucesiones*. Volumen II. Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

RUBIO PILARTE, I. «La nueva Ley de Derecho Civil Vasco: sucesiones, europa y fiscalidad», *Forum Fiscal* núm. 214, noviembre de 2015, Editorial Wolters Kluwer, 2015 (www.smarteca.es).

ISBN: 978-84-7777-577-5

SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. 8.º ed., Servicio de Publicaciones de la Faculta de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid 1990.

URRUTIA BADIOLA, A.M. (Director), *Ley 5/2015, de 25 junio de Derecho civil vasco. Comentarios breves, texto de la ley, antecedentes legislativos y formulario notarial*, Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademia, Bilbao 2016.

ISBN: 978-84-7777-577-5

IMPOSICIÓN INDIRECTA

ISBN: 978-84-7777-577-5

«Los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Valor Añadido»
Iñaki Rubio Pilarte 329

«Problemas y asimetrías del régimen de importaciones y exportaciones del IVA en el Concierto Económico»
Antonio Vázquez Del Rey Villanueva 370

«Operaciones intracomunitarias en el Concierto Económico vasco: situación actual y propuestas para los cambios futuros»
José Manuel Macarro Osuna 401

«La aplicación de los puntos de conexión del ITPyAJD en el ámbito del Concierto Económico: principales cuestiones conflictivas»
Juan Calvo Vérgez 447

«Los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Concierto Económico»
José Luis Burlada Echeveste 462

«Los puntos de conexión fijados en la Ley del Concierto vasco en materia de impuestos especiales»
Manuel LUCAS DURÁN 495

Anexo. Tabla de puntos de conexión
Irune Suberbiola Garbizu 531

ISBN: 978-84-7777-577-5

Los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Iñaki RUBIO PILARTE

Sumario: 1. Introducción. 2. Materia excluida. 3. Normativa aplicable. 4. Exacción del impuesto. 4.1. Reglas generales. 4.2. Reglas para operaciones de tráfico intracomunitario de bienes. *4.2.1. Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.. 4.2.2. Adquisiciones intracomunitarias cuya exacción corresponde a la Administración del territorio correspondiente al domicilio del sujeto pasivo. 5.* Lugar de realización de las operaciones. 5.1. Entregas de bienes. 5.2. Prestaciones de servicios. 5.3. Regla especial. 6. Gestión e inspección del impuesto. 6.1. Gestión del Impuesto. 6.2. La inspección. 6.3. Grupos de entidades. 6.4. Reglas de regularización. 7. Reglas de coordinación. 8. pronunciamientos sobre los puntos de conexión. 8.1. Caso Rover. 8.2. Matizaciones al criterio de la sentencia del caso Rover. 8.2.1. Caso Naturgas. 8.2.2. Caso DISA. 8.2.3. Caso DYNEF. 8.2.4. Caso Energizer. 8.2.5. Inaplicabilidad de la doctrina del caso Rover. 8.3. Empresas emisoras de tarjetas para combustible. 8.4. Calificación de operaciones por la Junta Arbitral. 9. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN

Cuando se habla de puntos de conexión muchas veces no se recuerda que se refieren a las circunstancias o elementos que se tienen en cuenta para determinar las normas aplicables a una relación jurídica, y con ellas la atribución de la competencia. Estas circunstancias pueden ser de cualquier tipo, como la nacionalidad, la residencia o el domicilio, el lugar de situación de bienes, lugar donde debe cumplirse la obligación, etc., y se eligen aquellas que, dependiendo de la relación de que se trate, tengan mayor relevancia. A esas circunstancias se les denomina puntos de conexión, en cuanto que sirven para conectar la relación jurídica con la solución jurídica, con la normativa aplicable y la competencia para aplicarla[1].

[1] Los puntos de conexión tienen relevancia en todas las ramas del Derecho, y aunque los más conocidos son los relativos a la aplicación del Derecho internacional privado (Código Civil, artículos 8 a 12), también hay reglas relativas al Derecho civil (Código Civil, artículos 13 a 16).

ISBN: 978-84-7777-577-5

Por su parte, el Concierto Económico es la norma que articula las relaciones tributarias y financieras entre el Estado y el País Vasco, según reza el preámbulo de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y determina, como recoge su artículo 1, que las instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario. Por ello, al coexistir diferentes sistemas tributarios, era esencial establecer una serie de puntos de conexión, mediante los cuales se determine la normativa aplicable, el lugar de realización de las operaciones, y las competencias de cada administración.

El Concierto Económico recoge los puntos de conexión para cada uno de los impuestos concertados, y en esta ocasión nos vamos a centrar en los puntos de conexión establecidos en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo las modificaciones introducidas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la citada Ley 12/2002.

Como hemos indicado líneas atrás, el Concierto Económico establece una serie de reglas en relación con cada uno de los tributos, y en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido son de cuatro niveles: en primer lugar, se refiere a la normativa aplicable; en segundo lugar, alude a las normas de exacción del impuesto; en tercer lugar, determina el lugar de realización de las operaciones a los efectos de este impuesto; y por último, señala las reglas sobre la gestión e inspección del impuesto.

Queda únicamente recordar que las discrepancias que puedan surgir sobre la aplicación de los puntos de conexión por parte de las Administraciones implicadas se resuelven a través de dos figuras que se recogen en la propia Ley del Concierto, que luego se citan en diversos apartados:

A) La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa[2].
B) La Junta Arbitral[3].

2. MATERIA EXCLUIDA

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la primera regla que recoge el Concierto Económico es precisamente excluir una materia de la concertación.

Establece en su artículo 5 que constituye competencia exclusiva del Estado la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, estos gravámenes quedan extramuros de la regulación que establece posteriormente en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

[2] Artículos 63 y 64 de la Ley 12/2002.

[3] Artículos 65 a 68 de la Ley 12/2002. Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral.

En estos supuestos, la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, que es al que nos estamos refiriendo, se declara e ingresa en la Aduana[4], esto es, a la Administración del Estado.

Esta competencia exclusiva estatal ha supuesto alguna discriminación para las empresas situadas en territorio vasco, en cuanto a los plazos para recuperar la tributación anticipada[5][6]. Hay que considerar que mediante el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, que modificaba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre)[7], se reguló la opción de diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación prevista en la Ley del IVA[8], que debía realizarse al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica, pero se estableció que únicamente podían hacerlo quienes tributarán a la Administración del Estado y contaran con un período de liquidación mensual. Así, las empresas que ejercitaran la opción no tenían que anticipar a la Agencia Tributaria las cuotas del Impuesto de las importaciones y luego esperar a presentar la autoliquidación del período impositivo correspondiente para obtener la devolución, o en su caso la compensación, puesto que posponían el ingreso del IVA a la importación hasta el momento de autoliquidar[9].

Al establecerse que podían optar las empresas que tributaran a la Administración del Estado, no podían aplicar ese régimen las empresas que tributaban exclusivamente a la Administración Foral —por ejemplo, por no superar el umbral del volumen de operaciones al que luego haremos referencia—, al no tener obligación de presentar ningún tipo de declaración por el Impuesto sobre el Valor Añadido ante el Estado. Aquellas que tributaban en proporción al volumen de operaciones, al tener que presentar declaración en ambos territorios, sí que podían acogerse al régimen.

Ello llevó a que la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao impugnara esa disposición, dando lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de febrero 2016 (recurso 67/2015), en la que se indica que «*se está en presencia de un sistema de diferimiento, lo que implica una posible ventaja financiera, de la que son excluidos quienes "no tributan en la Administración del Estado"*». Por ello, estima el recurso porque de esa «ventaja financiera» quedarían excluidos los que no tributan en el territorio del Estado, como es el caso de Navarra y el País Vasco, anulando esa parte del precepto.

---

[4] A través del documento de pago 031 emitido por la Aduana.

[5] Aitor Orena Domínguez: «Discriminación en el IVA a la importación». Forum Fiscal N.º 218, Marzo 2016. Páginas 77-79. ISSN 2340-7301.

[6] Iñaki Alonso Arce: «El nuevo mecanismo de liquidación de los gravámenes a la importación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la injustificable discriminación de los contribuyentes forales». Forum Fiscal N.º 205, Enero 2015. Páginas 64-66. ISSN 2340-7301.

[7] Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, apartado Diecinueve, modificación del artículo 74.1.

[8] Artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[9] La principal consecuencia de la modificación del IVA era que en los sujetos pasivos con prorrata de deducción 100%, el sujeto pasivo podrá incluir en su autoliquidación el importe de las cuotas de IVA devengadas por las importaciones realizadas y, en el mismo modelo, deducir las cuotas soportadas por dichas importaciones.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Posteriormente se aprobó el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre —entre otros reglamentos que se modifican—. La exposición de motivos del mismo señala concretamente lo siguiente:

> «Para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Supremo 418/2016, de 9 de febrero de 2016, que declaró nula por discriminatoria la regulación contenida en el Reglamento del Impuesto para el ejercicio de la opción para acogerse al régimen de diferimiento del Impuesto en la Importación, por excluir de su ejercicio a los sujetos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluye a estos sujetos pasivos y se regula el procedimiento para el ejercicio de la citada opción.»

Así, en el apartado Nueve se establece la modificación el artículo 74.1 del Reglamento, donde se recoge que los sujetos pasivos podrán optar al régimen de diferimiento del Impuesto a la Importación durante el mes de noviembre del año anterior al que deba surtir efecto. No obstante, para los sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado. Y los sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, deben incluir la totalidad de las cuotas en una declaración a presentar a la Administración del Estado[10], ejercitándose la opción a través de declaración censal en noviembre del mes anterior al año natural correspondiente[11].

En consecuencia, estamos ante una solución parcial, puesto que el contribuyente deberá presentar declaraciones tributarias a las dos Administraciones aunque tribute exclusivamente a la Administración foral.

---

[10] Concretamente señala: «Tratándose de sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluirá en su totalidad en una declaración-liquidación que presenten ante la Administración del Estado en el modelo, lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Función Pública.» Por Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, se modifican los modelos 036 y 037, 322, 353 y 303, recogiendo la opción citada. En los modelos 322 y 303 se modifica la propia denominación del modelo («IVA. Autoliquidación. Ingreso del IVA a la importación liquidado por la aduana») y se incluye una marca específica en las autoliquidaciones periódicas del IVA para poder identificar a este colectivo de sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria foral, de modo que puedan ingresar en la Administración tributaria estatal únicamente el IVA liquidado por las aduanas en las operaciones de importación.

[11] En la citada Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, se modifican los modelos 036 y 037. En ellos se establece también la posibilidad de ejercitar la opción por los sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria foral. Esta nueva declaración censal modelo 036 entró en vigor el 1 de julio de 2018. Por ello, se permitió que los sujetos de los territorios forales se acogieran al régimen en el 2018 mediante escrito presentado por registro electrónico hasta el 15 de enero de 2018.

3. NORMATIVA APLICABLE

El artículo 26 del Concierto Económico establece los criterios que determinan la normativa que debe aplicarse, indicando que *«El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.»*

Resulta de este precepto que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado, en el sentido de que se encuentra incluido en el Concierto, por lo que en los casos en que así se determine, conforme a las reglas de distribución de competencias a las que luego nos referiremos, las Instituciones de los Territorios Históricos recaudarán las cuotas correspondientes a este Impuesto.

Sin embargo, los Territorios Históricos carecen de competencias normativas en relación con el mismo. Bueno, tienen competencias meramente formales, en cuanto que se encuentran habilitados únicamente para aprobar los modelos de declaración e ingreso de la cuota del impuesto, pero es una competencia meramente nominal, dado que se determina por el precepto que las normas sustantivas y formales, aun cuando puedan aprobarse por las Instituciones de los Territorios Históricos, deben ser las mismas establecidas en cada momento por el Estado. De hecho se aprobaron en su momento diferentes disposiciones por los Territorios Históricos[12], pero su regulación no difiere, ni puede diferir, de la normativa estatal, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias a las particularidades del Territorio Histórico. Y aunque se determina esa competencia formal, para aprobar los modelos de declaración e ingreso del impuesto, se establecen unas limitaciones importantes en esa competencia, al recoger que los modelos de declaración «forales» deben tener, como mínimo, los mismos datos que los modelos de las declaraciones tributarias de territorio común, y respecto a los plazos de ingreso de cada periodo de liquidación se establece que los plazos no pueden diferir «sustancialmente» de los plazos que determine la Administración del Estado.

Por tanto, en las declaraciones el mínimo son los mismos datos que establecen los modelos estatales, pudiendo establecerse datos adicionales si las Administraciones tributarias forales lo estiman oportuno.

[12] En el Territorio Histórico de Gipuzkoa el Decreto Foral 102/1992, de 9 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En Bizkaia, la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En Álava el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero (Convalidado por las Juntas Generales de Álava por Acuerdo de 3 de marzo de 1993).

ISBN: 978-84-7777-577-5

En cuanto a los plazos, no tienen por qué ser miméticos a los establecidos por el Estado, pero señala que no puede haber diferencias sustanciales, sin que en ningún lugar se establezca qué diferencia es sustancial y cuál no lo es. Diferencias sustanciales serían diferencias relevantes, de importancia, pero no parece que lo sean diferencias pequeñas de plazos o de contenido, siempre que los datos importantes para determinar los elementos de la obligación tributaria no se alteren.

A este respecto, las diferencias son pequeñas en general, aunque puede mencionarse el diferente papel que juega el modelo 390 en los territorios forales y en territorio común, pues en los primeros tiene en la mayor parte de los casos un carácter de autoliquidación del último periodo, mientras que en territorio común tiene un alcance de declaración recapitulativa del ejercicio.

4. EXACCIÓN DEL IMPUESTO

Las reglas relativas a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se recogen en el artículo 27, donde se establecen una serie de reglas para determinar a quién le corresponde la exacción del impuesto. En este apartado la Ley 10/2017 introdujo una de las modificaciones más visibles al elevar la cifra del volumen de operaciones a considerar de 7 a 10 millones de euros, como enseguida veremos.

4.1. Reglas generales

A) Tributación exclusiva en un territorio

La primera regla es un poco obvia, y determina que los sujetos pasivos que operan exclusivamente en territorio vasco deben tributar íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales. Del mismo modo, los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio común, deben tributar ante la Administración del Estado.

B) Tributación según domicilio con límite 10 millones

La regla tercera determina que hasta cierto límite de volumen de operaciones se atiende al criterio del domicilio fiscal del sujeto pasivo, importe que se elevó en la última modificación del Concierto operada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. El límite cuantitativo es de 10 millones de euros, importe que se determina considerando el volumen de operaciones del ejercicio anterior. Por ello, cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo se encuentre en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, y no se supere la cifra de 10 millones de euros en el volumen de operaciones del ejercicio anterior, se tributará íntegramente ante la Administración tributaria guipuzcoana, con independencia

del lugar donde hayan efectuado las operaciones. En igual medida, si el domicilio se encuentra en territorio común y no se supera el umbral cuantitativo citado, allí deberá tributar por la totalidad de las operaciones.

Asimismo, el precepto señala una serie de puntualizaciones en relación con el volumen de operaciones. Por un lado define el concepto de volumen de operaciones, que identifica con el importe total de las contraprestaciones que el sujeto pasivo ha obtenido en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad. Precisa también que no debe incluirse en ese importe el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco el recargo de equivalencia en aquellos supuestos en los que proceda el mismo.

En cuanto al volumen de operaciones, puede observarse que el artículo 27.Dos del Concierto Económico se refiere al «importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.» Por lo tanto, este concepto de volumen de operaciones es más amplio que el determinado en la propia normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido[13], puesto que abarca todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios sin limitación. Por lo tanto, puede decirse que para determinar el volumen de operaciones deben considerarse las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sean habituales u ocasionales, que se realicen por la persona o entidad, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido o el recargo de equivalencia si fuera aplicable, lo que implica que deben considerarse tanto las operaciones sujetas y no exentas, como las sujetas y exentas, pero también las no sujetas por reglas de localización (prestación de servicios localizados en otro estado miembro). También deben incluirse las ventas esporádicas de bienes inmuebles y las enajenaciones de los elementos del inmovilizado (bienes de inversión). Del mismo modo, deben incluirse los pagos anticipados[14], así como las subvenciones vinculadas al precio en las prestaciones de servicios que forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, quedan fuera las subvenciones de explotación que no estén vinculadas al precio, así como las adquisiciones intracomunitarias a efectos del Impuesto.[15] De esta forma se ha pretendido facilitar la determinación del volumen de operaciones, considerándolo en sentido amplio.

Por otro lado, se refiere al periodo a considerar para obtener el volumen de operaciones, que como hemos indicado debe ser el del ejercicio inmediatamente anterior.

---

[13] Artículo 121 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[14] Iñaki Alonso Arce: «Los pagos anticipados y su cómputo a efectos del volumen de operaciones». Forum fiscal, N.º 240-Marzo 2018. ISSN 2340-7301.

[15] Así, puede servir para aclarar esta idea lo recogido en la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, por la que se modifica parcialmente la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico. Asimismo, puede verse esta interpretación en la Consulta AEAT 269/2007, de 20 de diciembre.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Asimismo, establece que en aquellos casos en los cuales se haya producido el inicio de la actividad, se debe atender al volumen de operaciones realizado en el primer año natural, y si no coincide el primer año de actividad con el año natural, se eleva hasta el año el volumen de las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades.

Como en esta regla se tiene como elemento determinante el domicilio, no está de más recordar las reglas que la propia Concierto Económico recoge en su artículo 43 en relación con el domicilio. Por no reproducirlo en su totalidad, sirva como referencia lo dispuesto en el apartado Cuatro, en el cual se indica que a los efectos del Concierto se entiende que tienen domicilio fiscal en el País Vasco:

- Personas físicas: cuando tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- Personas jurídicas: cuando su domicilio social esté en el País Vasco, pero siempre que en ese domicilio esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Si no es así, cuando se realice en el País Vasco esa gestión o dirección[16]. Y si no puede fijarse de esta forma el domicilio, se considera el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- Establecimientos permanentes: cuando la gestión administrativa o la dirección de los negocios se efectúe en el País Vasco. Como en el caso anterior, si no puede determinarse el domicilio de esa forma se debe acudir al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- Sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica: cuando la gestión y dirección se efectúe en el País Vasco, o si no puede determinarse se considera el lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Finalmente, cabe recordar igualmente que el apartado Seis del referido artículo 43 determina que cuando se produzcan discrepancias entre las Administraciones en relación al domicilio de los contribuyentes deben resolverse por la Junta Arbitral, previa audiencia de los interesados[17].

---

[16] Por lo tanto, el Concierto Económico da prioridad a aquel lugar en el que se realice la gestión administrativa y la dirección del negocio de la entidad. La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, recurso 86/2009, señaló tres criterios para determinar dónde se debe entender realizada esa gestión administrativa y la dirección del negocio, obtenidos nada más y nada menos del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre): donde exista una oficina donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad; donde exista una oficina en la que se lleve de modo permanente la contabilidad principal; donde tengan el domicilio fiscal los administradores. No obstante, podrían utilizarse otros diferentes, como dónde se halla el mayor valor catastral de los inmuebles, el lugar de residencia de proveedores y clientes, etc. Otro supuesto lo tenemos en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de mayo de 2016 (recurso 900/2015), en este caso ante una resolución de la Junta Arbitral de Navarra, donde considera la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, entre otros argumentos.

Ver también: Elena Saralegui Morales: «Puntos de conexión del Concierto Económico: Residencia habitual y domicilio fiscal». Revista Zergak : gaceta tributaria del País Vasco, n.º 51-2016, págs. 103 a 132. ISSN 1133-5130.

[17] A modo de ejemplo, la Resolución de la Junta Arbitral R8/2016, de 4 de mayo (Expediente 97/2011), o la Resolución de la Junta Arbitral R17/2017, de 21 de diciembre (Expediente 15/2012).

C) Tributación proporcional a cada Administración.

La regla segunda se refiere a aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo opera en ambos territorios, en territorio común y en territorio vasco, en cuyo caso debe tributar a las dos administraciones en proporción al volumen de operaciones que se realicen en cada territorio. La determinación del lugar de realización de las operaciones se debe realizar conforme a las reglas que se establecen en el artículo 28, que luego veremos, por lo que cuando según tales reglas opere en ambos territorios, y se supere un volumen de operaciones de 10 millones de euros como antes se ha indicado, tributará proporcionalmente ante las administraciones tributarias de los territorios en los que opere.

4.2. Reglas para operaciones de tráfico intracomunitario de bienes

Por lo que respecta a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes, en principio se siguen las mismas reglas que acabamos de indicar con carácter general, aunque con unas particularidades:

4.2.1. Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos

Para estos casos el punto de conexión es el territorio en el que los medios de transporte se matriculen definitivamente. Esta regla se aplica únicamente si quienes las realizan son particulares, o personas o entidades cuyas operaciones están totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, la exacción del impuesto corresponde a la Administración del territorio guipuzcoano cuando la matriculación definitiva del vehículo tenga lugar en este territorio.

Según se recoge en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 13), a efectos de este impuesto se consideran medios de transporte:

a) Vehículos terrestres a motor, con cilindrada superior a 48 cm o potencia mayor de 7,2 Kw.
b) Embarcaciones de eslora superior a 7,5 metros (hay excepciones).
c) Aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos (también hay excepciones).

Asimismo, se determina que se consideran nuevos cuando cumplan alguna de estas circunstancias:

a) Plazo de entrega desde su primera puesta en servicio: hasta 6 meses en el caso de vehículos terrestres a motor, y hasta 3 meses para el resto.
b) Utilización: hasta 6.000 km. en vehículos terrestres, 100 horas de navegación en embarcaciones y 40 horas de vuelo en aeronaves.

ISBN: 978-84-7777-577-5

4.2.2. Adquisiciones intracomunitarias cuya exacción corresponde a la Administración del territorio correspondiente al domicilio del sujeto pasivo

La Ley establece dos supuestos diferentes:

a) Cuando se trata de operaciones intracomunitarias sujetas al impuesto, por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa, realizadas por sujetos pasivos que realizan exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial del impuesto, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.
b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes en actividades en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

5. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES

El Concierto Económico recoge en su artículo 28 las reglas que han de tenerse en cuenta para determinar el lugar de realización de las operaciones sometidas al impuesto, y que resultan necesarias para aplicar las reglas señaladas en los apartados anteriores y siguientes. Es preciso puntualizar, como señala expresamente el texto legal, que las reglas establecidas son exclusivamente a los efectos de la aplicación del Concierto.

Las reglas se dividen según se trate de entrega de bienes o de prestaciones de servicios.

5.1. Entregas de bienes

Antes de entrar en materia, conviene recordar que la definición de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la identifica con la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. También se precisa que se consideran bienes corporales el calor, el frío, el gas, la energía eléctrica y demás modalidades de energía. Y no puede olvidarse que también hay una serie de operaciones que se consideran por la normativa como entregas de bienes.

Veamos las reglas que se establecen sobre localización de las entregas de bienes.

i) *Regla general*

La regla general es que las entregas de bienes muebles corporales se entienden realizadas en el lugar donde tiene lugar la puesta a disposición de los bienes. Por lo tanto, se consideran realizadas en Guipúzcoa si su puesta a disposición tiene lugar desde este territorio.

Debemos recordar que la puesta a disposición, entendida como concepto mercantil, significa la entrega material de la cosa o realización de los hechos necesarios para tomar posesión de la misma por parte del comprador, y se produce en el establecimiento del vendedor o, en su caso, en el lugar convenido por las partes. Asimismo, cabe destacar que la puesta a disposición determina el nacimiento de la obligación tributaria o devengo del impuesto.

No obstante, debemos destacar que esta regla general contempla una regla complementaria, al señalar que en el caso de que los bienes deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición de los mismos por el adquirente, se considera como lugar de realización de las entregas de bienes el sitio en el encuentran los bienes en el momento en que se inicia el transporte.

Como toda regla general tiene una serie de excepciones, por lo que en estos casos que se citan hay reglas particulares:

A) Bienes transformados. En el caso de bienes transformados la competencia la determina el lugar donde ha tenido lugar el último proceso de transformación. Es aplicable cuando esa transformación la realiza quien efectúa la entrega. Y recordemos que, a los efectos de este impuesto, se considera transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.
B) Entregas con instalación. Esta regla se aplica en casos de entrega de elementos industriales que requieren instalación, cuando la instalación debe realizarse en territorio diferente al de fabricación. No se altera la regla de la puesta a disposición si el coste de los trabajos de instalación y montaje no supera el 15% del precio total de la operación. En consecuencia, la entrega se entiende realizada en Guipúzcoa cuando la fabricación o preparación se realice en dicho territorio, aunque la instalación sea efectuada en territorio común, si los costes de instalación y montaje no superan el referido umbral del 15% de la contraprestación total. Lo mismo ocurre, en sentido inverso, si la fabricación o preparación tiene lugar en territorio común. En el caso de superarse el referido umbral, el lugar de realización de la operación será el de la instalación o montaje.
C) Entregas de bienes en régimen de ventas a distancia. Se requiere que sean bienes que deben ser objeto de transporte, que este transporte se inicie en un Estado miembro (lo que excluye importaciones) y que se cumplan los requisitos previstos en la normativa del IVA para aplicar el régimen de ventas a distancia[18].

[18] El régimen de ventas a distancia se recoge en el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Expuesto de forma muy resumida, se refiere a las ventas sin presencia directa, a través de catálogos, anuncios, etc., realizadas a personas que no sean sujetos pasivos del impuesto o que para ellos no estén sujetas, cuando el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta y que excedan de 35.000 euros en el año precedente u opten por este régimen. No pueden incluirse medios de transporte nuevos, bienes que requieran instalación o

ISBN: 978-84-7777-577-5

El punto de conexión en tal caso es el lugar donde finaliza el transporte, por lo que será competencia de los Territorios Históricos si el transporte termina en territorio vasco.

ii) *Entregas de energía*

Cuando la entrega de energía la realiza el productor de la misma, el punto de onexión viene determinado por el lugar donde se encuentre el centro de generación.

iii) *Entregas de bienes inmuebles*

En este caso la situación de los inmuebles es su punto de conexión. En consecuencia, cuando los inmuebles se encuentren en territorio guipuzcoano su transmisión se entiende realizada en dicho territorio. Es seguramente la regla que menos dudas genera.[19]

5.2. Prestaciones de servicios

La normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido define las prestaciones de servicios como las operaciones sujetas al impuesto que no sean entregas de bienes (ni adquisición intracomunitaria o importación). Asimismo, la normativa establece una relación de supuestos que se consideran prestaciones de servicios.

Las reglas que se establecen para las prestaciones de servicios son las siguientes.

i) *Regla general*

La regla general para las prestaciones de servicios determina que se entienden realizadas en el territorio desde el cual se prestan. Por lo tanto, se entenderán realizadas en territorio guipuzcoano cuando el servicio se preste desde dicho territorio.

Se excluyen las prestaciones de servicios relacionadas directamente con bienes inmuebles. Para estos casos el punto de conexión es el lugar donde radiquen los inmuebles, por lo que se entienden realizadas en Guipúzcoa las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles sitos en dicho territorio.[20]

ii) *Excepción*

La Ley establece que a las operaciones de seguro y capitalización no se les aplican ninguna de las reglas anteriores. Para estos casos, se remite a las reglas que recoge

---

montaje, ni bienes en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

[19] En esto guarda relación con las reglas generales del Derecho, puesto que el artículo 10.1 del Código Civil preceptúa que el lugar donde se hallen los inmuebles determina la normativa aplicable sobre la posesión, la propiedad y los demás derechos sobre los bienes inmuebles, así como su publicidad (Registro).

[20] Recuérdese el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (D.O.U.E. L de 26.10.2013).

el artículo 32 del mismo Concierto Económico, y que recoge los puntos de conexión aplicables en el Impuesto sobre las Primas de Seguro.

De forma muy resumida, ya que ese tributo no es el objeto de este trabajo, determina el referido precepto que el punto de conexión general es la localización del riesgo o del compromiso, de modo que la competencia será de las Diputaciones forales cuando aquellos se localicen en territorio vasco. Así, refiriéndonos a las operaciones más habituales, el riesgo está localizado en territorio vasco en el caso de los seguros que se refieran a bienes inmuebles cuando estos se encuentren en territorio vasco, e incluyen el contenido de los inmuebles cuando estén recogidos en la misma póliza de seguro. Cuando se trata de vehículos, siempre que el domicilio del titular del vehículo esté en territorio vasco. Para seguros de viaje, o que cubran fuera del lugar de residencia, siempre que tengan una duración de hasta 4 meses, cuando la firma del contrato por el tomador se realice en territorio vasco. En seguros sobre la vida, u otros no comprendidos en las reglas citadas, debe considerarse el domicilio en territorio vasco del tomador o contratante, que en caso de ser persona jurídica cuando allí esté el domicilio social o la sucursal.

5.3. Regla especial

A continuación el Concierto Económico determina una regla particular para determinadas operaciones, en las cuales el punto de conexión se sitúa en el domicilio del sujeto pasivo. Por lo tanto, será competencia de la Diputación Foral respectiva cuando su domicilio se encuentre en territorio vasco, y de estarlo en territorio común corresponderá a la Administración del Estado.

Los supuestos englobados en esta regla son los siguientes:

A) Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca. Debe tratarse de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.
B) Los servicios de transporte, de mudanza, remolque y grúa.
C) Los arrendamientos de medios de transporte.

5.4. Regla de cierre

Se establece que las entidades que no realicen las operaciones señaladas en los apartados anteriores, deben tributar a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

ISBN: 978-84-7777-577-5

6. GESTIÓN E INSPECCIÓN DEL IMPUESTO

Una vez determinados los aspectos de normativa aplicable y exacción, además de la localización de operaciones, llega el turno a la gestión y comprobación en relación con las operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, que figuran recogidas en el artículo 29 del Concierto Económico. En este apartado se producen otras de las novedades destacadas que introdujo la Ley 10/2017, equiparando las competencias estatales y forales, permitiendo a las Diputaciones Forales revisar operaciones aunque no tengan la competencia y creando unas reglas particulares en el caso de grupos de sociedades.

6.1. Gestión del Impuesto

Por lo que respecta a la gestión del Impuesto, el apartado uno señala que el resultado de las liquidaciones debe imputarse a las Administraciones competentes en la proporción que resulte de las operaciones realizadas en cada territorio. Para determinar esa proporción deben computarse las contraprestaciones obtenidas, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, así como las exentas que originan derecho a la deducción[21], y todo ello por cada año natural. Por lo tanto, no se incluyen las operaciones no sujetas, ni tampoco las operaciones exentas que no dan derecho a deducción. A estos efectos, las adquisiciones intracomunitarias se aplican en la misma proporción que las operaciones interiores.

Cada año se aplica provisionalmente la proporción calculada en función de las operaciones realizadas en el año anterior. Se exceptúa el primer año de ejercicio de la actividad, en el que el propio sujeto pasivo puede determinar la proporción que considere que se va a dar según su previsión, sin perjuicio de la regularización que finalmente pueda corresponder.

Es posible aplicar una proporción diferente en unos supuestos determinados, para lo cual debe comunicarse previamente la proporción que se pretende aplicar a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a la que al principio de este trabajo hemos hecho referencia. Como decíamos, sólo puede aplicarse en unos casos determinados, como son los siguientes:

a) Supuestos de fusión, escisión y aportación de activos.
b) En casos de inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según la regla general. El propio apartado aclara que debe considerarse una variación significativa cuando supone una alteración de un 15% o más en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

[21] Consulta n.º 7515, de 21 de junio de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia. Consulta n.º 357/2016, de 15 de noviembre de 2018, de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico con el País Vasco.

Sin embargo, no se establece expresamente el procedimiento a seguir en este caso.

Como se ha indicado al principio, la proporción inicialmente considerada era provisional. Por ello, cuando se realiza la última declaración del Impuesto de cada año, el sujeto pasivo debe determinar la proporción definitiva con los datos reales de las operaciones realizadas en el año natural, debiendo practicar la regularización que proceda considerando las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos del año con cada una de las Administraciones.

Por lo tanto, los sujetos pasivos deben presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, y en ellas deben señalar en todo caso la proporción aplicable, así como las cuotas que resulten para cada una de las Administraciones, sean a ingresar, devolver o compensar. Por ello se indica a continuación que, cuando proceda efectuar una devolución, deberán realizarla todas las Administraciones afectadas en la cuantía que corresponda a cada una de ellas[22].

No se contempla específicamente el supuesto en el que el sujeto pasivo, que tenga un volumen de operaciones inferior a los 10 millones de euros, cambie de domicilio durante el ejercicio. No obstante, la jurisprudencia ha determinado que en estos casos cada Administración correspondiente al domicilio en cada momento deberá responsabilizarse de la devolución de las cuotas cuyo derecho a deducir haya nacido mientras el contribuyente tuviera su domicilio en ese territorio[23].

6.2. La inspección

Por lo que respecta a la Inspección, se indican los criterios que deben aplicarse, y que determinan cuál es la Administración competente en cada caso.

En primer lugar, cuando el sujeto pasivo tribute exclusivamente a las Diputaciones Forales, la inspección deberá efectuarla la Administración de ese territorio. Lo mismo ocurre si la tributación corresponde exclusivamente al Estado, en cuyo caso suya será la competencia inspectora.

En segundo lugar, se recoge el supuesto en el que el sujeto pasivo tributa en proporción al volumen de operaciones realizadas en territorio vasco y en territorio común. Con la modificación de la Ley 10/2017 se equiparan, a efectos de determinar la competencia para la inspección, los contribuyentes con domicilio fiscal en territorio común

---

[22] Ver Resolución de la Junta Arbitral R27/2016, de 28 de diciembre (Expediente 34/2014).

[23] Sentencias del Tribunal Supremo de 10 y 17 de junio de 2010 (recursos 378/2009 y 529/2009, respectivamente), de 30 de marzo de 2011 (recurso 538/2009), y de 6 de mayo de 2014 (recurso 1664/2012).

Ver artículos de Iñaki Alonso Arce: «Intransmisibilidad entre Administraciones tributarias de la obligación de devolver cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido» (I) Iñaki Alonso Arce. Forum Fiscal de Bizkaia N.º 159 Noviembre 2010 páginas 15-24. ISSN 1136-9175 Depósito Legal SS-569/95.

«Intransmisibilidad entre Administraciones tributarias de la obligación de devolver cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido» (y II) Iñaki Alonso Arce. Forum Fiscal de Bizkaia N.º 160 Diciembre 2010 págs 13-21. ISSN 1136-9175 Depósito Legal SS-569/95.

ISBN: 978-84-7777-577-5

a los que lo tienen en los territorios forales. Concretamente, para esta situación el Concierto Económico establece las siguientes reglas:

1.ª) *Domicilio de los sujetos pasivos en territorio común*

Las actuaciones de comprobación e investigación las realizan los órganos de la Administración del Estado. En tal caso realizan la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo respecto a todas las Administraciones que sean competentes. En esa regularización pueden modificar la proporción de la tributación que corresponda a cada una de las Administraciones.

No obstante lo anterior, esta regla tiene una excepción: cuando el sujeto pasivo haya realizado en territorio vasco el 75% o más de sus operaciones de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el ejercicio anterior, o el 100% en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades. Cuando se cumpla esta circunstancia, la comprobación e investigación debe realizarla la Diputación Foral competente por razón del territorio. Todo ello sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.

2.ª) *Domicilio de los sujetos pasivos en territorio vasco*

Las actuaciones de comprobación e investigación las realizan los órganos de la Administración tributaria foral correspondiente al domicilio fiscal. Puede colaborar la Administración del Estado. El resultado de las actuaciones surte efectos ante todas las Administraciones competentes. También puede modificarse el porcentaje de tributación que corresponde a cada Administración.

No obstante, lo mismo que en el supuesto anterior, si el sujeto pasivo ha realizado el 75% o más de sus operaciones en territorio común, en ese caso las actuaciones de comprobación e investigación corresponden a la Administración del Estado, pudiendo colaborar las Diputaciones Forales.

Cuando el resultado de las actuaciones inspectoras resulta una deuda tributaria a ingresar, o una cantidad a devolver, que corresponda a ambas Administraciones, en ese caso el cobro íntegro o el pago total lo realizará la Administración tributaria que ha actuado. Luego se efectuarán las compensaciones que procedan. En este sentido se establece que los órganos de la Inspección que haya realizado las actuaciones deben comunicar los resultados de las mismas a las demás Administraciones afectadas.

3.ª) La distribución de competencias señalada en las reglas anteriores no impide que las Diputaciones Forales ejerciten sus actividades de comprobación e investigación en el ámbito de sus respectivos territorios, aunque esas actuaciones no pueden tener efectos económicos para los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas que se hayan practicado por la Administración competente como resultado de sus actuaciones. Ello quiere decir que tienen competencia para revisar las operaciones realizadas en su territorio, aunque la competencia inspectora pertenezca a la Administración del Estado, pero no pueden tener efectos económicos frente al contribuyente

cuando se haya practicado liquidación definitiva por dicha Administración en sus actuaciones de comprobación e investigación.[24]

4.ª) Por otro lado, se determina que la proporción determinada por las referidas actuaciones inspectoras de la administración competente vincula al sujeto pasivo, pero ello no impide que posteriormente entre las Administraciones implicadas puedan acordarla con carácter definitivo.

5.ª) Se determina que las Administraciones Tributarias que no tengan la competencia para la comprobación e investigación pueden verificar todas las operaciones que pueden afectar al cálculo del volumen de operaciones, con independencia del lugar dónde se entendieran realizadas tales operaciones, pero solo a los efectos de comunicar su resultado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que en ningún caso produzca efectos económicos para el contribuyente. Esto es otra de las novedades que se introdujeron por la repetida modificación de la Ley 10/2017.[25]

En otro orden de cosas, la Ley se refiere también a la determinación del lugar donde deben presentarse las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias: se presentarán ante la Administración tributaria que tenga la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos. Algo necesario para que disponga de toda la información que pueda precisar para ejercer tales competencias de comprobación e investigación.

6.3. Grupos de entidades

Con respecto a los grupos de sociedades, el Concierto Económico comienza indicando que les son aplicables las reglas que se han venido recogiendo en los apartados anteriores, aunque señala una serie de especialidades que deben tenerse en cuenta.

i. Se consideran excluidas del grupo de entidades aquellas entidades dependientes cuya inspección corresponda a una Administración tributaria, foral o común, distinta de la competente para la entidad dominante. Las reglas para determinar la Administración competente para la inspección son las señaladas en el apartado anterior.
ii. En segundo lugar, se establece que las entidades integrantes del grupo deben presentar, siguiendo las disposiciones que establece con carácter general el Concierto Económico, la declaración que corresponda para el régimen de tri-

[24] Sobre este apartado, en relación con los dos anteriores, pueden consultarse las sentencias (2) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 7 de julio de 2014, recursos 124/2013 y 164/2013.

[25] Antecedente de esta previsión en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016, recurso 3062/2014.

ISBN: 978-84-7777-577-5

butación individual, declaración que deberá contener los importes que resulten de la aplicación individual de las normas reguladoras del impuesto, incluyendo, en su caso, las propias del régimen especial del grupo de entidades. Así, cada entidad debe determinar individualmente el resultado de la declaración que es imputable a cada Administración, siguiendo las normas establecidas en el Concierto y que hemos venido relatando hasta el momento.

iii. En las declaraciones-liquidaciones agregadas del grupo de entidades deben computarse los importes resultantes de la suma de los resultados correspondientes a cada una de las Diputaciones Forales o a la Administración del Estado, calculados conforme a lo señalado en el punto anterior, sin que quepa la agregación de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas.

iv. Las entidades dominantes deben cumplir sus obligaciones específicas ante las Administraciones tributarias en cuyo territorio operen las entidades que integran el grupo.

v. Finalmente, se determina que este régimen especial del grupo de entidades no supone alterar en ningún caso las reglas establecidas en el Concierto, y en particular no puede alterar las aplicables para determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

6.4. Reglas de regularización[26]

Esta regla, que proviene de la repetida modificación del Concierto Económico introducida por la Ley 10/2017, pretende corregir desajustes diversos por cambio en la Administración tributaria competente. El desajuste solía producirse porque, hasta la modificación referida de la Ley, las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades eran devueltas por la administración correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, pudiendo cambiar después de domicilio o pasar a tributar según volumen de operaciones una vez iniciadas las actividades, lo que generaba un desequilibrio para la Administración tributaria del domicilio inicial. Ahora ese desequilibrio se ha solventado.

Esta regla de regularización debe aplicarse en dos casos:

i/ Cuando un contribuyente, en los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicie la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad, ha estado bajo la competencia para la exacción del Impuesto de una Administración tributaria, y a otra diferente en los períodos de liquidación posteriores a ese momento.

[26] Iñaki Alonso Arce: «Regularización de operaciones entre contribuyentes forales y de territorio común en la modificación del Concierto Económico de 2017: luces y sombras». Forum Fiscal N.º 235-Octubre 2017. ISSN Electrónico: 2444-0426.

ii/ En los mismos periodos, anteriores y posteriores al inicio de las operaciones propias de la actividad, cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales. Se determina que es variación sustancial si la proporción en la que tributan a las Administraciones, común y forales, varía para alguna de las Administraciones en, al menos, 40 puntos porcentuales.

Cuando se dan las referidas circunstancias, debe procederse a la regularización de cuotas devueltas, concretamente mediante la regularización de las proporciones de tributación a cada Administración. Para ello deben tomar el porcentaje que resulta de las operaciones realizadas en el primer año natural completo, contado desde el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

Esta regularización se debe realizar mediante la presentación de una declaración específica: la declaración debe presentarse ante todas las Administraciones que resulten afectadas, en el plazo de la última declaración-liquidación del primer año natural completo posterior al inicio efectivo de la actividad, entendido como la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de su actividad.

Como consecuencia de todo lo anterior, cada Administración debe efectuar la devolución de las cuotas correspondientes a los períodos previos al inicio efectivo de la actividad en la proporción determinada como se ha indicado anteriormente. Como probablemente no coincida con las declaraciones presentadas, ello dará lugar a que se compensen entre las Administraciones afectadas las cantidades que correspondan, sin que esta regularización pueda tener efectos económicos frente a los contribuyentes.

7. REGLAS DE COORDINACIÓN[27]

La Ley 10/2017 también introdujo nuevas reglas de coordinación entre las Administraciones tributarias en relación con las competencias para la exacción e inspección en

[27] A pesar de haberse realizado un esfuerzo en esta materia, solventando buena parte de los problemas que arrastraba la aplicación del Concierto, no se ha previsto ninguna medida para la relación con la Comunidad Foral de Navarra. Las leyes del Concierto y del Convenio no contemplan la relación directa entre Navarra y el País Vasco, de modo que el Tribunal Supremo ha indicado que para tales normas todo el territorio no incluido en su ámbito respectivo es territorio común (sentencia de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008). Algo que en su día ya señaló el Acuerdo de la Comisión Coordinadora del Concierto Económico de 7 de abril de 1995: «Por último, es necesario apuntar que dado que la empresa operará en territorio común, en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, con respecto a la aplicación del Concierto, el territorio de la Comunidad Foral será considerado territorio común, con todas las implicaciones que conlleva en el cálculo del volumen de operaciones y del lugar de localización de las mismas». Ver también las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014 (recurso 505/2012), de 13 de noviembre de 2014, (recurso 348/2013), de 14 de noviembre de 2014 (recursos 257/2013 y 347/2013), de 17 de noviembre de 2014 (recurso 273/2013) y de 3 de febrero de 2016 (recurso 161/2015).

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto R13/2016 de 20 de junio de 2016 (expediente 8/2014).

ISBN: 978-84-7777-577-5

determinados casos. Se recogen en los artículos 45 y siguientes del Concierto Económico, por lo que las vamos a mencionar en la medida que afectan al Impuesto sobre el valor Añadido.

El primer apartado del artículo 45 se refiere a las actividades financieras, estableciendo la competencia para las Diputaciones Forales para investigar cuentas y operaciones.

En segundo lugar, se refiere a las actuaciones de comprobación e investigación que deban efectuar las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias fuera de su territorio. Se establece que las practicarán los órganos competentes del Estado, o la de las Comunidades Autónomas competentes en el caso de tributos cedidos, para lo cual se determina que deben establecerse convenios de colaboración y asistencia mutua.

También se señala que cuando una Administración tributaria —foral, común o autonómica— tenga conocimiento en sus actuaciones de comprobación e investigación de hechos con trascendencia tributaria que sean de otra Administración, deben comunicárselos.

Por su parte, el artículo 46 ahonda sobre las obligaciones de información entre Administraciones, principalmente en cuanto a retenciones e ingresos a cuenta se refiere. Asimismo, se refiere a las declaraciones de suministro general de información, que deben presentarse a la Administración competente según las reglas anteriormente señaladas en caso de ejercicio de actividades. Mientras que las declaraciones censales se deben presentar ante la Administración en la que se encuentre el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas, pero además se establece que también debe presentarse esa declaración censal ante la Administración en la que la persona o entidad deba presentar, según las reglas que recoge el Concierto, alguna de las siguientes declaraciones:

— Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.
— Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
— Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
— Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por su parte, los artículos 47 y 47 bis se refieren a las fusiones y escisiones de empresas, y a la asignación y revocación del número de identificación fiscal, respectivamente.

Finalmente, el artículo 47 ter establece una serie de reglas específicas para la coordinación de las competencias para la exacción o la inspección. Concretamente comienza aludiendo a la coordinación necesaria de todas las Administraciones afectadas por la regularización en unos casos, por lo que se está refiriendo a los supuestos en los que los efectos de la regularización afectan a más de una Administración tributaria. En realidad no es un procedimiento novedoso, porque se sigue un procedimiento muy similar al que se aplicaba en los supuestos de contestación a consultas tributarias escritas sobre aplicación del Concierto Económico y cuyo funcionamiento ha sido positivo.

Los supuestos previstos son dos:

a) Cuando se trate de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas.
b) Cuando se efectúe una calificación de las operaciones diferente a la realizada por el sujeto pasivo, siempre que ello suponga «una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión.»

En estos supuestos, la Administración que esté actuando debe comunicar la regularización que va a realizar a las otras Administraciones afectadas, antes de formular al contribuyente la propuesta de regularización o formalizar la correspondiente acta de inspección. Ello viene a suponer que la Administración actora debe paralizar el procedimiento hasta que se cumplan los trámites que a continuación se señalan, sin que se haya previsto expresamente el carácter de interrupción justificada de los procedimientos a los efectos del cómputo del plazo de duración de los mismos[28].

Las Administraciones afectadas disponen de un plazo de 2 meses para formular observaciones, y si no lo hacen hay silencio positivo, es decir, se entiende que están conformes, por lo que esos criterios vinculan a todas las Administraciones frente a los contribuyentes. Si se formulan observaciones, se deben trasladar a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en la cual se podrá llegar a un acuerdo sobre las observaciones planteadas. Una vez transcurran 2 meses desde que se plantean sin que se llegue a un acuerdo, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o cualquiera de las Administraciones implicadas puede elevar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de 1 mes. Esta debe resolver la controversia, previa audiencia del contribuyente, empleando el procedimiento abreviado, que se encuentra recogido en el artículo 68 del Concierto Económico.

Cuando se resuelva la controversia, o pasados los plazos establecidos[29] sin que se haya pronunciado la Junta Arbitral, la Administración actuante puede continuar las actuaciones y dictar los actos administrativos correspondientes, aunque los efectos entre Administraciones se deben suspender hasta la resolución de la Junta Arbitral. La única cuestión discutible es que esa paralización de los efectos no se refiere a los contribuyentes, por lo que pudieran llegar a aplicárseles criterios que posteriormente pue-

[28] En el artículo 46.h) del Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se prevé únicamente el planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral. Igual en el artículo 35.g) del Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Artículo 32 del Decreto Foral 41/2006, del Consejo de Diputados de 6 de junio que aprueba el Reglamento de Inspección de los tributos del Territorio Histórico de Álava; en este caso es mucho menos preciso, por lo que el encaje puede ser más fácil.

[29] Artículo 68 de la Ley del Concierto: La Junta Arbitral debe admitir a trámite los conflictos en el plazo de 1 mes desde su interposición. Luego debe otorgar un plazo común de 10 días a todas las partes afectadas para alegaciones. Finalmente, debe resolver en el plazo de 1 mes desde la conclusión del plazo de alegaciones.

ISBN: 978-84-7777-577-5

dan ser desautorizados, algo que no parece muy razonable ni que pudiera suponer un gran perjuicio para las Administraciones implicadas.

8. PRONUNCIAMIENTOS SOBRE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN

Una vez expuestas las reglas relativas a los puntos de conexión y al reparto de competencias respecto a la normativa, la exacción del Impuesto e inspección, además de las reglas de coordinación, es el momento de hacer un repaso a aquellos pronunciamientos más recientes que se han producido en relación con los puntos de conexión, tanto por parte del Tribunal Supremo como de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

8.1. Caso Rover

El punto de partida para este repaso es la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (recurso 540/2009), conocida como «caso Rover», porque aunque han pasado ya unos años y, como luego veremos, aparece en buena medida superada por resoluciones y sentencias posteriores, es la que ha dado pie al planteamiento de numerosas discrepancias por parte de la Administración del Estado.

Repasando los antecedentes del caso, de forma resumida, resulta que MG Rover España, SA (con domicilio en Madrid) adquiere a una entidad del Reino Unido (Rover Group Limited) los vehículos, que mediante transporte marítimo llegan al puesto de Pasajes, donde se descargan y quedan en estacionamiento temporal en Europark Pasajes, SA (Grupo Toquero). De ahí se transportan a instalaciones sitas en Álava (Araia) por Toquero Express, SA, quedando en las instalaciones de Europark Alava, SA, donde se hacía la preparación de los vehículos para su venta (desparafinado, inspección y limpieza). Las labores de comercialización se realizaban por MG Rover España, SA desde territorio común, que facturaba a Dial Spania, SA, que remitía los vehículos al concesionario. Rover daba instrucciones a Europark Alava, SA para la remisión a los concesionarios mediante Toquero Express, SA, y sus trabajadores tenían libre acceso a las instalaciones de Álava.

La Diputación Foral de Álava se consideraba competente para la exacción del IVA por ser el territorio en el que se encontraban los bienes en el momento de iniciarse el transporte, mientras que la Administración del Estado consideraba que era la competente, basándose en que la puesta a disposición se efectuaba por la empresa sita en territorio común. La Junta Arbitral, en resolución de 19 de junio de 2009, acordó que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes correspondía a la Diputación Foral de Álava, al coincidir con la interpretación de la Diputación alavesa.

La regla aplicable era la prevista en el artículo 28.Uno.A) del Concierto Económico, que como hemos visto establece como punto de conexión para la entrega de bienes

corporales el lugar de la puesta a disposición del adquirente, así como que si los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entienden realizadas en el lugar en que se encontraban los bienes en el momento de iniciarse el transporte.

El Tribunal Supremo considera probado que la contratación y facturación se realizaba desde Madrid, y que las instalaciones alavesas tenían como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos, sin que las operaciones realizadas en las mismas en ningún caso suponían una transformación de los vehículos. Y por ello realiza la interpretación siguiente:

> «No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.
>
> Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuándo una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.
>
> Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.
>
> Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuere del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto.
>
> Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco "cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.
>
> Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

ISBN: 978-84-7777-577-5

> En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión.»

En consecuencia, la interpretación que hizo el Tribunal Supremo lleva a la conclusión de que la referencia al transporte es una mera especificación del criterio de tributación en el lugar de puesta a disposición, por lo que sólo se entenderían realizadas en territorio vasco las entregas de bienes muebles corporales en las que la incorporación del valor añadido inherente a la operación sujeta al Impuesto se hubiera producido efectivamente en este territorio.

En particular, considera que el lugar de realización de la puesta a disposición es el lugar desde donde se comercializan los vehículos, sin tener en cuenta la ubicación de estos, que sería el lugar en que se produce la puesta a disposición. Es decir, la localización carece de sentido en estos casos en los que no se añade valor al bien. Ello supone que la regla relativa al caso de los bienes objeto de transporte es una mera especificación de la regla principal, de modo que sólo opera cuando el transporte se inicia desde el lugar en el que realiza su actividad. Por ello ha sido muy criticada y, como seguidamente veremos, matizada por el propio Tribunal Supremo.

En otro orden de cosas, esta interpretación, que prescinde de la interpretación literal del precepto para acudir a la interpretación lógica y sistemática, supone que idénticos criterios interpretativos pueden aplicarse para interpretar cualesquiera otros puntos de conexión, con lo que la seguridad jurídica en la aplicación del Concierto quedaba seriamente resentida, máxime en una norma como esta, en la que el sentido de las palabras cobra una relevancia superlativa.

8.2. Matizaciones al criterio de la sentencia del caso Rover

Después del impacto de la sentencia del caso Rover, el propio Tribunal Supremo comenzó a matizar el alcance de la interpretación que hizo del punto de conexión en diferentes sentencias.

8.2.1. Caso Naturgas

El Tribunal Supremo volvió a pronunciarse sobre la aplicación del citado punto de conexión en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (recurso 161/2015), sentencia en la que comienza a matizar aquel criterio tan polémico.

Para ubicarnos, se trata de un supuesto de entregas de gas que se realizan en la Comunidad Foral de Navarra por la referida empresa, Naturgas Comercializadora, SA, cuyo domicilio se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia, por lo que la Diputación Foral de Bizkaia entendía que el suministro se ponía a disposición desde su territorio, al carecer la referida compañía de medios propios en la Comunidad Foral. La Junta Arbitral de Navarra declaró que las entregas de gas y electricidad efectuadas a los consumido-

res finales se han de entender realizadas en Navarra, cuando se encuentren situados en Navarra los contadores en que se efectúa la medición del consumo facturado.

La sentencia del Tribunal Supremo, basándose en otra anterior de 11 de junio de 2015 (recurso 850/2014), determina a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las entregas de energía eléctrica se entenderá realizadas en Navarra cuando los contadores que miden su consumo estén ubicados en territorio navarro. Y explica por qué en estos casos no es aplicable el criterio de la sentencia del caso Rover, al señalar que no es el mismo caso porque la legislación específica (Ley 34/1998, de 7 de octubre, de Hidrocarburos) determina que la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador. Por ello, las ventas realizadas desde acometidas de clientes sitas en Navarra deben considerarse como operaciones realizadas en territorio navarro.

8.2.2. Caso DISA

Un nuevo pronunciamiento lo encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (recurso 13/2015). Nos encontramos ante un caso de entregas de gas por la entidad Disa Península SLU, con domicilio en Madrid, efectuadas desde un depósito fiscal sito en Navarra, que ha subcontratado a otra empresa, careciendo de personal propio en dicho territorio.

La Junta Arbitral de Navarra, en su resolución de 9 de octubre de 2014 (conflicto 51/2012), señala que el punto de conexión se encuentra en el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente, y que los puntos de conexión no son idénticos para determinar el volumen de operaciones en aplicación del convenio que en la normativa del IVA.

> «En el caso de la tributación de IVA este es gravado en el consumidor final, por lo tanto la dirección general de este impuesto es ir al destino de las entregas de los bienes. Por el contrario, el reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.
>
> *Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes.»*

ISBN: 978-84-7777-577-5

Y añade después, en referencia a la sentencia del caso Rover, lo siguiente:

> «El Tribunal Supremo en esta sentencia, fija una serie de criterios de interpretación y aplicación de los preceptos recogidos en el Concierto Económico (siendo de aplicación igualmente el Convenio Económico), en concreto sobre el punto de conexión de las entregas de bienes que son objeto de transporte.
>
> En primer lugar, el criterio fijado por el Tribunal Supremo es que la aplicación de las normas tributarias debe regirse por el sentido económico real.
>
> *No es suficiente que una serie de operaciones cumplan con los requisitos que se les exija jurídicamente sino que además deben tener sentido económico, no debemos quedarnos con la literalidad de la norma, sino indagar en su espíritu y descubrir su finalidad para evitar un uso abusivo de la misma.»*

El Tribunal Supremo asume esta consideración al señalar que en el asunto Rover, la estancia de los vehículos en Álava era meramente accidental y esporádica, y no se realizaban acciones que incrementaran el valor de los bienes entregados. Sin embargo, en este caso señala el Tribunal que el depósito de gas estaba en Navarra, y aunque no era propiedad de la actora, es fijo y estable, y permite la realización de actuaciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados. Esto último lleva a la conclusión de que la entrega controvertida se realizaba en Navarra, puesto que es el lugar desde donde se distribuye el gas que genera el IVA cuestionado.

8.2.3. Caso DYNEF

En la misma línea tenemos la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (recurso 35/2016), correspondiente a un caso de suministro de carburantes. La entidad DYNEFF ESPAÑA, SLU, realizaba entregas de carburantes desde depósitos fiscales sitos en Navarra, propiedad de otra entidad (CLH). En esos depósitos el carburante se mezcla con carburante de otros operadores, y donde CLH puede agregar a la mezcla colorantes, aditivos, y sustitutivos. La Junta Arbitral de Navarra (Acuerdo de 16 de julio de 2015, conflicto de competencias 60/2013), concluyó que la puesta del carburante a disposición de los adquirentes y, por ello, la entrega del mismo a éstos se produce en Navarra, ya sea dentro del citado depósito fiscal, ya sea como consecuencia de una salida desde dicho depósito.

Añadía la Junta que las premisas fácticas de la sentencia Rover no se dan en este caso, porque «*a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en aquel caso, el lugar en el que se deposita el carburante es un elemento muy relevante de su comercialización, ya que influye decisivamente en los costes de transporte (tanto de*

entrada, como de salida), en la posibilidad de que le pueda ser agregado algún aditivo que le añada valor y en otras variables estratégicas de la comercialización.» Este criterio es asumido por el Tribunal Supremo, con remisión a sus sentencias anteriores ya citadas.

Por lo tanto, estas tres sentencias que acabamos de exponer inician una matización de la interpretación del punto de conexión de la sentencia del caso Rover, por lo que la consideración del lugar en donde se centralizan las labores de comercialización como punto de conexión no es siempre aplicable, siendo necesario analizar cada situación de forma individualizada. Así, las entregas de bienes corporales pueden entenderse localizadas en el lugar desde el que la entidad realiza la puesta a disposición de dicho bien al adquirente, como ocurre en el caso de los combustibles, lo que cohonesta con la redacción del artículo 28.Uno del Concierto Económico. Asimismo, aparece como criterio para determinar el punto de conexión la existencia de medios materiales y humanos, sean propios o ajenos, para poder realizar la puesta a disposición de los bienes, como ocurre en el caso de los depósitos fiscales, lo que puede abrir el camino a otros supuestos equivalentes. Finalmente, de tales pronunciamientos queda aclarado que el lugar donde se pueda generar valor añadido para el bien sería determinante a estos efectos.[30] [31]

8.2.4. Caso Energizer

La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2018 (recurso 181/2017) supone un nuevo paso en la determinación de la aplicación del punto de conexión que venimos analizando.

La entidad *Energizer Trading Limited* planteó ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco un conflicto frente a la Agencia Tributaria y frente a la Diputación Foral de Álava. La Junta Arbitral, mediante resolución de 28 de diciembre de 2016 declaró que se entenderán realizadas en territorio foral las entregas de las pilas realizadas desde Vitoria-Gasteiz, y realizadas en territorio común las realizadas desde Fuenlabrada (Madrid). Asimismo, declara que ambas administraciones, la foral y la estatal, son competentes para efectuar la devolución en la proporción que resulte de la aplicación de la determinación del lugar indicado. Finalmente, La inspección corresponde a los órganos del Estado porque el domicilio fiscal de la entidad debe situarse en territorio común, al ser una entidad que opera en el territorio de aplicación del IVA sin establecimiento permanente, por lo que el domici-

[30] Gorka Garitaonaindia Tutor: «Cambio jurisprudencial en la doctrina del Tribunal Supremo en relación con la sentencia Rover. Régimen del depósito distinto del aduanero en el 2016». Forum Fiscal N.º 218, Marzo 2016, págs 7-16. ISSN 2340-7301.

[31] Iñaki Alonso Arce: «Las entregas de productos energéticos por comercializadores y la sentencia Rover: una nueva perspectiva tras la sentencia DISA». Forum Fiscal N.º 218, Marzo 2016, págs 94-97. ISSN 2340-7301.

ISBN: 978-84-7777-577-5

lio fiscal debe situarse en el de su representante (Madrid). Debe aclararse que las pilas y baterías importadas eran objeto de empaquetado y etiquetado en las instalaciones que un tercer operador tenía en Vitoria, con quien Energizar había suscrito un contrato al efecto. Asimismo, una parte de los bienes objeto de transferencia intracomunitaria hacia España se almacenaron en Madrid en las instalaciones de un tercero.

Señala el Tribunal Supremo, en referencia a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley del Concierto lo siguiente:

> «La dicción literal del precepto exige partir de un dato, obvio pero esencial: el sujeto que opera en ambos territorios ha de tener, necesariamente, un determinado domicilio (común o foral), a pesar de lo cual tributará "a ambas Administraciones".
>
> Esto es lo que, cabalmente, sucede en el supuesto de autos: la entidad ha de reputarse domiciliada en territorio común porque, al carecer de establecimiento permanente, tiene el domicilio de su representante, que está en Madrid.
>
> La determinación del domicilio fiscal en atención a esta regla no constituye, a juicio de la Sala, circunstancia relevante alguna a efectos del Concierto, ni las partes tenían necesidad de convenir especiales puntos de conexión en relación, específicamente, a los sujetos no establecidos a efectos del IVA.
>
> Lo esencial es que el precepto aplicable (el artículo 27) parte de la realización de operaciones en ambos territorios cualquiera que sea el domicilio (común o foral) de la persona que los realiza y —añadimos ahora— cualquiera que haya sido la forma de determinación de ese domicilio (sea como consecuencia de contar el sujeto con un establecimiento permanente, sea por carecer del mismo, como aquí sucede).
>
> Por consiguiente, y en contra de lo alegado en la demanda, no era necesaria una especial "concertación" entre el Estado y la Comunidad Autónoma respecto de estos sujetos ("no establecidos"), pues el precepto analizado —que, insistimos, fija la Administración competente en proporción al volumen de operaciones en su respectivo territorio— resulta aplicable cualquiera que sea la forma de determinación del domicilio del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido.
>
> Esto es lo que sucedía, precisamente, en el asunto abordado en la sentencia de esta misma Sección de 13 de abril de 2011 (recurso núm. 540/2009), a la que luego aludiremos y que invoca reiteradamente a su favor la parte demandante: la compañía allí concernida tenía su domicilio fiscal en territorio común (como aquí sucede, a todos los efectos, con ENERGIZER), pero realizaba operaciones en Álava (almacenar y preparar vehículos para su posterior envío a su red de concesionarios).
>
> En dicha sentencia, esta Sala no rechazó que la exacción del IVA por las operaciones realizadas en Álava correspondiera a la Diputación Foral por ra-

> zón del domicilio de la empresa, sino que, partiendo del análisis de la concreta actividad que se desarrollaba en Álava, concluyó que la misma (al efectuarse en "instalaciones que eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios" y que las mercancías "transitaron por el País Vasco solo unos días") era irrelevante a efectos de incorporar valor añadido a todo el proceso productivo y comercializador, descartándose la exacción del IVA por la Diputación Foral por esa circunstancia.
>
> En otras palabras, no fue el domicilio de la entidad el que determinó la competencia (foral o estatal) para la exacción del IVA, sino la relevancia de las operaciones realizadas en el territorio histórico.»

A continuación analiza la cuestión de la competencia inspectora en relación con lo dispuesto en el artículo 28 del Concierto Económico, y realiza un repaso de sus pronunciamientos anteriores, para ofrecer un resumen de las conclusiones de tales pronunciamientos:

> «1. Tratándose, como aquí sucede, de entregas de bienes muebles, el artículo 28 de la Ley 12/2002, de 22 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco , fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas en un territorio "cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio", de forma que es preciso, en primer lugar y en nuestro caso, que la entrega se realice desde el territorio vasco para que pueda entenderse que la misma se efectúa en territorio foral.
>
> Y la segunda regla contenida en el precepto se refiere al supuesto en el que "los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente", en cuyo caso "la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte", criterio que resulta de aplicación tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros.
>
> 2. La norma prevé tres excepciones (que se trate de bienes transformados, o entregados con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco o bienes cuya expedición se ha realizado en territorio extranjero), que —como señala con acierto la resolución impugnada— aquí no resultan de aplicación.
>
> 3. En nuestra sentencia de 13 de abril de 2011 (recurso núm. 540/2009) efectuamos una primera afirmación de extraordinaria relevancia: lo esencial, en las entregas de bienes, no es necesariamente su lugar de localización, sino "la puesta a disposición del adquirente de los mismos", concepto más amplio que nos permitió afirmar allí (i) que la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, (ii) cuando tales mercancías no han sido fabricadas, transformadas o comercia-

ISBN: 978-84-7777-577-5

lizadas en dicha Comunidad Autónoma "impide que la tributación por razón del valor añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías se pueda atribuir íntegramente" al Territorio Histórico.

4. La sentencia de esta Sala y Sección de 9 de febrero de 2016 (dictada en el recurso núm. 13/2015) abordó una cuestión —en relación con el Convenio Económico con Navarra, en el que se contiene una redacción sobre los puntos de conexión prácticamente idéntica— que también tiene relevancia a los efectos que ahora nos ocupan: se trataba de entregas de carburantes efectuadas desde un depósito de gas localizado en Navarra, instalación que no era propiedad de la titular y comercializadora del carburante, y que constituía una infraestructura logística mínima (el depósito mismo en alquiler, un derecho de superficie y un trabajador), declarada "suficiente" por la Sala como para entender que el punto de conexión debía situarse en Navarra.

Razona así la indicada sentencia:

> "(...) El reparto de la tributación que se deriva del Convenio Económico es ir al origen de los bienes, es decir, al lugar donde se haya generado el valor añadido, para de este modo realizar un cálculo lo más exacto posible de la capacidad generadora de riqueza o de valor añadido que tiene cada territorio. Es en base a dicha capacidad por lo que se fija el reparto de recursos tributarios entre las dos administraciones implicadas, procediéndose posteriormente a efectuar los ajustes al consumo pertinentes.
>
> Por este motivo, al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes".

Y concluye en los siguientes términos:

> "(...) Así las cosas es evidente que el único lugar en que se producen operaciones materiales de entrega, y este es el punto de conexión, es Navarra. (...)
>
> El depósito de gas en Navarra, si bien no es propiedad de la actora, es fijo y estable. A ello ha de añadirse que la eliminación de la provisionalidad del depósito de Pamplona, por tener carácter permanente, permite la realización de acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados y a que estas actuaciones se refieren, lo que coadyuva la conclusión de que la entrega controvertida se efectúa en dicho depósito".

5. El criterio sostenido en la sentencia que acaba de mencionarse ha sido reiterado en otra posterior, de 13 de diciembre de 2016, dictada en el

recurso núm. 37/2016, y está presente también en un pronunciamiento anterior de esta misma Sección (la sentencia de 26 de mayo de 2015, dictada en el recurso núm. 328/2014), que ya aludió al necesario equilibrio en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios.

6. En el estado actual de la jurisprudencia pueden sentarse, por tanto, las siguientes reglas:

— Aunque el Concierto señala que la entrega de los bienes que deban ser objeto de transporte "se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte", ese lugar (territorio común o foral) no constituirá necesariamente el punto de conexión si las actividades en él realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso.

— Por tanto, habrá de estarse al lugar de "puesta a disposición" de los bienes —prescindiendo de su status loci — cuando no pueda identificarse en el lugar en el que están sitos actuaciones de una apreciable significación, conectadas o vinculadas con los procesos de fabricación, transformación o comercialización. Y, a sensu contrario, el punto de conexión estará constituido por el lugar donde se encuentren los bienes (desde el que salen) cuando se constate que en el mismo se realizan tareas de tal envergadura que permitan afirmar que son acciones susceptibles de incrementar el valor de los bienes entregados.

— La solución concreta dependerá, obviamente, de las particulares circunstancia de cada caso, de manera que la relevancia o la pura accesoriedad de la actuación controvertida en uno u otro territorio dependerá de los hechos constatados y, en su caso, de la actividad probatoria desarrollada al efecto por los interesados.»

A la vista de estos criterios, y considerando el caso concreto, resuelve confirmando la resolución de la Junta Arbitral, al entender que la actividad realizada desde Vitoria-Gasteiz sí que es relevante para determinar la realización de las entregas:

«No entendemos que las labores de empaquetado y etiquetado sean, en absoluto, tan irrelevantes o tan carentes de valor añadido como se aduce, aunque solo sea porque esta última actividad permite identificar el producto, sus características y su procedencia, extremos que no parece que sean tan mínimos o accesorios como se defiende en la demanda en cuanto permiten asociar las pilas a la empresa que las produce y comercializa.»

ISBN: 978-84-7777-577-5

En definitiva, y en lo que ahora nos interesa, la sentencia interpreta el artículo 28 del Concierto Económico y sus anteriores sentencias, fijando las reglas a considerar para determinar la competencia de la Administración foral o estatal para la exacción del IVA:

1. La regla del lugar donde se encuentren los bienes que deban ser objeto de transporte al iniciarse éste no es punto de conexión si en ese lugar se realizan actividades accesorias o muy poco relevantes en relación con el proceso de producción o comercialización de los bienes, esto es, si no incorporan valor añadido al proceso.
2. Cuando se conozca el lugar donde se realicen sobre los bienes acciones susceptibles de generar valor añadido, debe considerarse que es el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición. Por el contrario, cuando no pueda determinarse ese lugar, debe estarse al lugar de puesta a disposición de los bienes.
3. En cada caso debe resolverse según los hechos que se acrediten o prueben.

Por lo tanto, debe considerarse plenamente matizado el criterio de la sentencia del caso Rover.

8.2.5. Inaplicabilidad de la doctrina del caso Rover

Hemos visto en los apartados anteriores cómo en diferentes pronunciamientos el propio Tribunal Supremo consideraba no aplicable el criterio definido en el llamado caso Rover, al considerar la concurrencia de circunstancias diferentes a las de aquel supuesto. Ahondando en esta idea, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico R2/2018, de 26 de marzo de 2018 (expediente 17/2012), analiza un supuesto al que considera que no es aplicable tampoco aquel criterio.

Como antecedentes tenemos que una empresa TYPP con instalaciones en Lantarón (Álava) fabrica determinados bienes, y otra empresa PI con instalaciones en Málaga vende tales productos a terceros, transportándose directamente desde Lantarón hasta el lugar de la obra o los almacenes del cliente final, al que factura la segunda PI. Hay dos hechos imponibles: uno, la entrega de mercancías fabricadas por TYPP a PI, que afecta a la tributación y volumen de operaciones de TYPP; dos, la entrega de esas mercancías de PI a sus clientes. Esta segunda operación es la que resulta discutida en cuanto al lugar de realización de la operación.

La Junta Arbitral recuerda los supuestos en los que el propio Tribunal Supremo no ha aplicado la doctrina de su «sentencia ROVER» por no concurrir las mismas premisas, además de resoluciones propias. Y entrando al supuesto que analiza, señala que, «*a diferencia de lo que sucedía con los vehículos en el caso ROVER, el lugar el que están depositadas las mercancías (Lantarón) es un elemento muy relevante de su comercialización, ya que influye decisivamente en los costes de transporte y en otras variables del proceso de comercialización diseñado por el grupo TYPER para sus dos participadas (PI y TYPP) tal como ha quedado descrito en el expediente, no siendo re-*

levante en el presente conflicto que PI no disponga de locales o centros de trabajo propios en territorio foral.»

Por ello, considera que, al no discutirse que las mercancías han salido de la planta sita en territorio foral con destino a clientes de PI, es decir, que los productos entregados se hallaban al tiempo de iniciarse la expedición o transporte en Lantarón, habrá que considerar que las entregas controvertida realizadas por PI se entienden realizadas en territorio foral (Álava).

En definitiva, considera la literalidad de la regla prevista en el artículo 27.Uno, considerando el lugar de inicio del transporte, con independencia de otros criterios. La explicación pudiera estar en que la Diputación Foral de Álava argumentaba que en este caso se daba «*una utilización conjunta de medios materiales y humanos, singularmente en los aspectos relativos a la comercialización de la producción, por parte de las dos sociedades del grupo empresarial*», aunque en los fundamentos jurídicos de la resolución no se destaca esta cuestión.

Algo parecido ocurre, aunque por otro motivo, con la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico R3/2018, de 9 de abril de 2018 (expediente 28/2012), al no dar relevancia a la existencia de una oficina en territorio común con NIF a los efectos de la realización de las operaciones sujetas.

El caso trata de una empresa alemana, NTN, que crea una oficina de representación en España sin personalidad jurídica propia. NTN es proveedor de SAC, con domicilio en Gipuzkoa y cuyo volumen de operaciones no supera el límite de 7 millones de euros. Se producen entregas de bienes de Alemania a los almacenes de SAC, que las va incorporando a su proceso productivo, cuestionándose el lugar de realización de las entregas. Dice la Resolución que la operación mediante la cual la empresa alemana envía sus bienes al territorio de aplicación del Impuesto con destino al almacén de la empresa guipuzcoana en Itziar, constituye adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siendo la empresa guipuzcoana el sujeto pasivo de esta operación y la encargada de liquidar el impuesto.

> «A resultas de cuanto se lleva dicho, valorando conjuntamente las circunstancias fácticas del caso, la documentación obrante en el expediente, así como la información que figura y se desprende del mismo, junto a lo manifestado por las entidades interesadas y, naturalmente, las alegaciones y medios de prueba aportados por ambas Administraciones, esta Junta Arbitral entiende que no existen elementos probatorios que, a los efectos del IVA, permitan considerar acreditada la intervención de la oficina de representación en España de la proveedora alemana NTN en las operaciones controvertidas, por lo que debe operar la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84. Uno.2.º a) del Decreto Foral 102/1992, siendo la Diputación Foral promotora del conflicto la competente para la exacción y recaudación del IVA devengado en las operaciones realizadas en el ejercicio 2010 entre SAC, S.A. y su proveedor alemán NTN, en aplicación de lo dispuesto en el

ISBN: 978-84-7777-577-5

artículo 27.Uno, Tercera y Cuatro del Concierto Económico y en el artículo 84.Uno 1.º y 2.º a) del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, que regula el IVA en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.»

8.3. Empresas emisoras de tarjetas para combustible

En otro orden de cosas, se han producido una serie de pronunciamientos en relación con las empresas emisoras de tarjetas para la adquisición de combustible.

En primer lugar debemos citar a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016 (recurso 37/2016), que aborda el papel de estas empresas que facilitan tarjetas para el pago de la adquisición de combustibles. Se refiere al caso de la empresa AS 24 ESPAÑOLA, SA, empresa que no tiene surtidores en Navarra, sino que emite a transportistas una tarjeta con la que les suministra combustible, a través de dos entidades suministradoras sitas en Navarra con las que ha suscrito un contrato. Se dan dos formas de actuación: con una de las empresas, le cede un tanque para carburante, que es adquirido por AS 24, y un surtidor para suministro a los transportistas; con la otra empresa, acuerda que esta empresa, propietaria de depósitos y surtidores, vende a AS 24 el carburante que requieran los transportistas en cada momento y le abona las cantidades pactadas en función de los litros suministrados a los clientes usuarios de la tarjeta. El primero de ellos es una entrega de bienes que no plantea problemas; no así la segunda modalidad, en la que se centra la discusión.

La Junta Arbitral de Navarra (Resolución de 9 de septiembre de 2015, conflicto 59/13), atendiendo al conjunto de cláusulas del contrato, considera que se está claramente ante una doble venta de carburante, una la de la entidad propietaria de las instalaciones a AS 24, y otra de ésta a sus clientes transportistas usuarios de la tarjeta, operaciones que sitúa en territorio navarro. La Administración estatal argumentaba que la actuación de la empresa es una prestación de servicios financieros, por lo que el lugar desde donde se prestan los servicios es el determinante de la exacción, y sería competencia estatal.

El alto Tribunal, tras referirse a su anterior sentencia de 15 de febrero de 2016 (caso DISA) que transcribe parcialmente, señala por un lado que la finalidad perseguida por el legislador al establecer las citadas reglas de localización es intentar un equilibrio[32] en la atribución territorial de los impuestos cuando concurren, como es el caso, distintos ámbitos territoriales presupuestarios, es decir, un reparto entre los distintos territorios de los fondos tributarios que hayan de recaudarse.

[32] En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2015 (recurso 967/2014), señaló que desde la perspectiva de la distribución de ese poder tributario carece de toda relevancia analizar qué Administración resulta beneficiada ante una operación concreta y cuál perjudicada por el reparto entre la Administración del Estado y la Administración Foral. El Concierto, como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global, pese a que en una situación particular no se alcance.

En relación con las entregas de bienes, indica el Tribunal:

> «Respecto de la entrega de bienes es constante la jurisprudencia europea que establece que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. Es pues un concepto delimitado no jurídicamente, conforme a la legislación de cada Estado miembro, sino económico, en que ha de analizarse en cada caso las facultades que se transmiten con la operación en relación con las que le corresponde a su propietario en relación con la determinación del devengo que marca el momento a partir del cual el adquirente es titular de dichas facultades en cuanto puede disponer de la cosa. En esta línea cabe traer a colación el art. 75.1 LIVA que establece que en las entregas de bienes el devengo se producirá «cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente», siendo constante la jurisprudencia europea al interpretar el art. 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que se considera "entrega de bienes", "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien".»

Entrando en el caso concreto, considera que del conjunto de circunstancias y condiciones pactadas resulta que el objeto principal de toda la operativa es el suministro de carburante de AS 24 a sus clientes en las condiciones pactadas con los mismos, y que el resto de acuerdos tienen como objetivo hacer viable dicho suministro de carburante. Ello resulta claro, además, si se tiene en cuenta cuál es la actividad de AS 24 —comercio al por menor de combustible—, sin que en modo alguno opere en el sector financiero.

Por ello, considera que no existe duda de que el contrato entre AS 24 y sus clientes para el suministro de carburante es una comisión en nombre propio por cuenta ajena, entre AS 24 y la suministradora para la adquisición del carburante que esta servirá a los clientes con tarjeta AS 24. Señala el Tribunal que «*en estos casos de operaciones de comisión de compra en las que el comisionista actúa en nombre propio y por cuenta ajena, como es el caso, se consideran a efectos de IVA, entregas de bienes; el comisionista se obliga a adquirir bienes, en este caso el carburante, a un tercero a favor del comitente; claramente se diferencia el hecho imponible consistente en la entrega de los bienes que el comisionista entrega al comitente, del devengo que se produce en el momento en el que el proveedor entrega los bienes al comisionista; técnicamente se puede distinguir dos entregas de bienes, una del proveedor, en este caso AGIP, al comisionista, en este caso AS 24, y otra de este al comitente, en este caso los clientes de AS 24.*»

ISBN: 978-84-7777-577-5

Por lo tanto, no hay impedimento para que el devengo de ambas operaciones se produzca de forma simultánea, por lo que se confirma la decisión de la Junta Arbitral de Navarra.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su Resolución 7/2017, de 12 de mayo de 2017 (expediente 10/2012)[33], ha asumido ese criterio en relación con empresas emisoras de estas tarjetas de pago de combustible[34]. Se refiere también a un caso en el que se analiza si las operaciones de compras de combustible mediante tarjetas específicas para ello, usadas principalmente por los profesionales de la carretera, dan lugar o no a la realización de operaciones en Gipuzkoa a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y esta Resolución de la Junta reproduce buena parte del contenido de la referida sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016 (caso AS 24), para concluir que debe aplicar la misma solución y, «*por tanto, consideramos aplicable lo dispuesto en el apartado 1.º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico, puesto que consideramos que nos encontramos ante entregas de bienes (las entregas de combustibles), que no ante prestaciones de servicios, puesto que con la emisión de las tarjetas a favor de los clientes de las estaciones de servicios no se instrumenta una operación financiera sino que se articulan, simplemente, como un medio de pago de la entrega de bienes, es decir, como una medio de pago de la entrega del carburante [sic].*»

Algo parecido ocurre en otras resoluciones posteriores de la misma Junta Arbitral, como la Resolución 11/2017, de 21 de junio de 2017 (expedientes 18/2012 y 27/2014, acumulados), así como en la Resolución 13/2017, de 15 de noviembre de 2017 (expediente 19/2012). En esta última se discute el volumen de operaciones determinado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para una entidad. La Resolución reproduce los argumentos contenidos en la referida sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 (caso DYNEFF), y cita también la sentencia de 13 de diciembre de 2016 (caso AS 24), por lo que aplica sus conclusiones al considerar que el contenido del artículo 28.Uno del Concierto es equivalente al artículo del Convenio navarro analizado. Por todo ello, concluye que la Diputación Foral de Bizkaia es competente para la exacción del IVA en las entregas de carburante en estaciones de servicio situadas en Bizkaia por dicha entidad utilizando tarjetas de crédito, y, asimismo, es competente para la exacción de las entregas efectuadas por dicha entidad desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia, tanto las realizadas dentro de dicho depósito como las realizadas como consecuencia de salidas del mismo, todo ello en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1.º de la letra A) del artículo 28.Uno del Concierto Económico. Criterio que también se repite en la Resolución 14/2017, de 15 de noviembre de 2017 (expediente 6/2013).

---

[33] Ver también la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco R7/ 2018, de 28 de junio de 2018 (expediente 44/2012).

[34] Idoia Zapirain Torrecilla: "Competencia para la exacción del IVA en el caso de operaciones de emisión de tarjetas de pago de combustible." Forum Fiscal N.º 233 – Julio 2017. ISSN Digital: 2444-0426.

8.4. Calificación de operaciones por la Junta Arbitral

Un último aspecto de interés podemos encontrarlo en la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico R4/2018, de 9 de abril de 2018 (expediente 20/2013), en la cual se analiza si la Junta Arbitral puede calificar operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.[35]

El problema a resolver consiste en determinar si deben o no computarse en la proporción del volumen de operaciones atribuido a Gipuzkoa unas entregas de viviendas y plazas de garaje. La Administración sostiene que se trata de segundas entregas a efectos del IVA, por lo que se encuentran exentas sin derecho a deducción y excluidas de la proporción del volumen de operaciones (artículo 29.Uno del Concierto Económico). Por el contrario, la Administración del Estado sostiene que son primeras entregas a efectos del IVA. La controversia surge porque se adquiere la entrega de un edificio terminado, aun cuando la operación se acuerda estando aún en fase de construcción, debido a un contrato de promoción delegada para terminarlo con la vendedora, por lo que su posterior transmisión tiene la consideración de segunda entrega de edificación. Tras un análisis de los conceptos de «primera entrega» y «segundas y ulteriores entregas», y de las circunstancias del caso, considera que la transmisión referida fue de una edificación en curso, por lo que las ventas posteriores a terceros fueron la primera transmisión, sujeta al impuesto y, por ello, que debe computarse en la proporción de volumen de operaciones.

Lo llamativo de esta sentencia es que la Junta Arbitral se pregunta si es competente para entrar a la calificación jurídica que merece una determinada operación conforme a la normativa del IVA, dando una respuesta afirmativa[36]. Es cierto que el conflicto planteado en el caso se refiere a la determinación del volumen de operaciones, pero para resolverlo resulta decisiva la calificación de la entrega de unos inmuebles como primera o como segunda o ulterior. Por ello, la Administración estatal propugna la inadmisión del conflicto por falta de competencia de la Junta, al no estar prevista esa competencia calificadora en el artículo 66 de la Ley del Concierto, pero como hemos anticipado esta pretensión es rechazada.

Justifica su respuesta en que *«conviene recordar que las funciones atribuidas a la Junta Arbitral por el artículo 66 del Concierto Económico tienen el doble carácter de excluyentes y exclusivas; siendo esta singular vía administrativa a la que deben acu-*

---

[35] Idoia Zapirain Torrecilla: «Alcance de las competencias de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco. Competencia de la Junta Arbitral para analizar la calificación jurídica de una determinada operación a efectos del IVA.» Forum Fiscal Gipuzkoa. Julio 2018. ISSN Electrónico: 2444-0426.

[36] Sobre competencias de la Junta Arbitral, no son los únicos casos llamativos. Puede citarse la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico R5/2015, de 19 de junio de 2015 (expediente 7/2013), relativa a la competencia de la Dirección General de Tributos para emitir una consulta en un caso de competencia de un territorio foral. Además, fue ratificada por la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2016 (recurso 2541/2015).

ISBN: 978-84-7777-577-5

dir las Administraciones Tributarias para resolver sus conflictos competenciales (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de noviembre de 2014, rec. 831/2013, FJ. 4.º; con remisión a las SSTS de 10 de julio de 2008, rec. 2399/2006, FJ.7.º; y 12 de noviembre de 2012, rec. 2304/2011).

Pues bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 66. Uno. a) del Concierto Económico es función de la Junta Arbitral «la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido». Y dado que en la controversia formalizada en el conflicto 20/2013 la determinación de la proporción de volumen de operaciones correspondiente a la DFG depende de la calificación en el IVA, como operaciones exentas o gravadas, de las transmisiones inmobiliarias realizadas por el obligado tributario en el territorio foral, parece evidente que en este procedimiento arbitral la calificación de tales operaciones se erige en cuestión previa, «prejudicial» o, en cualquier caso, determinante del primero de los asuntos de fondo que aquí se dirimen y que, naturalmente, esta Junta Arbitral no tendría modo de resolver sin antes zanjar la disputa que le precede sobre el régimen de tributación en el IVA de las operaciones origen del conflicto.

Siendo, pues, la decisión sobre esta cuestión previa condición de posibilidad para el efectivo ejercicio de la función que el artículo 66.Uno.a) del Concierto Económico atribuye y reserva a la Junta Arbitral, es manifiesta nuestra competencia para resolver conforme a derecho las cuestiones, previas y de fondo, suscitadas en el conflicto 20/2013; debiéndose rechazar, por lo mismo, la inadmisión objetada por la Administración del Estado asumiendo, en lo sustancial, lo aducido para combatirla por la Diputación Foral promotora del procedimiento.

Por lo demás, esta conclusión viene avalada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de enero de 2016, que desestimó el recurso contencioso administrativo 916/2014, FJ. 4.º; y en su más reciente Sentencia n.º 509/2018, de 23 de marzo, asimismo desestimatoria del recurso 68/2017.»

Por lo tanto, incluye dentro de sus competencias esta calificación previa de la operación, y manifiesta tener respaldo en dos sentencias del Tribunal Supremo.

Accediendo a estas sentencias, podemos comprobar que la primera, de 26 de enero de 2016 (recurso 916/2014), trata dos cuestiones interesantes. La primera se refiere a la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver conflictos entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Diputación Foral de Navarra, competencia que confirma el Tribunal y que ha sido objeto de otras sentencias a las que se remite, y reconociendo una laguna legal, da prioridad *«al carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto.»* Y en cuanto al tema de fondo, similar al analizado en el caso que nos ocupa en cuanto que se discutía la sujeción al IVA de la operación, no pone reparos a analizar la calificación de la referida operación.

En la segunda sentencia, de 23 de marzo de 2018 (recurso 68/2017), también en relación con una resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico con Navarra, se plantea si la Junta tiene competencia para determinar si un sujeto pasivo del IVA actúa en el territorio de aplicación del tributo a través de un establecimiento permanente. Y señala el Tribunal Supremo lo siguiente:

> «Según el artículo 51.1 del Convenio Económico, las funciones de la Junta Arbitral son las tres siguientes: (i) conocer de los conflictos entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales; (ii) resolver los conflictos entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de otra comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción compete a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el impuesto sobre sociedades o por el IVA; y (iii) resolver las discrepancias que pudieran producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.
>
> Dicho precepto legal es desarrollado por el artículo 3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo (BOE de 7 de abril).
>
> En el caso que ahora centra nuestra atención se confrontan, por su pasividad, la Hacienda estatal y la foral de Navarra porque ninguna de las dos se reconoce competente para proceder a la exacción del IVA liquidado durante el ejercicio 2014 por GSuiza. Por lo que, prima facie, se da un conflicto (negativo) que el legislador ha querido sea resuelto por la Junta Arbitral.
>
> Es verdad que, como ha quedado apuntado, la única cuestión en debate consiste en determinar si la mencionada compañía actuó en España durante 2014 mediante un establecimiento permanente, pero esta circunstancia no hace desaparecer la naturaleza conflictual de la discrepancia, haciendo necesaria la intervención de la Junta Arbitral por así haberlo querido el legislador, pues, ante el desacuerdo existente entrambas Administraciones, se trata de resolver el conflicto y determinar cuál de ellas es la competente para proceder a la exacción del tributo. En realidad, según señala la resolución impugnada, la cuestión de si GSuiza giró en España a lo largo de 2014 con un establecimiento permanente es previa o "prejudicial" a la de fondo atinente a la competencia, por lo que el órgano que tiene atribuidas funciones para resolver ésta debe tenerla también para decidir, con carácter instrumental, aquella primera. Nadie discutiría la competencia de la Junta Arbitral para solventar si GSuiza realizó durante 2013 en Navarra un volumen de operaciones superior a los siete millones de euros como presupuesto

ISBN: 978-84-7777-577-5

para determinar la competencia o no de la Hacienda Foral, por lo que nadie puede discutir su competencia para, con igual designio, desentrañar si durante 2014 estaba establecida en Navarra por actuar mediante un establecimiento permanente.

A lo anterior se debe añadir que las atribuciones de la Junta Arbitral se extienden a la resolución de los conflictos en relación con la aplicación de los puntos de conexión de la exacción de los tributos. Pues bien, el artículo 33.10 del Convenio Económico, en relación con los apartados 9 y 7, letras a) y b), del mismo precepto, establece como punto de conexión para determinar la competencia el hecho de que el empresario o profesional de que se trate esté o no establecido en España; es decir, la circunstancia de estar establecido o no constituye un punto de conexión, siendo así que, de acuerdo con la normativa sobre el IVA, el contar con un establecimiento permanente es determinante para considerar a un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto. El sustantivo "establecimiento permanente" es presupuesto, por tanto, del predicado "estar establecido" en el territorio de aplicación del impuesto.

En consecuencia, no cabe negar la competencia de la Junta Arbitral para resolver el conflicto suscitado en este caso.»

Como conclusión de lo expuesto, queda clara la competencia de la Junta Arbitral para resolver sobre la calificación de las operaciones necesaria para determinar el punto de conexión aplicable, tanto referidas a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de una operación, a la exención de la operación o incluso a determinar si un sujeto pasivo actuó en el ámbito de aplicación del Impuesto.[37]

Para terminar, volviendo al asunto tratado por la Resolución R4/2018, la Junta Arbitral del Concierto reitera el argumento que ya hemos mencionado anteriormente, basado en lo manifestado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de diciembre de 2015 (recurso 967/2014), de que en el entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los Territorios Históricos no es un parámetro adecuado de decisión analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada. El Concierto, como todo pacto, constituye un acuerdo, con cesiones y contraprestaciones, que buscan el equilibrio global, pese a que en una situación particular no se alcance. En definitiva, confirma la determinación del volumen de operaciones determinado por la empresa, al considerar las ventas de esta como primera entrega y, por ello, realizadas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

[37] El mismo criterio se sigue en la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico R5/2015, de 28 de junio de 2018 (expediente 7/2013), o en la Resolución R13/ 2018, de 27 de julio de 2018 (expediente 12/2013).

9. CONCLUSIÓN

A la vista de todo lo expuesto en estos apartados podemos sacar dos conclusiones bien diferentes.

Por un lado, en lo que a la regulación estricta de los puntos de conexión relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, la normativa establece unas reglas que aparentemente cumplen bien su cometido a la hora de determinar la administración competente. En la última modificación del Concierto Económico operada por la Ley 10/2017 se han solventado parte de los problemas que se arrastraban con la regulación anterior, y aunque quedan algunas cuestiones por resolver, sin perjuicio de otras nuevas que puedan surgir de la aplicación de las novedades, considero que en esta área se ha avanzado hacia un mayor equilibrio entre instituciones, evitando unos cuantos puntos de fricción.

Por otro lado, tenemos la interpretación de estos puntos de conexión, siempre necesaria porque es evidente que siempre hay casos en los que las circunstancias reales y las reglas establecidas parecen no encajar. Después del sobresalto que supuso la sentencia del caso Rover, la verdad es que otras decisiones de las juntas arbitrales y del propio Tribunal Supremo han venido a demostrar que aquel criterio realmente fue algo puntual, en cuanto que hay que atender a las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar la aplicación del punto de conexión, atendiendo a la finalidad de estos puntos como búsqueda de un equilibrio general recaudatorio, aunque situaciones concretas puedan beneficiar o perjudicar a una de las partes. Finalmente, puede darse por consolidado el criterio de la capacidad interpretativa de las juntas arbitrales para analizar todos los elementos, incluida la calificación de las operaciones, que sean necesarios para interpretar los puntos de conexión y determinar su aplicación.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Problemas y asimetrías del régimen de importaciones y exportaciones del IVA en el Concierto Económico[1]

Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA

Sumario: 1. El IVA sobre las importaciones y las exportaciones: escasas referencias en el Concierto Económico. 2. Problemas actuales y perspectivas de futuro en las importaciones de bienes. 2.1. La competencia del Estado sobre el IVA de la importación. 2.2. La competencia de las Diputaciones Forales sobre los bienes importados. 2.3. El nuevo régimen de ventas a distancia de bienes importados: menos importaciones, igual competencia del Estado. 2.4. Las operaciones asimiladas a las importaciones: ¿son competencia exclusiva del Estado? 2.5. El problema del diferimiento del IVA de la importación. 3. Exacción del IVA y exportaciones de bienes: una cuestión de valor añadido en el País Vasco. 3.1. Domicilio fiscal v. Puntos de conexión reales. 3.2. Análisis de los puntos de conexión y las reglas del lugar de realización del IVA relacionadas con la exportación. 3.3. Breve referencia a las exenciones relacionadas con las exportaciones. 4. Prestaciones transfronterizas de servicios: puntos de conexión del Concierto y reglas relativas al lugar de realización. 5. Un futuro orientado hacia el mecanismo de ventanilla única: ¿también en el sistema de Concierto Económico?

1. EL IVA SOBRE LAS IMPORTACIONES Y LAS EXPORTACIONES: ESCASAS REFERENCIAS EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

El Concierto Económico contiene escasas referencias al tratamiento de las importaciones y las exportaciones en el IVA, pese a tratarse de dos elementos esenciales desde el punto de vista de la finalidad del tributo. El habitual impuesto indirecto (art. 4 LIVA) no grava, salvo excepción, los bienes adquiridos en el exterior e importados para consumo en territorio español. Es, por tanto, un recurso insuficiente para gravar el consumo interno y para garantizar la neutralidad entre los operadores económicos. Para-

[1] El presente trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Educación y Ciencia «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P).

dójicamente, al propio tiempo resulta una fórmula excesiva, puesto que, como regla general, todas las entregas de bienes situados en territorio español están sujetas al IVA, con independencia de que el consumo se produzca dentro o fuera de territorio español. Para ajustar la estructura jurídica a la finalidad pretendida es preciso que el IVA integre un gravamen sobre las importaciones y desgrave las exportaciones o, lo que es lo mismo, que el tráfico internacional de bienes y servicios sea objeto de un régimen que esté informado por el principio de país de destino[2].

Según el artículo 26 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, el IVA es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Dicho de otra manera, las Diputaciones forales pueden establecer sus propias normas reguladoras del impuesto, no obstante, su contenido ha de ser idéntico en todo momento al que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece para el resto del territorio español[3]. Con todo, el gravamen de las importaciones, siguiendo una tradición que se remonta a los orígenes del Concierto, cuando las aduanas se trasladaron desde los puertos secos hasta los Pirineos, es una competencia que se encuentra reservada al Estado[4]. Así, según el artículo 5 de la Ley 12/2012, corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre «…la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de (…) los gravámenes a la importación (…) en el Impuesto sobre el Valor Añadido»[5]. En unos términos prácticamente idénticos se expresa el artículo 3 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se regula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, suscrito el 31 de julio de 1990.

---

[2] La afirmación debe matizarse a la luz del régimen actualmente aplicable a las operaciones realizadas dentro de la UE, donde si bien el principio de país de destino también rige de manera fundamental, hay supuestos en los que, por razones de simplificación, el régimen aplicable se basa en el principio de país de origen. Así, por ejemplo, cuando un consumidor final de otro Estado miembro adquiere un bien en territorio español, a menos que se aplique el régimen de ventas a distancia, la entrega está gravada por el IVA español, aunque el bien vaya a ser consumido fuera de territorio español.

[3] La única salvedad se encuentra en la posibilidad de que las Haciendas forales establezcan sus propios modelos de declaración y plazos de ingreso que, en todo caso, se encuentran sujetos a ciertas limitaciones. Así, según el art. 26 de la Ley 12/2002, «…las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

[4] Tradicionalmente la realización del principio de país de destino se ha basado en los denominados «ajustes fiscales en frontera». Cuando las mercancías abandonan el territorio nacional, el Estado exportador neutraliza la carga tributaria a través de una exención condicionada a la salida o de la devolución del impuesto en frontera, con lo que garantiza que los bienes abandonan su territorio libres de impuestos. El Estado importador, por su parte, aprovecha que las mercancías atraviesan la frontera para exigir un gravamen compensatorio, con la finalidad de garantizar la neutralidad fiscal con los que bienes son objeto de las entregas interiores.

[5] En consonancia con la competencia exclusiva del Estado, las Diputaciones Forales no están legitimadas para contestar a consultas en materia de IVA a la importación, como ha puesto de relieve la sentencia del Tribunal Supremo núm. 1236/2016, de 31 de mayo de 2016, dictada en el recurso n.º 2541/2015.

ISBN: 978-84-7777-577-5

A la vista de las referencias anteriores, resulta sorprendente y criticable que las normas vascas reguladoras del IVA[6], sin excepción y a diferencia de la Ley Foral de Navarra 19/1992, de 30 de diciembre, incluyan la regulación de las importaciones de bienes. Más allá de la competencia formal que el Concierto genéricamente atribuye al legislador foral en materia de IVA, la inclusión en las normas forales de una materia que es competencia exclusiva del Estado, no solo carece de toda virtualidad jurídica sino que, además, no contribuye a una correcta percepción del reparto de competencias que establece el Concierto.

Las referencias no son mucho mayores en el caso de las exportaciones. El artículo 29 del Concierto, relativo a la gestión e inspección del IVA, se refiere de manera genérica a «las entregas de bienes (…) exentas que originan el derecho de deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos». Tras esta mención figuran, entre otras, las entregas de bienes destinados a la exportación y situaciones similares. A diferencia de las importaciones, el tratamiento de las exportaciones se canaliza fundamentalmente a través del régimen aplicable a las operaciones interiores. En este sentido, sobre la base del habitual impuesto indirecto se establecen una serie de exenciones que son lo más característico del tratamiento de estas operaciones (arts. 21, 22, 23 y 24 LIVA).

Teniendo en cuenta las dos circunstancias que acabamos de indicar, la competencia exclusiva del Estado en materia de importaciones y el hecho de que la normativa foral reguladora del IVA ha de ser idéntica a la de régimen común, por razones de simplificación basaremos las referencias normativas de este trabajo en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

2. PROBLEMAS ACTUALES Y PERSPECTIVAS DE FUTURO EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES

2.1. La competencia del Estado sobre el IVA de la importación

El artículo sexto de la Ley 12/1981, de 13 de mayo Ley 12/1981, de 13 de mayo, que regulaba el Concierto anterior a la adhesión de España a la Unión Europea, incluía entre las competencias exclusivas del Estado, «la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes». Dentro de la Renta de Aduanas figuraba el Impuesto sobre la Compensación de Gravámenes Interiores, regulado por el Decreto 2169/1964, de 9 de julio, antecedente del IVA sobre las importaciones. Dicho gravamen fue derogado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, por la que se introdujo el IVA en el sistema tributario español. No obstante, la redacción del Concierto Económico se mantuvo hasta que la Ley 38/1997, de 4 de agosto, introdujo una redacción similar a la que hoy figura en el artículo 5 primera de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

[6] En orden cronológico, Guipúzcoa: Decreto Foral 102/1992, de 29 diciembre; Álava: Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero; Vizcaya: Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre.

El IVA que grava las importaciones es una modalidad totalmente diferente del habitual impuesto indirecto (art. 17 LIVA). Es un tributo normalmente gestionado por las autoridades aduaneras, cuyo régimen jurídico está muy influido por el derecho arancelario y que no lleva aparejada la repercusión de la carga tributaria a un tercero[7]. La competencia exclusiva del Estado se proyecta fundamentalmente sobre dos situaciones (art. 18 LIVA), sin perjuicio de las operaciones asimiladas a las que nos referiremos más adelante (art. 19 LIVA)[8].

En primer lugar, es importación la entrada en territorio español de bienes que no están en libre práctica (art. 18.Uno.Primero LIVA), es decir, bienes procedentes de países y territorios que no forman parte de la Unión Europea que, por este motivo, no pueden ser introducidos, utilizados, consumidos ni vendidos en la UE sin antes haber cumplimentado los trámites aduaneros y satisfecho, en su caso, los derechos arancelarios. En segundo lugar, también es importación la entrada de bienes procedentes de territorios que, si bien forman parte de los Estados miembros de la UE, están excluidos de la armonización de los impuestos sobre el consumo [Canarias y los demás lugares referidos en el art. 3.Dos.1.º b) LIVA]. En definitiva, no es una importación en sentido estricto, desde el punto de vista del derecho aduanero, pero sí a efectos fiscales, ante la necesidad de regularizar la situación de unos bienes que acceden al territorio de aplicación del IVA armonizado (art. 18.Uno.Segundo LIVA).

No existe importación, en cambio, cuando desde el momento de su entrada en el territorio de aplicación del IVA, las mercancías procedentes de países o territorios terceros se colocan en las áreas exentas que establece el artículo 23 LIVA (zonas francas, depósitos francos y plataformas de exploración o de explotación situadas en el mar territorial) o se vinculan a los regímenes comprendidos en el artículo 24 LIVA (perfeccionamiento activo, importación temporal con exención total de derechos de importación, tránsito externo, entre otros), con la excepción del régimen de depósito distinto del aduanero[9]. Pese a que a veces así se ha defendido, no estamos ante un mero diferimiento del momento del devengo, ya que puede que la importación nunca llegue a producirse, bien porque el

[7] Cuestión diferente es que si el importador es un empresario o profesional que posteriormente entrega el bien importado a un tercero, realizará una nueva operación sujeta que sí conllevará el deber de repercutir, no por razón de la importación sino de la entrega.

[8] Si nos fijamos exclusivamente en el hecho imponible, cabe apreciar las siguientes diferencias. Primero, se grava el mero hecho físico de la entrada de los bienes en territorio español, sin necesidad de que exista un hecho relacional entre dos sujetos, como ocurre en las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. Segundo, sólo tiene por objeto los bienes, sin perjuicio de que la contraprestación de los servicios directamente relacionados con las importaciones se integre en la base imponible. Y tercero, puede realizar el hecho imponible cualquier persona o entidad, sin necesidad de que tenga la condición de empresario o profesional.

[9] Cuando una mercancía despachada a libre práctica se vincula al régimen de depósito distinto del aduanero, la importación está exenta en los términos que establece el artículo 65 LIVA. Si la mercancía es objeto de entrega o de prestación de servicios exenta mientras se encuentra vinculada a dicho régimen, el posterior abandono o ultimación del régimen determinará una operación asimilada a la importación de bienes.

ISBN: 978-84-7777-577-5

bien sea utilizado en condiciones permitidas por la normativa aduanera, bien porque el abandono del área exenta sea consecuencia de una exportación o de una entrega intracomunitaria o, en fin, porque la ultimación del régimen suspensivo se produzca fuera de territorio español. En este sentido, según el último párrafo del artículo 18 LIVA, «no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley».

Por último, hay situaciones que, al propio tiempo, constituyen importaciones y entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en territorio español y, por tanto, sujetas al IVA. Para evitar la doble imposición, el artículo 66 LIVA establece la exención de: 1.º) las importaciones de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultima en territorio español, siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados (art. 68.Dos.2.º LIVA); 2.º) las importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación, cuando son cedidos por su propietario por medio de arrendamiento sujeto y no exento [art. 69, apartado Dos, letra j) LIVA]; 3.º) las importaciones de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la UE o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, con independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas las entregas de dichos bienes[10]. En todos los supuestos referidos, pese a que el IVA no grava la importación sino la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, la competencia del Estado no resulta afectada, puesto que los puntos de conexión que establece el Concierto no atribuyen la competencia para exaccionar el IVA a las Diputaciones forales [cfr. art. 28.Uno.A) Ley 12/2002].

2.2. La competencia de las Diputaciones Forales sobre los bienes importados

El Concierto establece la competencia exclusiva del Estado en materia de importaciones, no obstante, hay situaciones en las que las Diputaciones Forales pueden ingresar el IVA correspondiente a la entrada de bienes que en último término proceden de países y territorios terceros. Es el caso de las mercancías que llegan a territorio vasco tras haber sido importadas a través de un Estado miembro de la UE distinto de España.

Dentro de las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 33.2 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, establece

[10] La exención resulta igualmente aplicable a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo en una red previa de gaseoductos.

que «cuando los bienes entregados son expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por el proveedor en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, se considerará que han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación». En estos casos la operación se canaliza a través del régimen de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, de manera que la importación está exenta [art. 143.1 d) Directiva 2006/112/CE], la entrega intracomunitaria está exenta en el Estado miembro de inicio de la expedición y transporte (art. 138 2006/112/CE) y la adquisición intracomunitaria se grava en España en cuanto lugar de llegada de los bienes (arts. 13.1.ª y 71 LIVA), siempre que se cumplan los requisitos correspondientes.

A diferencia de lo que ocurre con las importaciones, el Concierto establece una serie de reglas que atribuyen la competencia a las Diputaciones Forales en relación con las adquisiciones intracomunitarias (fundamentalmente, los apartados cuatro, cinco y seis del artículo 27 Ley 12/2002). Remitimos al capítulo de esta obra en el que se aborda el tratamiento de las operaciones intracomunitarias en el marco del Concierto.

2.3. El nuevo régimen de las ventas a distancia de bienes importados: menos importaciones, pero igual competencia del Estado

Las últimas modificaciones modificaciones que se han introducido en la estructura armonizada del IVA han sido fruto de la Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre, cuyos efectos en este punto se encuentran diferidos a 1 de enero de 2021(11). No vamos a exponer todas las novedades en este trabajo, pero sí aquellos aspectos relacionados con las importaciones que afectan a la futura aplicación del Concierto Económico.

El desarrollo del comercio electrónico ha supuesto en los últimos años la llegada de un número ingente de pequeños envíos a las fronteras de la UE[12], al amparo de la exención creada por el Título IV de la Directiva 2009/132/CE, del Consejo, de 19 de octubre, para importaciones de bienes cuyo valor global no excede de 22 euros (art. 34 LIVA)[13].

---

[11] La fecha límite para la transposición de la Directiva al ordenamiento interno es el 31 de diciembre de 2020.

[12] Desde una perspectiva más general, la OCDE ha identificado esta situación como uno de los principales problemas que la economía digital ha creado en relación con el IVA, según el Informe de la Acción 1 del Plan BEPS. Véase OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris, pág. 120 ss.

[13] La exención del artículo 34 LIVA no se aplica a los productos alcohólicos (comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero), los perfumes y aguas de colonia y el tabaco en rama o manufacturado. No cabe confundir la exención que nos ocupa con la prevista en el artículo 36 LIVA para las importaciones de pequeños envíos sin carácter comercial entre particulares, cuyo fundamento se encuen-

ISBN: 978-84-7777-577-5

Además de la pérdida de recaudación, el problema fundamental es que, en las circunstancias actuales, la existencia de esta medida distorsiona la competencia entre los proveedores nacionales, comunitarios y de países terceros, e induce a la deslocalización de las entregas interiores y de las ventas a distancia intracomunitarias[14].

La Comisión Europea, a través de la comunicación «Una Estrategia para el Mercado Digital de Europa», de mayo de 2015[(15)], y la comunicación «Un Plan de Acción sobre el IVA: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE-Es hora de decidir», de mayo de 2016[(16)], confirió máxima prioridad a la eliminación de los obstáculos al comercio electrónico transfronterizo causados por obligaciones gravosas en materia de IVA, así como por una inherente falta de neutralidad que perjudica a las empresas de la UE. Dentro de este contexto, la Directiva 2017/2455/CE crea un sistema dirigido a garantizar la recaudación correspondiente a los bienes importados de escaso valor, al tiempo que evita que sean las autoridades aduaneras quienes gestionen el gravamen[17].

---

tra en la Directiva 2006/79/CE, del Consejo, de 5 de octubre, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países (DO L 285, de 17.10.2006, p. 15).

[14] En la actualidad, las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros son objeto de un régimen que, según las circunstancias, oscila entre el gravamen de las importaciones, las entregas interiores y las adquisiciones intracomunitarias (y operaciones asimiladas).

En primer lugar, tratándose de bienes cuyo lugar de llegada se encuentra en el propio Estado miembro de importación, en principio la entrega no está sujeta (el lugar de inicio de la expedición o transporte no está situado en el territorio de aplicación del IVA) y, en su caso, se grava la importación. No obstante, cuando el importador es el propio proveedor, la entrega sí está sujeta (art. 68.Dos.1.º LIVA), en cuyo caso el proveedor está obligado a satisfacer el IVA a la importación y posteriormente, al realizar la entrega gravada, estará nuevamente obligado, salvo que opere la inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º LIVA). Del IVA devengado por la entrega puede deducir el IVA correspondiente a la importación y, en otro caso, podrá solicitar la devolución de las cuotas desembolsadas.

En segundo lugar, cuando el lugar de llegada de los bienes que son importados por el propio proveedor se encuentra en un Estado miembro distinto al de importación, los bienes se consideran expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación (art. 33.2 Directiva 2006/112/CE), lo que hace que su tratamiento se canalice a través de: a) las reglas de localización de las ventas a distancia intracomunitarias (arts. 68.Tres y Cuatro LIVA), lo que implica que la entrega normalmente se grava en el Estado miembro de llegada de los bienes; o b) las entregas/adquisiciones intracomunitarias de bienes, en cuyo caso la adquisición también resulta normalmente gravada en el Estado miembro de llegada, mientras que la entrega está exenta en el Estado miembro de salida (además la importación está exenta en virtud del art. 27.12.º LIVA). Centrándonos ahora en las ventas a distancia y dejando las adquisiciones intracomunitarias para otra ocasión, el proveedor se encuentra con que debe identificarse y cumplir las obligaciones tributarias de los distintos Estados miembros donde se produce la llegada de los bienes, lo que dificulta el cumplimiento, incrementa los costes y, en último término, se convierte en un obstáculo para el comercio internacional.

[15] COM (2015) 192 final.

[16] COM (2016) 148 final.

[17] Según la Propuesta de Directiva de Consejo COM (2016) 757 final, existen esencialmente tres motivos para la actuación. En primer lugar, la complejidad de las obligaciones en materia de IVA siempre se ha identificado como una de las principales razones por las que una empresa se abstiene de participar en actividades de comercio electrónico transfronterizo y que, por lo tanto, implica que muchas empresas no puedan acceder al mercado único. Se calcula que los costes de cumplimiento de las obligaciones en ma-

La solución pasa por el gravamen de las entregas de bienes en el Estado miembro de destino, lo que a su vez requiere un sistema que facilite a los proveedores el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los distintos países de la UE. Téngase en cuenta que, con frecuencia, los proveedores son empresarios y profesionales no establecidos en la UE, a los que no cabe exigir el cumplimiento de manera coactiva. Dos son, en definitiva, las claves del nuevo sistema, la localización de las entregas de bienes importados en el Estado miembro de destino y la creación de un mecanismo de ventanilla única.

La tributación de las entregas en el Estado miembro de llegada de los bienes garantiza la neutralidad fiscal en dicha jurisdicción, al tiempo que dispensa a las autoridades aduaneras de la gestión del gravamen. Sin embargo, ello supone que el proveedor que suministra bienes a distintos Estados miembros está expuesto a las obligaciones tributarias de todos ellos, lo que dificulta el cumplimiento, incrementa los costes y, en último término, constituye un obstáculo para el comercio internacional. Para remediar esta situación, la Directiva 2017/2455/CE crea un *mecanismo de ventanilla única*, de carácter opcional, bajo la forma de régimen especial que aparece regulado en la sección 4.ª, capítulo 6, título XII de la Directiva 2006/112/CE. De esta manera, basta con que el proveedor se identifique en un solo Estado miembro y cumpla sus obligaciones conforme a la legislación de ese Estado, sin perjuicio de que declare su cifra de negocios de manera fraccionada e ingrese el correspondiente a cada uno de los Estados miembros.

La articulación del régimen especial se basa en una nueva categoría, las «ventas a distancia de bienes importados de países y territorios terceros»(art. 14.4 Directiva 2006/112/CE), elaborada a partir del régimen de ventas a distancia intracomunitarias que introdujo la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre [cfr. art. 28 ter, letra B][18].

---

teria de IVA en relación con cada Estado miembro al que una empresa suministra bienes o servicios alcanza de media los 8.000 € al año, lo que supone un coste importante para las empresas y, en especial, para las pymes. En segundo lugar, el sistema actual no es neutral, puesto que las empresas de la UE se encuentran en una situación de clara desventaja respecto a las que no pertenecen a la Unión, ya que estas últimas pueden efectuar entregas en la UE exentas del IVA de manera legítima o incumpliendo las normas. Dado que los tipos de IVA pueden ascender a cifras de hasta el 27%, en los casos en los que dicho impuesto no es aplicable, existe una distorsión considerable en favor de las empresas no pertenecientes a la UE. En tercer lugar, la complejidad del sistema actual y la exención en vigor aplicable a la importación de pequeños envíos implican que los Estados miembros pierden importantes ingresos fiscales. Se estima que entre el IVA que se deja de percibir y los incumplimientos en los que incurre el comercio electrónico transfronterizo, estas pérdidas alcanzan actualmente los 5.000 millones € al año.

[18] Para que exista una «venta a distancia de bienes importados»es preciso que concurran una serie de condiciones. Primero, que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro. Segundo, el destinatario sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no tenga la condición de empresario o profesional cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 20056/112/CE, o cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional. Y tercero, quedan excluidos los medios de transporte nuevos, los bienes entregados previo montaje o instalación y los bienes usados que se encuentran sometidos al régimen especial de bienes usados.

ISBN: 978-84-7777-577-5

El régimen sólo se aplica a los bienes cuyo valor intrínseco no excede de 150 euros (a partir de esta cantidad se exige una declaración completa en aduana en el momento de la importación)[19] y está acompañado por dos reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes que se encuentran inspiradas por el principio de país de destino.

Cuando los bienes son importados a través de un Estado miembro distinto del de llegada, la entrega se entiende realizada en «el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente»[art. 33 b) Directiva 2006/112/CE]. Hasta ahora, el párrafo segundo del artículo 33 de la Directiva 2006/112/CE conducía a una solución similar, en la medida en que permitía canalizar dichas situaciones a través del régimen de las ventas a distancia intracomunitarias, sometidas a los requisitos de este régimen[20]. A partir de ahora, las ventas a distancia de bienes importados pasan a ser objeto de un régimen propio, desvinculado de las operaciones intracomunitarias. Mayor novedad representa la regla de localización relativa a las entregas de bienes importados a través del propio Estado de llegada [art. 33. c) Directiva 2006/112/CE], que permite la inclusión de dichas entregas en el régimen especial de ventanilla única[21].

En la medida en que las entregas correspondientes a las ventas a distancia de bienes importados se gravan en el Estado miembro de llegada, para evitar que se produzca doble imposición, las importaciones correspondientes se declaran exentas [art. 143.1 letra c) *bis*) Directiva 2006/112], siempre que se facilite a las autoridades aduaneras del Estado de importación el NIF-IVA específicamente atribuido para el régimen especial[22].

El sistema que acabamos de referir indudablemente facilita el cumplimiento, no obstante, su talón de Aquiles continúa siendo que, en caso de proveedores no esta-

---

[19] El valor intrínseco es el valor de los productos exclusivamente, sin incluir el seguro ni el transporte [Modernización del IVA con vistas al comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores-Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, nota 12, COM (2016) 757 final, 1.12.2016].

[20] Según el artículo 33.2 de la Directiva 2006/112/CE, los bienes vendidos a distancia que se importan a través de un Estado miembro distinto del de llegada se consideran expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación, con lo que las importaciones se convierten en ventas a distancia intracomunitarias que normalmente tributarán en el Estado miembro de llegada.

[21] Según la explicación que acompaña a la Propuesta de Directiva, «para que también sea posible acogerse al régimen especial en situaciones en las que el Estado miembro en que se encuentra el adquiriente y el Estado miembro de importación coincidan, se añade un… párrafo en el artículo 33…por el que se establece un hecho imponible en ese Estado miembro en el que es posible acogerse al régimen especial», COM (2016) 757 final. Hasta ahora las entregas de bienes cuyo lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en un país o territorio tercero sólo se entendían realizadas en el TAI cuando el proveedor de los bienes es el propio importador (art. 32 Directiva 2006/112/CE y art. 68. Uno.1.º LIVA).

[22] Véase el artículo 369 *octodecies* de la Directiva 2006/112/CE.

blecidos en la UE, las autoridades nacionales no pueden hacer nada para exigir coactivamente su cumplimiento. No sorprende que el diseño se complete o refuerce designando como sujeto pasivo a una serie de intermediarios, a efectos de simplificar y garantizar el ingreso del IVA del país de destino, sin que la gestión recaiga sobre las autoridades aduaneras[23].

Con frecuencia, la venta a distancia de bienes se facilita a través de interfaces electrónicas, mercados o plataformas digitales (p. ej., marketplace). El titular de la interfaz electrónica habitualmente presta una serie de servicios (p. ej., almacenamiento y despacho) a cambio de contraprestación al empresario o profesional que vende los bienes, no obstante, para garantizar el cumplimiento y aligerar la carga administrativa de vendedores, Administraciones nacionales y consumidores, se considera que recibe y entrega los bienes importados cuyo valor no excede de 150 euros, de manera similar al comisionista de venta en nombre propio (art. 8.Dos.6.º LIVA). En estos casos el devengo del IVA se produce conforme a una regla especial, esto es, una vez que se haya aceptado el pago, por tanto, antes que se produzca la importación[24].

La consideración del titular de la interfaz digital como sujeto pasivo de las entregas reduce el número de sujetos obligados y garantiza el ingreso del IVA del país de destino. Sólo pueden acogerse al mecanismo de ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados de hasta 150 €, de manera que la acreditación de esta circunstancia permite que la importación esté exenta (art. 143.1.c) *bis* Directiva 2006/112). En caso de que que el empresario no se acoja al régimen especial, las entregas de bienes destinadas al propio Estado de importación no estarán sujetas y se gravará la importación, mientras que las entregas de bienes importados a través de otro Estado miembro, se gravarán en el lugar de llegada.

Para aquellos casos en que el proveedor no se acoja al mecanismo de ventanilla única se establece un *régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones* (capítulo 7 del título Directiva 2006/112/CE), que dispensa a las autoridades aduaneras de la gestión en caso de bienes importados cuyo valor no excede de 150 euros. Pueden acogerse a este régimen las personas que presentan las mercancías en la aduana (p. ej., los servicios postales o las empresas de mensajería urgente) por cuenta de la persona a la que van destinadas en el territorio de la Comunidad. La novedad fundamental radica en que quien presenta las mercancías es un mero

[23] El Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS, sobre economía digital, no contiene propiamente una recomendación en este punto, no obstante, su anexo C recoge un informe elaborado por el Grupo de Trabajo n.º 9 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, relativo a la recaudación del IVA en las importaciones de bienes de valor reducido, donde se analizan distintas aproximaciones. El último de los cuatro modelos se refiere a la utilización de intermediarios con presencia en el país de importación (correos, empresas de mensajería, plataformas electrónicas de intermediación. Véase OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges, ob. cit.,* pág. 181 ss.

[24] Lo mismo ocurre cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz electrónica, facilita el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no sea empresario o profesional (art. 14 bis Directiva 2006/112).

ISBN: 978-84-7777-577-5

intermediario del pago realizado por el destinatario que es «el responsable del pago del IVA»(art. 369 *septvicies*, apartado 1, letra a). En ningún caso el intermediario está obligado a desembolsar o a adelantar el IVA, sino que se limita a declarar y a ingresar el IVA exigido a los destinatarios de los bienes[25].

Para facilitar esta función y garantizar que el intermediario recauda correctamente el IVA, los Estados miembros pueden disponer que se aplique el tipo impositivo normal en vigor en el Estado miembro de importación. En tal caso, según el preámbulo de la Directiva 2017/2455/CE, «cuando el Estado miembro de importación no establezca la aplicación sistemática de tipos reducidos del IVA con arreglo a este régimen especial, el cliente debe poder optar por el procedimiento de importación habitual para beneficiarse de un posible tipo reducido de IVA". Por tanto, el destinatario puede solicitar la aplicación del tipo reducido, en cuyo caso procederá la presentación de una declaración normal en aduana.

Desde el mecanismo de ventanilla única hasta el régimen especial de declaración e ingreso del IVA a la importación, el legislador comunitario ha tejido una fina malla dirigida a garantizar que los bienes importados son gravados en el Estado miembro de destino, pero sin que la gestión recaiga sobre las autoridades aduaneras. Desde la perspectiva de la futura aplicación del Concierto Económico, esto implica que la competencia exclusiva del Estado se verá reducida *de facto*, y, sin embargo, los ingresos que fluirán a las arcas del Estado se verán presumiblemente aumentados, como consecuencia de la supresión de la exención aplicable a las importaciones de bienes de escaso valor. La modificación no tendrá ningún efecto sobre la competencia de las Diputaciones Forales, puesto que los puntos de conexión del Concierto en principio no le atribuyen la competencia para gravar estas situaciones.

2.4. Las operaciones asimiladas a las importaciones: ¿son competencia exclusiva del Estado?

Uno de los problemas que en los últimos tiempos se ha planteado es si la competencia exclusiva del Estado comprende también las operaciones asimiladas a las importaciones, reguladas en el Capítulo III («importaciones de bienes») del Título I de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Dentro de esta categoría el IVA grava una serie de supuestos que están articulados o relacionados con la aplicación previa de las exenciones previstas en los artículos 22, 23 y 24 LIVA[26]. La alteración de las condiciones o el

[25] Según el artículo 369 *septvicies*, apartado 1, letra b), «la persona que presente las mercancías en aduana en el territorio de la Comunidad recaudará el IVA de la persona a la que vayan destinadas las mercancías y efectuará el pago del impuesto así recaudado". La declaración tiene carácter mensual y ha de comunicarse por vía electrónica. El IVA recaudado se pagará a más tardar al final del mes siguiente a la importación (art. 369 septvicies ter, apartados 1 y 2 Directiva 2006/112/CE).

[26] BAS SORIA, J.: «Las operaciones asimiladas a las importaciones en el IVA», *Impuestos*, n.º 23-24, 2012, págs. 15 ss.

incumplimiento de los requisitos establecidos no determina que la carga tributaria se exija al sujeto pasivo que en su momento realizó la operación exenta, sino la realización de un nuevo hecho imponible a través del cual se recupera la carga tributaria.

Un primer grupo de supuestos está relacionado con las exenciones de las que se beneficiaron quienes utilizan buques y aeronaves fundamentalmente para la realización de determinadas actividades (art. 19.1.º, 2.º y 3.º LIVA). A través de estos supuestos, el IVA grava: a) el incumplimiento del requisito de afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de las exenciones previstas en los artículos 22, apartado uno, número 1.º, 26, apartado uno, y 27, número 2.º (art. 19.1.º LIVA)[27]; b) la no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención (art. 19.2.º LIVA); y c) el incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional, no de una aeronave concreta, sino de la propia compañía que realiza actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se declaró exenta, en virtud de los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno y 27, número 3 (art. 19.3.º LIVA)[28].

Llama la atención que el incumplimiento de las letras b) y c) referidas sólo afecta a las exenciones relacionadas con las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones, mientras que el de la letra a) incluye, además, las prestaciones de servicios, sin que exista razón aparente que justifique esta diferencia[29]. Al margen de ello, el sujeto que ahora resulta obligado frente a la Administración no tiene por qué coincidir con el que en su momento realizó la operación exenta. Por lo demás, la base imponible está integrada por «la contraprestación de todas las operaciones relativas a los

---

[27] La exención encuentra fundamento, primero, en el hecho de que se trata de actividades móviles que, en buena medida, se realizan fuera del territorio de aplicación del IVA. Además, tratándose de actividades de comercio exterior, el transporte y, en general, los servicios relacionados con las exportaciones están exentos (art. 21.5.º LIVA), al tiempo que los relacionados con las importaciones ya se incluyen en la base imponible de éstas [art. 83.Uno.b) LIVA]. Por su parte, los transportes internacionales de pasajeros y sus equipajes, por vía marítima y aérea, están exentos (art. 22.Trece LIVA). En último término no cabe ignorar la necesidad de situar los fletes en competencia en el ámbito internacional. En un sentido similar, JUAN, J. L. DE, LÓPEZ IRANZO, F., ZURDO, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985, pág. 89.

[28] De donde se desprende que, si la compañía se dedica esencialmente a la navegación aérea internacional, todas las aeronaves pueden beneficiarse de las exenciones previstas en el artículo 22 LIVA, con independencia de que se utilicen para la navegación internacional o doméstica. En relación con este supuesto de exención, STJUE de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, asunto C-382/02.

[29] No obstante, tratándose de operaciones de reparación o mantenimiento del buque o la aeronave, salvo los casos previstos en los artículos 22.Uno.Segundo.b) y 22.Cuatro.Segundo.b) LIVA, el cumplimiento del requisito de la afectación del buque o de la dedicación de la compañía aérea a la navegación internacional se determina en el momento de su realización, lo que conducirá a la aplicación o no de la exención del artículo 22 LIVA en este momento, sin que posteriormente pueda producirse una operación asimilada a la importación.

ISBN: 978-84-7777-577-5

correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado del impuesto»(art. 83.Dos.2.º LIVA), lo que permite la recuperación de las cantidades que en su momento dejaron de ingresarse por efecto de las exenciones del artículo 22 LIVA.

Otras operaciones asimiladas a las importaciones se caracterizan, no por un incumplimiento, pero sí por un decaimiento de las circunstancias que justifican la exención. Esto ocurre por ejemplo, cuando un sujeto que se benefició de una franquicia o exención al amparo de los regímenes diplomático, consular o de los organismos internacionales (art. 22.Ocho a Diez LIVA), posteriormente entrega el bien a un tercero que no tiene derecho a la exención (art. 19.4.º LIVA). Puesto que la finalidad es evitar que el consumo interno no resulte gravado, el IVA se exige con independencia del carácter oneroso o gratuito de la entrega, así como de que el transmitente tenga o no la condición de empresario o profesional. El obligado frente a la Administración es el nuevo adquirente, con independencia de que tenga o no la condición de empresario o profesional[30]. No existe operación asimilada a la importación, sin embargo, cuando el adquirente expide o transporta inmediata o definitivamente los bienes fuera del territorio de la UE.

Más complejos y, sin duda, más relevantes, son los supuestos previstos en el artículo 19.5.º LIVA, los cuales no se encuentran referidos ni articulados con las operaciones asimiladas a las exportaciones del artículo 22 LIVA, sino con los regímenes de exención previstos en los artículos 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) y 24 (regímenes aduaneros y fiscales) LIVA[31]. Más concretamente, el IVA grava: a) la salida de una zona franca, depósito franco, depósito temporal, o de una plataforma de exploración o de investigación situada en el mar territorial, de bienes cuya entrada o conducción a dichos lugares previamente fue objeto de una entrega o adquisición intracomunitaria exenta al amparo del artículo 23 LIVA; b) el abandono de regímenes aduaneros y fiscales de carácter suspensivo (perfeccionamiento activo, depósito aduanero, depósito distinto del aduanero, importación temporal con exención total, tránsito externo o tránsito comunitario interno), cuando previamente, con ocasión de su vinculación a dichos regímenes, los bienes fueron igualmente objeto de entregas y adquisiciones intracomunitarias exentas (art. 24 LIVA); y c) la salida de las áreas y el abandono de los regímenes mencionados de bienes que, mientras se en-

[30] El sujeto obligado frente a la Administración es el propio transmitente en caso de que incumpla el deber de comunicar a la Administración la realización de la entrega, según el artículo 8.4 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre. El hecho de no haber comunicado la entrega determina la ineficacia de la franquicia o exención originaria, con liquidación e ingreso a cargo de los beneficiarios, de los derechos o impuestos correspondientes al momento en que se efectuaron las previas entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones exentas.

[31] La sistemática de la norma refleja lo dispuesto en el derogado Reglamento (CEE) n.º 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, que, dentro de los *destinos aduaneros*, distinguía entre la introducción de las mercancías en una zona franca o depósito franco y su inclusión en un régimen aduanero.

contraban en dichas situaciones, fueron objeto de entregas y prestaciones de servicios exentas en virtud de los artículos 23 y 24 LIVA[32].

Para determinar el ámbito de aplicación del gravamen es preciso tener en cuenta dos aspectos. Primero, de manera similar a lo que ocurre con las importaciones de bienes en sentido estricto, no es operación asimilada la salida de las áreas exentas del artículo 23 LIVA o el abandono de los regímenes suspensivos del artículo 24, cuando determina una entrega de bienes destinados a la exportación (art. 21 LIVA), una operación asimilada a la exportación (art. 22 LIVA) o una entrega intracomunitaria de bienes (art. 25 LIVA). Puesto que el bien no va a ser consumido ni utilizado en territorio español, carece de sentido gravar la salida o el abandono de régimen suspensivo cuando es consecuencia de una entrega exenta que permite la recuperación el IVA desembolsado. Segundo, hay determinados bienes a los que la ley expresamente excluye del régimen de las operaciones asimiladas a las importaciones[33]. La salida o el abandono da lugar a una liquidación del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el apartado sexto del anexo LIVA.

Aunque no queremos extendernos demasiado en este punto, el hecho de que los regímenes aduaneros de carácter suspensivo estén reservados a las mercancías que no están en libre práctica sometidas el pago de derechos de importación ha conducido, por razones de neutralidad, a la creación de unos regímenes fiscales similares para aquellos bienes que, por su origen comunitario, no pueden acogerse a los regímenes aduaneros (perfeccionamiento activo e importación temporal con exención total). Dentro de este contexto cabe hacer una mención particular el régimen de depósito distinto del aduanero (en adelante, DDA), definido y regulado en el Anexo V de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, cuyo funcionamiento ilustra muy bien la razón de ser de estos regímenes[34].

Están exentas las entregas de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a ser vinculados al DDA (art. 24 LIVA)[35]. Por su parte, las mercancías

---

[32] El artículo 24 LIVA contiene algunas referencias que no se corresponden con lo dispuesto en el Código Aduanero de la Unión (CAU) aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre, por lo que sería conveniente una actualización en este punto. Desde 1 de enero de 2016, además de los despachos a la libre práctica y a la exportación, hay cuatro «regímenes especiales»: tránsito (externo e interno), depósito (depósitos aduaneros y zonas francas), destino (importación temporal y destino final) y transformación (perfeccionamiento activo y pasivo). Han desaparecido, por tanto, los depósitos francos y el régimen de transformación en aduana, a los que, sin embargo, la normativa de IVA continúa refiriéndose.

[33] Estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811292 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100).

[34] Véase también la Resolución de 10 de enero de 1994, de la Dirección General de Tributos, correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros (BOE núm. 12, de 14 de enero de 1994).

[35] Según la Resolución del TEAC de 19 de septiembre de 2013, «en el caso de las importaciones se produce una exención condicionada a que los bienes sigan vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero. El incumplimiento de la condición determina su desaparición y el hecho imponible recobra sus

ISBN: 978-84-7777-577-5

importadas que se destinan a un DDA son objeto de un despacho a libre práctica que se beneficia de la exención del IVA en los supuestos previstos en el artículo 65 LIVA[36]. Mientras los bienes están vinculados al régimen fiscal, con independencia de su origen, las entregas y prestaciones de servicios también están exentas [art. 24.Uno.1.º d) LIVA]. Por tanto, desde que los bienes se vinculan al almacén fiscal hasta el momento en que lo abandonan, la aplicación del IVA se encuentra suspendida, siempre que no se produzca un incumplimiento de la legislación aplicable, lo que favorece la realización de prestaciones de servicios (p. ej., manipulaciones, controles, revisiones) y las entregas de bienes mientras éstos se encuentran de los almacenes fiscales, sin que el adquirente o el destinatario tenga que desembolsar el IVA ni, por ende, soportar el correspondiente efecto financiero.

Con carácter general, el IVA se devenga cuando las mercancías abandonan el DDA, a través del régimen de operaciones asimiladas a las importaciones (art. 77.Uno párr. 2.º LIVA). No obstante, si los bienes despachados a libre práctica no han sido objeto de entregas ni de prestaciones de servicios mientras estaban vinculados al régimen suspensivo, entonces el abandono no constituye una operación asimilada, sino una importación en sentido estricto (art. 77.Uno LIVA)[37]. Pese a que la ley no establece nada al respecto, entendemos que esto será así siempre y cuando el despacho a libre práctica se hubiese beneficiado de la exención del artículo 65 LIVA, pero no cuando las mercancías hayan tributado con la presentación del DUA a la importación.

Dentro del Concierto Económico, la cuestión de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes ha sido examinada por el TSJ del País Vasco en su sentencia núm. 596/2008, de 15 de septiembre, relativa al abandono del régimen DDA. La controversia surgió a raíz de la actuación de una serie de contribuyentes con residencia fiscal en Álava, dedicados a la elaboración de vino en sus bodegas, que realizaron operaciones de salida a consumo de vino y liquidaron el IVA correspondiente a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes ante la Diputación Foral de Álava. La Administración del Estado se dirigió contra estos contribuyentes, al entender que el gravamen de estas situaciones era competencia exclusiva del Estado.

---

efectos: se trata, por tanto, de un verdadero régimen suspensivo. Mientras que en el caso de las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias se ha dado una configuración jurídica distinta, puesto que se ha establecido una exención plena e incondicionada de las entregas de bienes destinados al régimen de depósito distinto del aduanero, lo que ha obligado a convertir la desvinculación en un hecho imponible nuevo y distinto del inicialmente realizado, que ha sido asimilado a las importaciones».

[36] Originalmente todos los bienes importados podían beneficiarse de la exención con ocasión de su vinculación al DDA. Sin embargo, a partir de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor a partir de 1 de enero de 2016, el ámbito de la exención se ha reducido a las categorías previstas en el artículo 65 LIVA.

[37] Para la Resolución del TEAC de 19 de septiembre de 2013, «el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero constituye el hecho imponible importación del artículo 18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aquellos supuestos en que los bienes son vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero como consecuencia de un despacho a libre práctica de una mercancía procedente de un tercer país, siempre que no existan entregas o prestaciones de servicios exentas con respecto a dicha mercancía entre la fecha de vinculación y su abandono del régimen».

El TSJ confirma la pretensión del Estado y, frente al planteamiento de la Diputación Foral, que consideraba que los tributos suspendidos y posteriormente liquidados gravaban operaciones interiores y, por tanto, pertenecían al sistema tributario foral, considera que «…cuando el artículo 5.º del vigente Concierto reserva en exclusiva al Estado la gestión de los gravámenes a la importación en los II.EE y en el IVA se está remitiendo, respecto de este último, al Capítulo III del Título I de la Ley de 28 de diciembre de 1992, que comprende los artículos 17 a 19, con las importaciones de bienes propiamente dichas y las operaciones asimiladas a ellas. Y que esto es así lo refrenda el examen de las demás partes del Concierto que se refiere a la gestión foral del tributo que se concierta —artículos 26 a 29—, donde se distribuye la competencia exactora en función de puntos de conexión referidos al lugar de las operaciones y al domicilio, con previsión sobre las operaciones de tráfico intracomunitario de bienes y significativo silencio sobre la determinación de tales puntos en cuanto a las operaciones asimiladas a la importación»[38]. La conclusión del órgano judicial resulta avalada por el hecho de que el Acta de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 6 de marzo de 2002, preveía la creación de un Grupo de Trabajo sobre el IVA de las operaciones asimiladas a la importación para analizar la concertación del tributo en estos casos, lo que, como es evidente, revela su ausencia del Concierto entonces —y ahora— vigente.

Además de los argumentos ya referidos, cabe apuntar otros. Ante todo, la propia denominación e idiosincrasia de la categoría inducen a considerar que se trata de una realidad diferente de las importaciones. Desde una perspectiva más general, sin embargo, si dentro del Concierto el tratamiento de las operaciones asimiladas se reconduce al de las operaciones a las que se asimilan, de la misma manera que los puntos de conexión previstos para las entregas de bienes o las prestaciones de servicios se aplican a las correspondientes operaciones asimiladas (arts. 9 y 11 LIVA), las operaciones asimiladas a las importaciones deberían integrar la competencia exclusiva del Estado. Además, a favor del planteamiento del TSJ del País Vasco, cabe añadir que, en materia de sujetos pasivos de las importaciones, el artículo 86.Dos LIVA considera «importadores»a «los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley», es decir, a los sujetos que realizan las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

Las operaciones asimiladas a las exportaciones son una modalidad de gravamen que no tiene entidad propia o, si se prefiere, una fórmula técnica dirigida a restablecer o recuperar el IVA en situaciones en las que la imposición de las entregas, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones ha sido condicionada o diferida en el tiempo.Es una solución alternativa a la exención condicionada, que viene impuesta por la naturaleza indirecta del IVA, ante la necesidad de liberar al empresario o profesional que realizó la entrega del bien o la prestación

[38] Según indica el TSJ, la fundamentación del fallo se extrae de la STSJ del País Vasco de 19 de junio de 2006, dictada en el recurso núm. 1394/04.

ISBN: 978-84-7777-577-5

de servicios exenta, de cuya actuación ulterior no depende el mantenimiento de la exención. Otras soluciones tienen el inconveniente de la complejidad, puesto que obligan a una trazabilidad entre las operaciones exentas, que pueden ser de naturaleza muy diversa, y las operaciones asimiladas a las importaciones. Piénsese, por ejemplo, que, como ya hemos referido, mientras las mercancías importadas están en régimen suspensivo (p. ej., perfeccionamiento activo o depósito) pueden ser objeto de diversas entregas y prestaciones de servicios.

La finalidad de las operaciones asimiladas a las importaciones es restaurar la neutralidad fiscal del IVA y gravar el consumo interno y esto se logra con independencia de que la competencia para la exacción corresponda a una a otra Administración. Además, el Concierto contiene una fórmula de «ajuste a consumo en el IVA»(art. 53 Ley 12/2002) que garantiza que los ingresos que finalmente percibirá la Administración foral no van a resultar perjudicados por la distribución previa de las competencias de exacción. Puesto que el Concierto omite toda referencia a estas situaciones, que no son otra cosa que la reversión del régimen de IVA aplicable a las exportaciones o asimilados, entendemos que la competencia sobre las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes corresponde al Estado.

2.5. El problema del diferimiento del IVA de la importación

Otro problema que plantea el IVA de las importaciones dentro del sistema de Concierto se refiere al régimen de diferimiento que establece el artículo 167.2 LIVA y desarrollado en el artículo 74 RIVA.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo la posibilidad de que determinados sujetos pasivos, en la forma que se determinase reglamentariamente, pudiesen diferir el ingreso del IVA a la importación hasta el momento de presentar la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que recibiesen el documento en el que constase la liquidación practicada por la Administración[39]. El artículo 74 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se regula el Reglamento del IVA, tras la modificación operada por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, dispuso que sólo podían acogerse a este régimen los operadores que tributasen a la Administración del Estado y tuviesen un periodo de liquidación mensual según el artículo 71.3 RIVA[40].

---

[39] CORDERO GONZÁLEZ, E. M.ª: «El IVA diferido a la importación. Ayudas de Estado y principio de igualdad», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2015, págs. 91 a 114. La opción por el régimen de diferimiento debe ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

[40] El artículo 71.3 RIVA ciñe el régimen opcional de diferimiento a los sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros el año anterior o que hubiesen adquirido la totalidad o parte del patrimonio empresarial, cuando la suma de su volumen de operaciones y la del transmitente el año anterior hubiese excedido de la cifra referida.

De esta manera, tratándose de empresarios y profesionales que tributan a ambas Administraciones, la cuota liquidada por Aduanas debía incluirse íntegramente en la declaración-liquidación periódica presentada a la Administración del Estado, mientras que quienes tributaban exclusivamente a la Administración foral quedaban excluidos y debían satisfacer el IVA en el momento de la importación.

El régimen de diferimiento comporta una clara ventaja financiera para los sujetos pasivos que tributan a la Administración del Estado, sin que la diferencia de tratamiento que establece el RD 1073/2014 tenga cobertura legal. De ahí que la STS 418/2016, de 9 de febrero, anulase el inciso reglamentario *«…y siempre que tribute en la Administración del Estado»*, en el entendimiento de que constituye una clara discriminación, sin entrar a examinar otra de las objeciones que se habían planteado contra esta medida, a saber, la consideración como ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea[41].

A raíz del pronunciamiento del TS, el Reglamento del IVA fue modificado por el Real Decreto 1075/2017, de 30 de diciembre. El régimen de diferimiento se mantiene para los sujetos que tributan a la Administración del Estado, ya sea con carácter exclusivo o compartido con la Administración Foral. La novedad estriba en que los sujetos pasivos que tributan solo a la Administración foral pueden optar por incluir la totalidad de las cuotas devengadas con ocasión de la importación en una declaración-liquidación que han de presentar ante la Administración del Estado, según el modelo, lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda[42]. La opción debe ejercerse a través de la declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, modelo 036, según lo dispuesto en la Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre[43].

La solución constituye una mejora respecto al tratamiento anterior, pero no corrige el problema de fondo creado por el artículo 167.2 LIVA, que no estriba tanto en el diferimiento del ingreso, como en el hecho de que los sujetos pasivos que tributan a la Administración del Estado no realizan desembolso alguno, a menos que se encuentren en régimen de prorrata, puesto que en la misma declaración en la que incluyen di-

[41] Posteriormente la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao presentó una petición de aclaración y un incidente de nulidad que, sin embargo, fueron desestimados por el TS (autos de 7 de marzo y 20 de abril de 2016).

[42] Con carácter general, la opción por el régimen de diferimiento ha de ejercerse durante el mes de noviembre del año anterior al que debe surtir efecto. Para que los sujetos que tributan exclusivamente a la Administración foral pudieran acogerse a este régimen para 2018, la disposición transitoria única del RD 1075/2017, de 30 de diciembre, estableció la posibilidad de que pudieran ejercer la opción hasta el 15 de enero de 2018 para las cuotas liquidadas por las Aduanas correspondientes al mes de febrero y siguientes.

[43] Respecto al lugar, forma y plazos, véase la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificado de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

ISBN: 978-84-7777-577-5

chas cuantías deducen su importe, con lo que evitan el efecto financiero. No parece que el problema tenga una fácil solución a la luz de la actual distribución de competencias entre la Administración foral y del Estado.

3. EXACCIÓN DEL IVA Y EXPORTACIONES DE BIENES: UNA CUESTIÓN DE VALOR AÑADIDO EN EL PAÍS VASCO

3.1. Domicilio fiscal v. Puntos de conexión reales

El Concierto Económico no se refiere de manera expresa a la exacción del IVA en las exportaciones[44]. Conviene precisar, en todo caso, que la mera salida de bienes del territorio de aplicación del IVA es una conducta que, a diferencia de las importaciones, no está sujeta al impuesto. Lo que sí está sujeto son las entregas de bienes realizadas en territorio español por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad (art. 4 LIVA). Cuando dichas entregas tienen por objeto un bien destinado a la exportación, el sujeto pasivo realiza una operación exenta con derecho de deducción, lo que garantiza que los bienes exportados abandonan el territorio español totalmente libres del IVA[45]. De donde se desprende que la competencia para la exacción del IVA en estos supuestos se canaliza a través del régimen genérico de puntos de conexión que establecen los artículos 27 y 28 de la Ley 12/2002.

Con carácter general, el Concierto ha trasladado al IVA la solución acuñada en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, lo que inicialmente revela que el gravamen es concebido, no como un impuesto sobre el consumo, sino como un impuesto sobre la cifra de negocios, sin perjuicio de que posteriormente la recaudación se ajuste a través de la fórmula que establece el artículo 53 de la Ley 12/2002. Ello implica que, en la medida en que dicha fórmula esté correctamente determinada, el País Vasco terminará percibiendo los ingresos por IVA que corresponden a su índice de consumo territorial y que las diferencias en torno a las competencias de exacción no se traducen más que en un efecto financiero de carácter transitorio, sin que ello suponga negar ni minimizar la importancia que puede tener este aspecto.

Dos son fundamentalmente los regímenes de atribución de la competencia para la exacción del IVA a las instituciones forales. En primer lugar, tratándose de *microempresas* y *pequeñas empresas*, es decir, sujetos pasivos cuya cifra de negocio el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros, la exacción se basa en el domicilio fiscal en el País Vasco (o, si se trata de un establecimiento permanente, de que

[44] Como ya hemos indicado, sólo el artículo 29 de la Ley 12/2002 hace una referencia genérica a las «…entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas con derecho de deducción…».

[45] Como tendremos ocasión de comprobar más adelante, además de las entregas de bienes destinadas a la exportación, hay una serie de situaciones que no comportan un consumo final en territorio español que reciben el mismo tratamiento: operaciones asimiladas a la exportación (art. 22 LIVA), zonas francas, depósitos francos y otros depósitos (art. 23 LIVA) y regímenes aduaneros y fiscales (art. 24 LIVA).

su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco). En estos casos el Concierto adopta un punto de conexión personal, fundamentalmente por razones de simplificación. Cuando el sujeto tiene su domicilio fiscal en territorio foral, la competencia para la exacción y la devolución de las cuotas soportadas corresponde a la Hacienda foral, con independencia del lugar donde se hayan realizado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios[46].

En el resto de los casos, cuando el año anterior el sujeto pasivo ha tenido una cifra de negocio superior a diez millones de euros, la solución es más compleja puesto que la Administración competente viene determinada por el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, conforme a los puntos de conexión que establece el artículo 28 del Concierto («lugar de realización de las operaciones»). Si el operador económico ha realizado operaciones en territorio foral y fuera del mismo, estará obligado a fraccionar la cifra de negocio y declarar cada porción ante la Administración correspondiente. A diferencia del régimen anterior, la atribución de la competencia se basa en una serie de puntos de conexión territorial que merece varios comentarios.

Pese a que la terminología que emplea el Concierto se corresponde en sus líneas maestras con la del IVA (arts. 68 ss. LIVA), el contenido de las previsiones no coincide exactamente, lo que tampoco sorprende si tenemos en cuenta la distinta finalidad de ambas normas. Como es sabido, el IVA pretende gravar el consumo en el territorio de aplicación, al tiempo que garantizar la neutralidad entre los operadores económicos, mientras que la finalidad del Concierto es atribuir la competencia para la exacción del IVA a las Diputaciones forales en función de la producción interior bruta (o la generación de valor añadido) en el País Vasco. Desde esta última perspectiva, resulta irrelevante que los bienes producidos o vendidos desde territorio foral estén destinados al mercado español, comunitario o extranjero, lo que no contradice el hecho de que, desde un punto de vista recaudatorio, para la Hacienda foral sea más interesante que las empresas vascas vendan al mercado español. Dicho de otra manera, dejando a un lado el ajuste por consumo del artículo 53 del Concierto, las instituciones forales ingresarán en función del valor añadido en territorio foral solo cuando los bienes se destinen al mercado español[47].

Fruto del diferente enfoque que acabamos de referir, entre las reglas relativas al lugar de realización del IVA y los puntos de conexión del Concierto, puede ocurrir que las

---

[46] Sólo cuando el sujeto pasivo ha soportado cuotas de IVA de otros Estados miembros de la UE, la devolución no corresponderá a la Administración foral, sino al Estado correspondiente, en virtud del régimen que establece el artículo 117 bis LIVA y a través de solicitudes presentadas en la página web de la AEAT.

[47] También en el caso de ventas a distancia intracomunitarias realizadas desde territorio vasco, por debajo del umbral establecido por el Estado miembro de destino y siempre que el proveedor no haya optado por tributar en dicho Estado. De otra manera, la competencia para la exacción seguiría correspondiendo a la Hacienda vasca pero las entregas no se encuentran sujetas al IVA español, con lo que sólo procedería el reconocimiento del derecho del sujeto pasivo a la recuperación del IVA soportado.

ISBN: 978-84-7777-577-5

entregas de bienes y prestaciones de servicios no estén sujetas al IVA y, sin embargo, la competencia para la exacción corresponda a las Diputaciones forales (piénsese, p. ej., en la instalación y montaje en Marruecos de unos ascensores fabricados en el País Vasco). En estos casos el valor añadido se habrá generado fundamentalmente en territorio vasco y, por tanto, conforme al Concierto, la competencia para la devolución de las cuotas soportadas es de la Administración foral, al tratarse tratarse de entregas que no se consideran realizadas en territorio español. Por el contrario, es posible que una entrega de bienes a la importación se entienda realizada en territorio español, más concretamente en algún lugar del País Vasco, y, sin embargo, la competencia para la exacción no corresponda a la Diputación Foral, sino al Estado. Puede ocurrir incluso que una empresa vasca que, conforme a los puntos de conexión, opere exclusivamente en territorio foral, al realizar la adquisición referida sea objeto de una inversión de sujeto pasivo [art. 84.Uno.2.º a) LIVA] y resulte obligada frente a la Administración del Estado.

Como ya hemos señalado, el Concierto establece dos regímenes alternativos de atribución de la competencia, uno basado en el domicilio fiscal y otro en el lugar de realización de las operaciones sujetas. Ahora bien, en ocasiones dentro de este último apartado también se recurre al domicilio fiscal. Es el caso del artículo 28.Uno.C) de la Ley 12/2002, relativo a las entregas de productos naturales no transformados, es decir, supuestos en los que todo el valor añadido ha sido generado en el País Vasco, con independencia del lugar desde el que se realiza la puesta a disposición. Lo mismo ocurre en el caso de los servicios de transporte y los arrendamientos de medios de transporte, de difícil localización. Por último, el domicilio fiscal también se utiliza como norma de cierre el régimen de atribución de competencia, al igual en el IS, con un ámbito de aplicación incierto[48].

A continuación vamos a referirnos al contenido de los puntos de conexión territorial con algo más de detenimiento y, de manera particular, a la luz de los supuestos de exportación.

3.2. Análisis de los puntos de conexión y las reglas del lugar de realización del IVA relacionadas con la exportación

Las reglas generales de localización de las entregas de bienes del IVA se basan en el principio de país de origen (arts. 68.Uno y Dos.1.º LIVA), lo que hace que, en principio, exista una coincidencia fundamental con los puntos de conexión del Concierto. Así, las entregas de bienes que no requieren previo transporte o expedición de los bienes para su puesta a disposición, se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA y, por tanto, están sujetas al IVA español, cuando los bienes se ponen a disposición en el mismo (art. 68.Uno LIVA). A su vez, las entregas de bienes muebles corporales que deben ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se

[48] Según el artículo 28.Dos Ley 12/2002, «las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco».

entienden realizadas en el TAI cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en dicho territorio (art. 68.Dos.1.º LIVA). Nótese que, desde esta perspectiva, carece de relevancia el lugar donde los bienes serán finalmente consumidos. Para garantizar que el IVA grava el consumo interno, todas las entregas de bienes situados en territorio español están sujetas al IVA, sin perjuicio de que el tratamiento posteriormente resulte matizado a través del régimen de exenciones (art. 21 LIVA).

Los puntos de conexión generales que establece el Concierto Económico coinciden fundamentalmente con la aproximación anterior. Según el artículo 28 de la Ley 12/2002, la competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones, en el caso de las entregas de bienes muebles corporales, «…cuando se realice *desde* territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte». Más allá de los matices que pueden anidar en la palabra en cursiva[49], los puntos de conexión no son más que una concreción del criterio que introducen las reglas de localización del IVA. Ahora bien, dicha concreción es objeto de una serie de excepciones que sí comportan una desviación fundamental respecto de las reglas del IVA y refuerzan la atribución de la competencia a las instituciones forales atendiendo a la generación de valor añadido en territorio vasco. Así:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, ésta se entiende efectuada en el territorio vasco si el último proceso de transformación de los bienes entregados se realizó en dicho territorio. La excepción cobra sentido en el caso de empresas implantadas en territorio común y en territorio foral que manufacturan o transforman en el País Vasco productos que, sin embargo, venden desde territorio común. Si se aplicasen las reglas que hemos examinado anteriormente, la competencia no sería las Diputaciones forales. En este caso la competencia se atribuye en función de la transformación del producto en territorio vasco, prescindiendo del lugar desde el que se produce la puesta a disposición o del lugar de inicio de la expedición o transporte.
b) Si se trata de entregas que comportan la instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entienden realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Es decir, si la mayor parte del valor añadido se genera en territorio foral, aunque la instalación se realice en territorio común o fuera del territorio español, la competencia corresponde a la Hacienda Foral. Correlativamente, no se entienden realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con insta-

[49] El criterio de la puesta a disposición de los bienes desde territorio foral parece concebido en relación con empresas que están implantadas en territorio común y en territorio foral, a efectos de evitar que la competencia para la exacción del IVA pueda depender de la voluntad del sujeto pasivo, en función del lugar donde decida establecer su domicilio fiscal.

ISBN: 978-84-7777-577-5

lación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación (si excede, entendemos que la competencia corresponderá a la Hacienda foral).

Cabe observar en este punto diferencias sustanciales con el régimen del IVA, puesto que el artículo 68.Dos.2. LIVA establece una regla que no está inspirada por el principio de país de origen, sino en todo caso por el principio de país de destino. Según este precepto, «las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición (se entienden realizadas en territorio español), cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados». Es una regla que tiene un ámbito de aplicación más amplio que el punto de conexión del Concierto, puesto que se refiere a todos los «bienes» y no solo a los «elementos industriales». Al margen de ello, la entrega está sujeta al IVA español y, por tanto, genera los ingresos correspondientes, cuando la instalación o montaje se ultima en territorio nacional, sin que exista un umbral que permita la tributación en el país de origen[50].

Si examinamos el régimen de atribución de competencias desde la perspectiva de las exportaciones, la conclusión que se extrae es que las Diputaciones forales son competentes siempre que los trabajos preparatorios y la fabricación han sido realizados en territorio vasco y el coste de instalación y montaje fuera no excede del 15% del total, con la consecuencia de que les corresponde asumir la deducción o la devolución de las cuotas soportadas por el proveedor. En el resto de los casos la competencia corresponde al Estado, tanto para ingresar como para devolver[51].

c) El lugar de realización de las entregas de electricidad a efectos del IVA (art. 68. Siete LIVA) se basa en el principio de país de destino, si bien distingue dos situaciones, según que las entregas tengan como destinatario a un revendedor de electricidad o a cualquier otra persona. En el primer caso, la entrega se entiende realizada en territorio español cuando el revendedor tiene en el TAI la sede de su actividad o posee un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Cuando el destinatario es cualquier otra persona, la entrega está sujeta al IVA español cuando el uso o consumo efectivo de la energía eléctrica se produce en el TAI, lo que ocurre en la medida en que el contador de medición está situado en dicho territorio. Frente al régi-

[50] El artículo 68.Dos.2.º LIVA ha sido modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Bajo la redacción anterior, la localización de la entrega en el país de destino dependía de que el coste de la instalación o montaje hubiese excedido del 15 por 100 de la contraprestación total.

[51] No obstante, en el ámbito de las operaciones interiores, la competencia corresponderá a las Diputaciones forales cuando los bienes hayan sido objeto de trabajos preparatorios y fabricados en territorio común y el coste de instalación o montaje en el País Vasco exceda del 15% de la contraprestación total.

men del lugar de realización de las entregas que acabamos de referir, inspirado como decíamos por el principio de país de destino, la competencia para la exacción del IVA se atribuye a las Diputaciones forales cuando el centro generador de electricidad se encuentra situado en territorio vasco, de donde resulta que la entrega a la exportación desde centrales vascas siempre se traducirá en la competencia de la Hacienda Foral para la devolución de las cuotas soportadas. Por el contrario, las entregas de electricidad a la importación, según los criterios referidos, estarán sujetas al IVA español y generarán una recaudación que no corresponde a la Administración foral.

Omitimos el tratamiento de la regla aplicable a los bienes inmuebles [art. 68 Dos.3.º LIVA y art. 28.Uno.A) 3.º Ley 12/2002], en la medida en que carece de relevancia desde el punto de vista de las exportaciones.

3.3. Breve referencia a las exenciones relacionadas con las exportaciones

El IVA contiene una serie exenciones relativas a las exportaciones y al tráfico internacional que, a diferencia de las aplicables a las operaciones interiores, tienen un carácter pleno o total, lo que garantiza que los bienes son exportados totalmente libres del IVA español[52]. El Concierto Económico no contiene especialidad alguna en este punto, por lo que nos limitaremos a una breve exposición de los principales regímenes de exención, con el solo propósito de ilustrar los supuestos en los que la competencia de las Diputaciones Forales, conforme a los criterios señalados en el apartado anterior, se traduce, no en la percepción de un ingreso, sino, en su caso, en la devolución del IVA soportado.

El régimen de exención aplicable a las *exportaciones* en sentido estricto (art. 21 LIVA), cobra sentido fundamentalmente en relación con las entregas de bienes, lo que no obsta que determinadas prestaciones de servicios también resulten incluidas[53]. Dentro del ámbito de las entregas de bienes cabe distinguir el tratamiento de las exportaciones de bienes en régimen comercial (art. 21.1.º y 2.º LIVA) o del equipaje personal de los viajeros [art. 21.2.º A) LIVA], las tiendas libres de impuestos [art. 21.2.º B) LIVA], y el régimen de exportaciones de los organismos sin fines lucrativos (art. 21.4.º LIVA). Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios, cuyos puntos de conexión del Concierto examinaremos en el apartado siguiente, están exentos los trabajos realizados sobre bienes muebles destinados a la exportación (art. 21.3.º LIVA), los servicios directamente relacionados con las exportaciones (art. 21.5.º LIVA) y los servicios

[52] A diferencia de las exenciones aplicables en las operaciones interiores, las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a la exportación no excluyen el derecho de deducción del empresario o profesional que realiza las operaciones exentas.

[53] Para el tratamiento de las prestaciones transfronterizas de servicios, donde cabe encuadrar las correspondientes situaciones de «importación»y «exportación", remitimos al epígrafe siguiente.

ISBN: 978-84-7777-577-5

prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros en las operaciones exentas (art. 21.6.º LIVA).

Por otra parte, hay una serie de situaciones que están relacionadas con el tráfico internacional de bienes y servicios a las que se dispensa el mismo tratamiento que a las exportaciones (exención con derecho de deducción del proveedor). La sistemática que emplea la normativa interna en este punto no se corresponde con la que sigue la Directiva 2006/112/CE, a nuestro juicio, más detallada y clarificadora, por lo que nos basaremos en esta última para nuestra exposición. Buena parte de las situaciones ya han sido mencionadas al hilo de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

En primer lugar cabe hacer referencia a las exenciones relativas a los *transportes internacionales* (art. 148 ss. Directiva 2006/112/CE), que se aplican a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tienen por objeto los buques y aeronaves que se utilizan fundamentalmente para la navegación internacional y que, dentro de la normativa interna, dar lugar a una serie de exenciones reguladas entre las operaciones asimiladas a las exportaciones (art. 22.Uno a Siete LIVA).

También están exentas las *operaciones asimiladas a las exportaciones*, una categoría que dentro de la Directiva (art. 151 Directiva 2006/112/CE), aparece ceñida a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y los organismos internacionales (art. 22.Ocho, nueve y diez LIVA), así como las entregas de oro al Banco de España (art. 22.Doce LIVA).

De igual manera, están exentas las prestaciones de servicios realizadas por *intermediarios* en las operaciones anteriores (art. 153 Directiva 2006/112/CE y art. 22. Quince LIVA).

Finalmente, la Directiva faculta a los Estados miembros para que puedan establecer las exenciones de las *operaciones vinculadas al tráfico internacional de bienes*. Es un régimen que está relacionado con el funcionamiento de los depósitos aduaneros, depósitos distintos de los aduaneros y regímenes aduaneros similares (art. 154 Directiva). El legislador español ha hecho uso de esta facultad para introducir una serie de exenciones que, con una sistemática superada, figuran en los artículos 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) y 24 (regímenes aduaneros y fiscales) LIVA. Por lo demás, interesa destacar que el artículo 155 de la Directiva 2006/112/CE somete este régimen al cumplimiento de dos condiciones, a saber, que las medidas especiales adoptadas por los Estados no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y que la cantidad de IVA adeudada al término de los regímenes o situaciones referidas ha de corresponderse con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado en su territorio. Esta última referencia es el fundamento de las operaciones asimiladas a las importaciones, a las que ya nos hemos referido y que de otra manera no aparecen contempladas en la Directiva.

4. PRESTACIONES TRANSFRONTERIZAS DE SERVICIOS: PUNTOS DE CONEXIÓN DEL CONCIERTO Y REGLAS RELATIVAS AL LUGAR DE REALIZACIÓN

Dentro del IVA no existe un régimen propio para las importaciones y exportaciones de servicios, como sí ocurre en el caso de los bienes. El tratamiento de las prestaciones transfronterizas de servicios se canaliza a través de las operaciones interiores (art. 4 LIVA), de manera que sólo se gravan cuando el servicio se entiende prestado en territorio español, conforme a las reglas relativas al lugar de realización que establecen los artículos 69 y 70 LIVA.

Dentro del Concierto Económico, las coordenadas básicas para la exacción del IVA por las Diputaciones Forales no difieren sustancialmente de las ya referidas. Por razones de simplificación, las Diputaciones tienen competencia para la exacción del IVA sobre las microempresas y pequeñas empresas con domicilio fiscal en el País Vasco, mientras que en el resto de los casos la competencia foral depende de que los servicios se entiendan prestados en territorio vasco conforme a los puntos de conexión que establece el Concierto.

A los efectos que aquí interesan, dos son los puntos de conexión relevantes. Con carácter general, las prestaciones de servicios se entienden realizadas en territorio vasco, cuando se efectúan *desde* dicho territorio [art. 28.Uno.B) Ley 12/2002]. La excepción se encuentra en las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se remite a los puntos de conexión previstos a efectos del Impuesto sobre las Primas de Seguro (art. 32 Ley 12/2002), basados en la localización del riesgo en territorio vasco[54]. Por tanto, dejando a un lado este supuesto concreto, también dentro del ámbito de las prestaciones de servicios la competencia foral viene determinada por la creación de valor añadido en el País Vasco, con independencia del lugar donde se produzca el consumo del servicio. Este planteamiento no se corresponde con el régimen de localización de las prestaciones de servicios del IVA que, como enseguida veremos con más detalle, está inspirado de manera fundamental por el principio de país de destino[55].

---

[54] También se exceptúan las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entienden realizadas en el País Vasco cuando los bienes radican en territorio foral.

[55] El régimen de localización de las prestaciones de servicios en el IVA se explica fundamentalmente a partir de dos claves. Tradicionalmente los servicios se han prestado en condiciones de proximidad geográfica, lo que hace que la sede de la actividad del prestador sea un criterio adecuado para gravar el consumo interno [OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing Paris, pág. 65]. En los últimos años, sin embargo, hemos asistido a un crecimiento espectacular de las prestaciones internacionales de servicios, no sólo entre empresas sino también a consumidores finales (descargas de *apps*, casinos virtuales, etc.), lo que ha motivado que la Directiva 2006/112/CE haya sido objeto de importantes cambios, con la finalidad de localizar la tributación de los servicios en su lugar de consumo. Desde la perspectiva del tratamiento de las prestaciones internacionales de servicios, ello implica la necesidad de un régimen inspirado por el principio de país de destino en el que los servicios tributen con independencia del lugar donde se encuentra la sede de la actividad del prestador o el establecimiento permanente desde el que se presta. En segundo lugar, dentro del ámbito de las importaciones y exportaciones de bienes, la realización del principio

ISBN: 978-84-7777-577-5

El régimen del lugar de realización de las prestaciones de servicios del IVA consta de dos reglas generales, una para los servicios prestados a otras empresas (B2B) y otra para los servicios prestados a los consumidores finales (B2C), así como de una serie de reglas especiales.

Según se desprende de la regla general de localización de las prestaciones de servicios B2B (art. 68.Uno.1.º LIVA), los servicios tributan en el lugar donde se encuentra la sede de la actividad económica del destinatario o el establecimiento permanente que recibe el servicio o, en defecto de los anteriores, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. Es una regla inspirada por el principio de país de destino, que contribuye a la neutralidad fiscal en la medida en que garantiza que todos los adquirentes están sometidos al mismo tratamiento, con independencia de que el prestador del servicio esté establecido en suelo español, comunitario o en un país o territorio tercero[56]. Si observamos este régimen a la luz de las prestaciones transfronterizas de servicios, la conclusión es que el impuesto grava las «importaciones», pero no las «exportaciones»de servicios.

Por el contrario, la regla general relativa al lugar de realización de prestaciones de servicios a quienes no tienen la condición de empresarios o profesionales (art. 68.Uno.2.º LIVA) se basa en el principio de país de origen. El servicio tributa en el lugar donde se encuentra la sede de la actividad del prestador o el establecimiento permanente desde el que se presta el servicio, con independencia del lugar donde se halle el consumidor. Los servicios prestados por empresas establecidas en el TAI están sujetos al IVA español lo que, además de simplificar la gestión y el control del impuesto, garantiza el gravamen de todo el consumo final en territorio español. Al contrario que la regla anterior, tratándose de prestaciones transfronterizas, el IVA grava las «exportaciones», pero no las «importaciones». La primera derivada supone un exceso respecto de la finalidad del IVA, que sólo pretende gravar el consumo interno, que, además, dificulta la concurrencia de las empresas españolas en los mercados extranjeros. Este defecto resulta paliado en el caso de los denominados servicios inmateriales, que no están sujetos al IVA español cuando son prestados a consumidores finales que tienen su domicilio o residencia habitual fuera de la UE, distinto de Canarias, Ceuta y Melilla (art. 69.Dos LIVA)[57].

---

de país de destino se basa en los ajustes fiscales en frontera. El carácter intangible de los servicios no permite que la realización del principio pueda basarse en los ajustes referidos, lo que hace que la solución se confíe exclusivamente a las reglas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

[56] El problema es que el sujeto pasivo se ve obligado a fraccionar la cifra de negocio entre los distintos países en los que se encuentran las empresas destinatarias, lo que en principio dificulta la gestión y el control del impuesto, y, en definitiva, constituye un obstáculo al tráfico internacional de servicios. De ahí la necesidad de recurrir a soluciones como la inversión del sujeto pasivo o a mecanismos de simplificación del cumplimiento de las obligaciones de los distintos países de destino.

[57] Paradójicamente, buena parte de los servicios a los que se refiere el artículo 69.Dos LIVA, tienen como destinatarios a empresarios o profesionales (p. ej., cesión de derechos de propiedad industrial, cesión o concesión de fondos de comercio, publicidad, entre otros), lo que reduce la virtualidad real de las exclusiones. En todo caso, dichas referencias sí cobran pleno sentido a la luz de la regla de la utilización y explotación efectiva en territorio español que establece el artículo 70.Dos LIVA, a la que enseguida nos referiremos.

No vamos a extendernos más de lo necesario en el desarrollo de las reglas especiales de localización que establece el artículo 70 LIVA. A los efectos que nos ocupan, basta con señalar que pueden agruparse en dos grandes categorías, según que supongan un desplazamiento total de las reglas generales relativas al lugar de realización o que se apliquen sólo a los servicios prestados a quienes no tienen la condición de empresario o profesional[58].

Dentro del primer grupo destaca la sujeción al IVA español de los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en territorio español; el transporte de pasajeros, por la parte del trayecto que transcurre en territorio español (no obstante, los transportes internacionales de viajeros y sus equipajes por vía marítima y aérea están exentos *ex* art. 22.Trece LIVA); los servicios de restaurante y *catering*, cuando el servicio se presta materialmente en territorio español (salvo que se presten en el curso de transporte intracomunitario de viajeros); y el arrendamiento a corto plazo de medios de transporte (hasta 30 días o 90 días en el caso de los buques), cuando los bienes se ponen efectivamente en posesión del destinatario en territorio español.

Por lo que se refiere a las reglas que solo afectan a los servicios prestados B2C, están sujetos al IVA español: el transporte de bienes, por la parte del trayecto que transcurre en el territorio nacional (no obstante, los transportes intracomunitarios están sujetos cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en territorio español); los siguientes servicios, cuando se prestan materialmente en España: servicios accesorios a los transportes (carga, descarga y transbordo, entre otros) y trabajos y ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales; los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión, cuando el domicilio del consumidor está situado en territorio español; y el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte, cuando el destinatario está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en territorio español.

Con independencia de la mayor o menor idoneidad de los servicios referidos para ser objeto de prestaciones transfronterizas, lo fundamental es la irrelevancia, a efectos de determinar el lugar de tributación, de la sede de la actividad del prestador o del establecimiento permanente desde el que se presta el servicio, lo que, tratándose de servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en países y territorios terceros, conduce a la sujeción de las «importaciones» y, por el contrario, cuando el prestador está establecido en territorio español, a la no sujeción de las «exportaciones». Con todo, esta última conclusión debe ser matizada a la luz de lo dispuesto en el artículo 70.Dos LIVA. Hay servicios que, pese a no entenderse prestados en la UE conforme a las reglas anteriores, están sujetos al IVA cuando su *utilización o explotación efectiva* se produce en territorio español. Conviene aclarar que esta regla solo

[58] Solo existe una regla especial aplicable sólo a los servicios prestados B2B. Se trata del artículo 70.Uno.3.º LIVA, relativa al acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas y similares, y a los servicios accesorios a las mismas, las cuales se encuentran sujetas al IVA español cuando las referidas manifestaciones tienen lugar efectivamente en territorio nacional.

ISBN: 978-84-7777-577-5

resulta aplicable en supuestos determinados y, en todo caso, para atraer determinadas situaciones al ámbito del IVA español (no en sentido contrario). Más concretamente, tratándose de servicios prestados con independencia de que el destinatario tenga o no la condición de empresario o profesional, en el caso de los arrendamientos de medios de transporte y de los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. Cuando el destinatario del servicio es un empresario o profesional, también se aplica a los servicios inmateriales previstos en el art. 69.Dos LIVA y a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena. A grandes rasgos, se trata de una regla dirigida evitar situaciones de desimposición originadas por las reglas que utilizan el domicilio o la residencia habitual del destinatario como criterio de sujeción.

De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, las Diputaciones Forales tienen competencia para la exacción del IVA en dos casos, a saber, cuando se trata de microempresas y pequeñas empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco y, en el resto de situaciones, cuando los servicios son prestados desde el País Vasco. A la luz del régimen de localización del IVA aplicable a las prestaciones transfronterizas de servicios, la Hacienda Foral carece de competencias cuando se trata de «importaciones»de servicios, es decir, cuando empresarios o profesionales no establecidos en la UE prestan servicios que, según el referido régimen de localización, se entienden prestados en territorio español. Piénsese, por ejemplo, en los servicios prestados a consumidores finales por vía electrónica, televisión, radiodifusión, que tanta importancia están adquiriendo en la actualidad (descargas de apps, *Netflix*, *HBO*, etc.). Por el contrario, sí tiene competencia sobre las «exportaciones»de servicios realizadas por empresas establecidas en el País Vasco o desde establecimientos permanentes situados en territorio foral, con lo que la competencia foral se traduce fundamentalmente en el reconocimiento del derecho a la recuperación del IVA soportado que corresponde a los proveedores establecidos en territorio foral.

La excepción a lo que acabamos de referir se encuentra en aquellas situaciones que se rigen por la regla general relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios B2C (art. 68.Uno.2.º LIVA), con las matizaciones que comporta el artículo 69.Dos LIVA. Asimismo, también cuando el proveedor presta el servicio desde el País Vasco y, pese a entenderse prestado fuera de la UE conforme a las reglas de localización del IVA, el servicio es objeto de utilización y explotación efectiva en territorio español. En estos casos la competencia foral sí se traduce en una percepción de los ingresos correspondientes.

5. UN FUTURO ORIENTADO HACIA EL MECANISMO DE VENTANILLA ÚNICA: ¿TAMBIÉN EN EL SISTEMA DE CONCIERTO ECONÓMICO?

Salvo microempresas y pequeñas empresas, los empresarios y profesionales que operan en territorio común y en territorio vasco están obligados a declarar e ingresar el IVA ante

ambas Administraciones, conforme a modelos, plazos y lugares diferentes[59]. Es una solución que desde hace tiempo se viene aplicando en el sistema de Concierto Económico, pero que no está en sintonía con las tendencias actuales en el panorama internacional.

Dentro de la OCDE existe un amplio consenso a favor de que el IVA aplicable al comercio internacional se encuentre regido por el principio de país de destino y, por tanto, que la tributación de los bienes y servicios se produzca en el lugar de consumo, lo que lleva aparejada la necesidad de adoptar mecanismos que faciliten el cumplimiento a los empresarios y profesionales no establecidos, sobre todo cuando se trata de servicios prestados a consumidores finales. Desde esta perspectiva, las Directrices Internacionales sobre el IVA de la OCDE promueven la adopción de sistemas simplificados de registro y cumplimiento de las obligaciones tributarias[60].

La UE se ha optado por la introducción y desarrollo de un mecanismo, o mejor varios, de ventanilla única que facilite el cumplimiento. Originariamente fue creado por la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002, en relación con los servicios electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE a consumidores finales de la UE. Posteriormente fue ampliado por la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero, a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión a partir de 1 de enero de 2015 («régimen exterior de la Unión»). Paralelamente en esta fecha se creó el «régimen de la Unión», para los mismos servicios cuando son prestados por proveedores establecidos en un Estado miembro diferente de aquél en el que se encuentra el consumidor final. Ambas modalidades conforman el actual régimen de miniventanilla única o *Mini-One-Stop-Shop* (*MOSS*).

La Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre, amplía el ámbito de ambos mecanismos a partir de 1 de enero de 2021, lo que supone una apuesta decidida por la simplificación. El régimen de la Unión pasará a incluir también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, con lo que se hará realidad una aspiración perseguida desde hace tiempo, y, además, se extenderá a otros servicios. Por su parte, el régimen exterior de la Unión acogerá a otras prestaciones de servicios y coexistirá con el nuevo mecanismo de ventanilla única previsto para las ventas a distancia de bienes importados (art. 369 terdecies ss. Directiva 2006/112/CE), al que ya nos hemos referido páginas atrás.

---

[59] Según el apartado uno del artículo 29 Ley 12/2002, «el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan el derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante el año natural. (…)»..

[60] OECD, *International VAT/GST…, ob. cit.,* pág. 16. El principio de país de destino está implícito en la nota 1 del Acuerdo sobre Subsidios y Medidas Compensatorias de la OMC, en virtud de la cual, de conformidad con las disposiciones del artículo XVI del GATT (Nota al artículo XVI), y las disposiciones de los anexos I a III del presente Acuerdo, no se consideran subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el productos similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La tendencia que se sigue en el panorama internacional y de la UE es, por tanto, a facilitar el cumplimiento, permitiendo incluso que sujetos pasivos no establecidos puedan cumplir ante una sola Administración europea las diferentes obligaciones tributarias de los distintos Estados miembros. Resulta un contrasentido que, en unas condiciones mucho más favorables, como son las que presiden el Concierto Económico, un empresario o profesional que opera en territorio español, que aplica un mismo régimen tributario, material y formal, esté obligado a declarar e ingresar ante dos Administraciones españolas diferentes, máxime cuando ese mismo sujeto puede estar cumpliendo con veintiocho regímenes de IVA diferentes ante una sola Administración. No hay razón para que, con independencia de la Administración competente, no se introduzca una solución similar que simplifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los empresarios y profesionales que generan valor añadido en territorio español.

BIBLIOGRAFÍA

BAS SORIA, J.: «Las operaciones asimiladas a las importaciones en el IVA», *Impuestos*, n.º 23-24, 2012, págs. 15 a 46.

CORDERO GONZÁLEZ, E. M.ª: «El IVA diferido a la importación. Ayudas de Estado y principio de igualdad», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2015, págs. 91 a 114.

DE MIGUEL CANUTO, E.: «Sistema de diferimiento del ingreso en el IVA a la importación», *La Ley Unión Europea*, n.º 24, 2015.

JUAN, J. L. DE, LÓPEZ IRANZO, F., ZURDO, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985

ORENA, A.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 9, 2006, págs. 35 a 58.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Operaciones intracomunitarias en el Concierto Económico vasco: situación actual y propuestas para los cambios futuros

José Manuel MACARRO OSUNA

Sumario: 1. El IVA como impuesto armonizado y su implementación en el concierto económico vasco. 1.1. La armonización de la imposición general sobre el consumo. 1.2. La regulación de las competencias sobre el IVA en el Concierto Económico Vasco. 2. La distribución de la recaudación IVA entre la administración del Estado y los territorios forales. 2.1. Puntos de conexión de la recaudación IVA entre Estado y Territorios Históricos: Los criterios de volumen de operaciones, domicilio fiscal y lugar de realización de operaciones sujetas al impuesto. 2.2 El ejercicio de la competencia compartida sobre la recaudación IVA: cuotas atribuibles y proporción de reparto. 3. La localización de las transacciones a efectos de atribución de poder tributario sobre las cuotas de IVA. 3.1. Entregas de bienes objeto de transporte: la interpretación no literal de la Ley del Concierto por el Tribunal Supremo. 3.2. Puntos de conexión específicos para entregas de bienes y el caso de las operaciones triangulares en entregas intracomunitarias. 3.3.1. Puntos de conexión de las prestaciones de servicios en la normativa IVA. 3.3.2. Localización de los servicios a efectos de cálculo del volumen de operaciones. 3.3. Puntos de conexión de las prestaciones de servicios: especial referencia a la ventanilla única en los servicios por vía electrónica. 3.4. El caso concreto del régimen de ventanilla única en los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. 3.5. Los problemas que plantea el nuevo concepto de ventas intracomunitarias a distancia de bienes. 4. La adaptación del mecanismo de reparto a la naturaleza real del IVA como impuesto sobre el consumo. 5. Conclusiones

1. EL IVA COMO IMPUESTO ARMONIZADO Y SU IMPLEMENTACIÓN EN EL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO

1.1. La armonización de la imposición general sobre el consumo

La particular configuración del IVA, tanto en términos de su naturaleza tributaria como de la autoridad competente para su formulación normativa, condiciona drásticamente el estudio de los puntos de conexión del impuesto y de su aplicación efectiva en los

ISBN: 978-84-7777-577-5

términos establecidos en la Ley del Concierto Económico Vasco[1]. El Impuesto sobre el Valor Añadido es fruto de la competencia exclusiva atribuida a la Unión Europea en materia de armonización de la fiscalidad indirecta recogida en el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, antiguo art. 93 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea[2]. Dicho artículo establece el mandato de armonizar el conjunto de impuestos sobre el volumen de negocios a nivel de la Unión Europea —armonización extensible al resto de impuestos indirectos, incluidos los que recaen sobre consumos específicos— «en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

La creación inicial de un mercado único donde rigiera la libertad de circulación de bienes y servicios exigía una armonización en las figuras de gravamen sobre el consumo, para evitar que las diferencias impositivas obstaculizaran la libre competencia en el mercado o pudieran servir para privilegiar los productos nacionales en detrimento de los del resto de EEMM. Por estos motivos se creó en 1967 el Impuesto sobre el Valor Añadido armonizado a nivel comunitario, con la publicación de las dos primeras Directivas IVA[3]. Tras más de 50 años de IVA en la hoy Unión Europea, el Impuesto se ha consolidado como una de las principales fuentes de ingresos tributarios de los EEMM y del presupuesto de la Unión. Su regulación básica se encuentra en la Directiva 2006/112/CE, de 22 de junio, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Directiva IVA), que supuso la refundición de la conocida como Sexta Directiva IVA[4].

Debemos tener en cuenta que el IVA es un tributo de naturaleza compleja, pues sus hechos imponibles no son acordes con el objeto imponible del mismo. La manifestación de capacidad económica que el IVA aspira a gravar es el consumo final realizado por los destinatarios últimos de bienes y servicios[5]. Sin embargo, su estructura jurídica responde al de un impuesto sobre el volumen de negocios, es decir,

---

[1] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en adelante Ley del Concierto o LC.

[2] Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su redacción vigente adoptada en el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007.

[3] Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio. Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio-Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[4] Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

[5] El art. 1.2 de la Directiva IVA establece que «El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.»

sobre las ventas de empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad económica[6]. Los institutos jurídicos a través de los que se consigue adecuar su estructura formal a su objeto impositivo son la repercusión de cuotas a los compradores y la posibilidad de deducir el IVA soportado por parte de los empresarios y profesionales. De acuerdo con el funcionamiento teórico del impuesto, la cuota de IVA repercutida que no va a poder ser deducida será aquella que pagan los consumidores finales de productos gravados por el impuesto. Esta configuración del impuesto como un tributo sobre el consumo que respete el principio de neutralidad fiscal, sin embargo, ha resultado más un objetivo teórico que una realidad, pues numerosos aspectos de su normativa lo alejan de este marco ideal: exenciones, disparidad de tipos, regímenes especiales, simplificaciones formales que tienen impacto material, umbrales de tributación mínima, etc[7].

Los avances en el proceso de armonización del impuesto han tenido un impacto decisivo en los puntos de conexión de los distintos hechos imponibles con el territorio de los EEMM. Si en un principio el impuesto se concibió con un régimen de tributación en origen, fijando la sujeción al tributo en el Estado del empresario o profesional que realizara la operación gravada, la imposibilidad política de alcanzar acuerdos sobre unificación de tipos impositivos provocó un cambio hacia un régimen transitorio en destino. Este régimen transitorio se ha consolidado, y la Comisión Europea, a principios del siglo XXI, afirmó el abandono de la idea de un sistema de tributación en origen[8]. Sin embargo, el régimen de imposición en destino, basado en atribuir potestad tributaria a los Estados de ubicación de los consumidores —o compradores en el caso de transacciones entre sujetos pasivos— no está exenta de dificultades. Existen importantes problemas de fraude en transacciones intra-UE —fraude carrusel, del operador desaparecido o *missing trader*— y el conocido como VAT Gap, o brecha IVA, ascendió en 2016 a 147.100 millones de euros en el conjunto de los Estados miembros, suponiendo una pérdida de recaudación del 12,3% de todo el IVA devengado[9].

---

[6] Art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Ley del IVA o LIVA.

[7] Hemos definido la neutralidad fiscal en el IVA como «el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el mercado». MACARRO OSUNA, J. M., *El Principio de Neutralidad Fiscal en el IVA*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2015, p. 57.

[8] En este sentido, la Comisión Europea, en su COM(2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo-Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior, planteó que el régimen de imposición en destino habría de consolidarse como definitivo: «hay que reconocer que, debido al clima y a las circunstancias actuales (principalmente, al hecho de que no se den las condiciones para avanzar rápidamente por el camino de una aproximación más intensa de los tipos de imposición y de las legislaciones, así como a la dificultad de crear un mecanismo de reasignación de los ingresos que se considere plenamente fiable), es poco probable que se realicen avances significativos para lograr el establecimiento de dicho régimen [de tributación en origen] en un futuro próximo».

[9] TAXUD/2015/CC/131, Dirección General de Fiscalidad y Aduanas, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report. La brecha IVA es la diferencia entre la recaudación

ISBN: 978-84-7777-577-5

Nos encontramos inmersos en un proceso de reformulación de muchos de los principales aspectos del impuesto. En el año 2016 la Comisión Europea publicó una plan de acción sobre el IVA, en el que marcaba la línea a seguir en las reformas, y cuyo título dejaba claras sus intenciones: «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE-Es hora de decidir»[10]. Esta iniciativa ha estado seguida de una batería de propuestas de reforma del impuesto en diferentes planos, transacciones entre sujetos pasivos (*Business to business,* o B2B), ventas a distancia con consumidores (*Business to consumer*, o B2C)[11], simplificaciones para PYMES, flexibilización de tipos impositivos, etc. Muchas de ellas han sido ya aprobadas y han pasado a formar parte de la normativa IVA. Dentro de las modificaciones introducidas hay que destacar especialmente la Directiva 2017/2455[12], sobre ventas a distancia B2C, y la Directiva 2018/2057[13], que prevé la aplicación de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo para operaciones sujetas al IVA por encima de 17.500€ y que podrán aplicar, hasta 2022, aquellos EEMM que superen determinados niveles de fraude.

El IVA, en cuanto tributo armonizado pero no totalmente unificado, encuentra su base normativa en la Directiva IVA. Esta deja libertad a los Estados miembros para la concreción de determinados aspectos, si bien el esquema de funcionamiento y la estructura del impuesto son iguales en toda la Unión Europea. A nivel nacional, la regulación del IVA se encuentra en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido[14]. En el plano territorial, hay que recordar que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece en su artículo 11 que el IVA es un impuesto que puede ser cedido a las Comunidades Autónomas con carácter parcial, con el límite máximo

---

IVA esperada y la efectivamente recaudada, proporcionando una estimación de los ingresos perdidos debido al fraude y la elusión, aunque también se debe a las quiebras, insolvencias financieras o errores de cálculo. Cabe destacar que España es la cuarta nación de la Unión Europea con menor fraude IVA, habiéndose reducido dicha cifra a un 2,71%, pp. 16 y 19.

[10] COM(2016) 148 final, de 7 de abril de 2016, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir.

[11] Denominaremos a las transacciones con consumidores finales como operaciones B2C, acrónimo de la expresión anglosajona *Business to consumers*. Por su parte, cuando nos refiramos a intercambios entre sujetos pasivos del impuesto, utilizaremos la expresión B2B, o *Business to Business*.

[12] Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes

[13] Directiva (UE) 2018/2057, del Consejo, de 20 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado

[14] Nos referiremos a ambas normas, respectivamente, como Ley del IVA o LIVA, y como Reglamento del IVA o RIVA.

del 50%[15]. En este sentido, el art. 35 de la Ley 22/2009, que regula el sistema de financiación de las CCAA[16], repite esta cesión parcial del 50%, no estableciendo competencia normativa alguna para las Comunidades en la regulación de este impuesto[17].

El art. 35.2 establece el método de reparto del impuesto entre las distintas CCAA, atendiendo a su objeto imponible: «Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponda al consumo en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según el índice de consumo territorial certificado por el Instituto Nacional de Estadística y elaborado a efectos de la asignación del Impuesto sobre el Valor Añadido por Comunidades Autónomas»[18]. Como podemos apreciar, al igual que los puntos de conexión del impuesto en las transacciones internacionales localizan la recaudación en los países de destino final de los productos, la formulación del sistema de reparto interno español estaría en la línea correcta, al atender al grado de consumo que se estaría experimentando en cada Comunidad Autónoma, sin importar el lugar del que provengan los bienes y servicios.

1.2. La regulación de las competencias sobre el IVA en el Concierto Económico Vasco

El reparto del 50% de la recaudación del IVA a las Comunidades Autónomas de régimen general hace referencia a una recaudación líquida en la que ya se habrá detraído previamente los ajustes y transferencias de la parte del impuesto que se atribuye a las Comunidades Autónomas Vasca y Navarra. Debemos recordar que la Disposición Adicional Primera de la Constitución reconoce los derechos históricos de los territorios forales, a saber las Comunidad Foral de Navarra, y las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, supeditando su actualización al respeto a la Constitución y a los Estatutos de Autonomía respectivos. Esta se ha traducido en la atribución de competencias exclusivas en materia tributaria muy superiores a las que ostentan las Comunidades Autónomas de régimen general. En la actualidad, el Concierto Económico Vasco permite que los territorios históricos de dicha Comunidad Autónoma «puedan mantener, estable-

[15] Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

[16] Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

[17] Así lo concreta el art. 54.2.b) de la Ley 22/2009, que concreta que en el IVA «La aplicación de los tributos, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas».

[18] En el art. 8.e) de la Ley 22/2009 observamos que dicho reparto se hace en función de la recaudación líquida del IVA, que se refiere al conjunto de ingresos líquidos por el IVA «obtenidos una vez deducidas de la recaudación bruta, las devoluciones reguladas en la normativa tributaria y las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidos en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra». Calculado dicho rendimiento líquido a nivel estatal, se le aplica el índice de consumo para la Comunidad Autónoma en cuestión, certificado por el INE, y el 50% de dicha cantidad es la cantidad de ingresos que corresponde a la Comunidad concreta.

ISBN: 978-84-7777-577-5

cer y regular su propio sistema tributario». Este marco jurídico viene establecido en la Ley del Concierto Económico, que ordena las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y el País Vasco[19].

La Ley del Concierto permite a los Territorios Históricos establecer y regular su régimen tributario de acuerdo con los principios generales que marca el propio Concierto: solidaridad, atención a la estructura general impositiva del Estado, coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado y entre las propias provincias vascas[20]. Esta atribución de competencias tiene, a su vez, determinados límites, pues las normativas tributarias forales han de adecuarse a la terminología y conceptos de la Ley General Tributaria, deben mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado y respetar las libertades fundamentales de circulación de personas, bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin posibilidad de introducir efectos discriminatorios ni de afectar a la competencia empresarial. Igualmente, la Ley del Concierto afirma la obligación de respeto a los Convenios Internacionales celebrados por el Estado y a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. Hay que tener en cuenta que la referencia a las libertades de circulación y la prohibición de discriminaciones en la competencia, si bien referenciada al territorio español, debe entenderse extrapolable de manera idéntica al respeto que deben cumplir respecto de las reglas establecidas por el Derecho de la Unión Europea: libertades fundamentales y prohibición de ayudas de Estado.

Este respeto a la armonización fiscal de la Unión Europea condiciona la atribución de competencias a los Territorios Históricos en materia de imposición sobre el valor añadido, y más teniendo en cuenta que el IVA es un tributo que responde a un mandato del TFUE para evitar las distorsiones de neutralidad en el mercado interior. Así, el art. 26 LC establece que el IVA «se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado». La normativa del IVA en las pro-

---

[19] El Tribunal Supremo ha definido claramente el Concierto Económico, afirmando que «es un instrumento que rige, tal y como su nombre indica, las relaciones entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, concebida como una unidad, aunque posteriormente en los preceptos del Concierto se haga menciones expresas a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos. El Concierto Económico […] y las Normas Forales reguladoras de los distintos impuestos en los Territorios Históricos de la Comunidad recogen las normas de atribución de competencias de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a las diferentes Administraciones, disponiendo el Concierto, en muchos casos, cuál es la Administración que tiene competencia para el desarrollo de los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos, y en aquellos en los que el propio Concierto Económico no atribuye a una Administración Foral concreta el ejercicio de una competencia, sino a las instituciones competentes del País Vasco, son las propias Normas Forales reguladoras de los impuestos las que contienen las reglas de atribución interna de competencias entre los diferentes Territorios […] Esta atribución interna de competencias entre Administraciones forales es el denominado «intraconcierto». Como es lógico, estas relaciones entre Administraciones forales deben regirse por las mismas reglas y principios establecidos en el Concierto Económico, como norma marco de rango superior.» Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016, n.º de recurso 2972/2014, FD 3.º y Sentencia del Tribunal Supremo de 31 mayo, n.º de recurso 2974/2014, FD 2.º.

[20] Un resumen sobre el Concierto Económico en MERINO JARA, I., «El Concierto Económico: aspectos generales», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2003, pp. 9-16, ARMENTIA BASTERRA, J., «Concierto económico: algunas consideraciones generales», *Quincena Fiscal,* n.º 19, 2017, pp. 23-52.

vincias vascas, por tanto, deberá replicar la Ley nacional, que a su vez es una transposición de la Directiva comunitaria con las elecciones tomadas por España en aquellos aspectos que la norma comunitaria haya dejado libertad a los EEMM. Las únicas dos cuestiones que pueden ser objeto de regulación por parte de los Territorios Históricos son la aprobación de modelos de declaración —que serán como los del territorio común o más detallados— y la fijación de los plazos de ingreso en periodo voluntario —no pudiendo diferir en gran medida de los que fije la normativa IVA nacional—.

Además, la configuración del régimen de imposición en destino del IVA hace que las importaciones se constituyan como un hecho imponible independiente. La manera específica de recaudar el impuesto en estas operaciones de introducción de bienes dentro del territorio de aplicación del impuesto hace que el Estado excluya a los Territorios Históricos de cualquier función formal o recaudatoria en esta materia. Concretamente, el art. 5 LC reserva al Estado como competencias exclusivas «La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Así, si excluimos el hecho imponible relativo a las importaciones, para el resto de operaciones sujetas a IVA la Ley del Concierto establece una atribución de potestades recaudatorias a las Haciendas forales y a la Administración del Estado. Por ello, teniendo en cuenta que los restantes hechos imponibles del IVA —operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias— tienen puntos de conexión y funcionamientos dispares, resulta fundamental la concreción de si una transacción comercial de bienes o servicios resulta imponible en el Territorio de Aplicación del Impuesto —en adelante TAI—[21]. Asumiendo que una transacción ha de devengar IVA en el TAI, el Concierto Económico acude a determinados nexos físicos y económicos para determinar si la tributación por IVA debe ser compartida entre ambos tipos de administraciones o, por el contrario, toda la recaudación debe ser exaccionada por una Administración tributaria específica, estatal o foral.

2. LA DISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN IVA ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y LOS TERRITORIOS FORALES

2.1. Puntos de conexión de la recaudación IVA entre Estado y Territorios Históricos: Los criterios de volumen de operaciones, domicilio fiscal, y lugar de realización de operaciones sujetas al impuesto

A diferencia de las Comunidades Autónomas de régimen general, en las que el Estado realiza la recaudación de la totalidad del impuesto, permitiendo el ejercicio del derecho

[21] La definición del espacio de aplicación del impuesto en España se recoge en el art. 3 LIVA, que establece que el TAI será el territorio español, incluyendo el mar territorial hasta 12 millas náuticas y el espacio aéreo, con la exclusión de Canarias, en cuanto territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios y Ceuta y Melilla, en cuanto no comprendidos dentro de la Unión Aduanera.

ISBN: 978-84-7777-577-5

de crédito por las cuotas soportadas, y posteriormente reparte la recaudación proporcionalmente, el sistema que opera en los Territorios Históricos del País Vasco es radicalmente distinto. La Ley del Concierto Económico establece que las funciones de recaudación, a diferencia de las excluidas por el art. 5 LC, sí pueden ser ejercidas por las Diputaciones Provinciales vascas. Esto implica que el IVA puede ser exaccionado tanto por el Estado como por las Administraciones Tributarias provinciales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Concretamente, el art. 26.Uno LC establece las competencias de dichas Administraciones acudiendo a tres criterios diferenciados: el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y la localización de las transacciones comerciales sujetas al impuesto, mereciendo esta última un tratamiento separado en el próximo apartado.

El primer aspecto fundamental que debe analizarse para determinar la Administración a la que se atribuye la potestad recaudatoria de este impuesto es el volumen total de operaciones de la persona, física o jurídica, que realiza las actividades de entrega de bienes o prestación de servicios sujetas a IVA[22]. Como afirma la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en su respuesta a la Consulta 269/2007, de 20 de diciembre, existen diferentes conceptos de volumen de operaciones. No solo podemos encontrar el concebido expresamente en la Ley del Concierto, sino que este concepto también ha sido definido expresamente por la Ley del IVA, mientras que la Ley del Impuesto de Sociedades hace referencia a cifra de negocios[23]. No obstante, el concepto que debemos utilizar es el definido en la Ley del Concierto Económico, por ser «el texto normativo regulador de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco».

---

[22] Sobre este concepto, véase PÉREZ DELGADO, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en el nuevo Concierto Económico», en *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*, Financial & Tax Ediciones, Bilbao, 2003, p. 215; y ORENA DOMÍNGUEZ, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico», Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n.º 9, 2006, p. 6 (versión web).

[23] Es especialmente reseñable que la Ley del IVA contenga una definición más restringida que la propia Ley del Concierto. Mientras esta incluye toda contraprestación por entregas de bienes o prestaciones de servicios, la primera, en su art. 121, excluye tres operaciones concretas: «las entregas ocasionales de bienes inmuebles», «entregas de bienes calificados como de inversión respecto al transmitente» y determinadas «operaciones financieras» del art. 20.1.18.º LIVA y operaciones exentas de oro de inversión cuando una y otra «no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo». De hecho, la Consulta 269/2007 recoge una propuesta que hizo la representación de Navarra para la reforma del Convenio Económico en 2002 donde se introducía una exclusión del volumen de operaciones de las transacciones financieras e inmobiliarias que no representaran la actividad habitual del sujeto pasivo, cuestión que fue rechazada por la Administración del Estado por suponer más inconvenientes que ventajas, sobre todo, en cuanto a la dificulta de definir como habitual una operación de este tipo, afirmando la Comisión de Coordinación Normativa que «En consecuencia, este Centro Directivo mantiene el criterio de que, a los efectos de determinar el volumen de operaciones en cada territorio, no procede excluir las operaciones atípicas o no habituales de la entidad, ya que el Concierto Económico y el Convenio Económico no hacen distinción alguna en cuanto a las operaciones que deben incluirse, lo que obliga a considerar todas las actividades empresariales o profesionales que realice, sin distinguir donde la Ley no distingue. En conclusión, el concepto de volumen de operaciones definido en el Concierto y en el Convenio es distinto del regulado en el artículo 121 de la LIVA e incluye para su cálculo tanto las operaciones habituales como las no habituales.»

De acuerdo con el art. 27.Dos LC, que reitera con la misma redacción el concepto acuñado en el art. 14.Dos del mismo texto, referente al Impuesto de Sociedades, dicho valor debe medirse en función del «importe de las contraprestaciones, excluido el impuesto del valor añadido y el recargo de equivalencia» que haya recibido el sujeto pasivo por las transacciones imponibles realizadas en el curso de su actividad empresarial o profesional. Como afirma la citada consulta n.º 269/2007, entran dentro de este concepto todas las transacciones sin necesidad de que respondan a la actividad habitual de la empresa, por lo que se deberán incluir tanto las operaciones que constituyan el objeto normal empresarial o profesional del sujeto pasivo como las que realicen de manera ocasional o esporádica[24].

Además, entendemos que al no exigirse expresamente que se trate de operaciones sujetas y no exentas, se deberán incluir en este concepto también las sujetas y exentas, e incluso determinadas operaciones no sujetas a IVA —por ejemplo, una prestación de servicios B2B que esté sujeta a IVA en otro Estado miembro y no sujeta en el TAI—[25]. Esta opción de incluir las ventas exentas de IVA, aunque limitadas a aquellas que den derecho a deducción, la ha adoptado también el art. 29.Uno LC, si bien la definición que hace este del «volumen de las contraprestaciones» no se utiliza para determinar si se supera o no la cifra de 10 millones de euros, sino para repartir la recaudación entre las distintas Administraciones cuando existan competencia compartida al respecto. No obstante, entendemos que aunque en la definición del término «volumen total de operaciones» no se mencione expresamente si se trata de todas las operaciones realizadas o solo de las no exentas, las transacciones exentas y las no sujetas deben incluirse a efectos del concepto general de volumen de operaciones para englobar la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo, y así se ha pronunciado la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Vizcaya y la Co-

[24] De hecho, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa recoge la afirmación que hizo la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en Informe de fecha 16 de enero de 1998: «[…] se plantea en la consulta si por el volumen de operaciones ha de entenderse el conjunto de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo por todas las actividades que desarrolle o bien sólo las relativas a su actividad habitual. Ni del tenor literal del Concierto Económico ni del espíritu que ha presidido las sucesivas modificaciones de que ha sido objeto puede deducirse que en el concepto de volumen de operaciones se deban incluir sólo las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad habitual y ello porque, si bien podrían evitar alteraciones artificiales del volumen de operaciones de un año para otro que podrían alterar la Administración competente para la exacción del impuesto, crearía problemas mucho más importantes por la imposibilidad de recoger en una norma, de carácter general por su propia naturaleza, toda la casuística que se podría producir y correría el peligro de tener que acudir en cada caso a una clasificación previa de la naturaleza habitual o no de una operación. Así, pues, este Centro Directivo considera que, para determinar el volumen de operaciones, no debe acudirse a un concepto como el de la habitualidad que, por otra parte, no aparece por ningún lado en la literalidad del Concierto Económico.»

[25] Esto ocurre en el mencionado art. 121 LIVA, y también en las Normas Forales que regulan el IVA en las distintas Provincias Vascas. Sin embargo, hay que reiterar que el concepto de volumen de operaciones aplicable a esta cuestión no es el contenido en las normas de IVA, sino en la propia Ley del Concierto Económico.

ISBN: 978-84-7777-577-5

misión de Coordinación y Evaluación Normativa[26]. Sí quedarían fuera de este concepto de volumen de operaciones las transacciones sujetas a IVA pero por resultar adquisiciones intracomunitarias o importaciones, ya que el término hace referencia a las ventas realizadas por el sujeto pasivo, no a hechos imponibles IVA.

En función del volumen de operaciones, los puntos de conexión claves para determinar la Administración competente para recaudar el impuesto serán dos: el domicilio fiscal y la localización de las operaciones sujetas a IVA. En el primer caso, el art. 27. Uno.tercera LC establece que cuando el volumen total de operaciones de un sujeto pasivo no supere los 10 millones de euros[27] la tributación del impuesto, sin importar el lugar donde realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios, deberá realizarse a la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal que tenga el sujeto pasivo: a la Administración del Estado si está en territorio común y a la Diputación Foral si se encuentra en una provincia vasca[28].

La determinación del domicilio fiscal deviene, así, una cuestión crucial para establecer la Administración competente para un gran número de sujetos pasivos del IVA. Pese a que el art. 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —en adelante LGT—, regula el domicilio fiscal de las personas físicas y jurídicas, la Ley del Concierto

---

[26] Concretamente, la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Vizcaya en la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, que afirma: «A efectos de lo expuesto en el apartado Primero de la presente Instrucción, se deben tener en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque estén exentas, o no estén sujetas al citado Impuesto. En este sentido, se incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, ya sean ocasionales o no lo sean. […]». Por su parte, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa afirmó, en su Consulta 357/2016, que «de cara a calcular el porcentaje de tributación correspondiente a cada Administración, sólo han de tenerse en cuenta las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) efectivamente gravadas (sujetas y no exentas) y las exentas con derecho a deducción (con exención plena). Con lo que, en definitiva, a estos efectos, no han de computarse ni las operaciones no sujetas al Impuesto (en un caso como el planteado, por entenderse realizadas fuera de su ámbito de aplicación territorial), ni las exentas sin derecho a deducción (con exención limitada)».

[27] La cifra de volumen de operaciones en que el punto de conexión es el domicilio fiscal ha crecido exponencialmente en un breve lapso de tiempo. Así, pasó de 300 millones de pesetas (1,8 millones de euros) a 500 millones de pesetas (3M€). De ahí se elevó la cifra a 6 millones de euros con la Ley del Concierto de 2002 para, en 2007, alzarla a 7 millones, y en 2017 a 10 millones de euros. La cuantía de 10 millones de euros ha sido introducida por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre. La Disposición transitoria primera del Concierto establece que las modificaciones de diversos artículos del Concierto, incluida la reforma del 29.6 que extiende a las Diputaciones Provinciales la competencia de comprobación e inspección cuando empresas domiciliadas en territorio común facturen más del 75% en el País Vasco, deberían aplicarse a partir de 1 de enero de 2018, pero no se incluía el alza de esta cifra de volumen total de operaciones. La Consulta n.º 365/2018, de 2 de julio de 2018, ha determinado que debe entenderse que dicho nuevo valor debe aplicarse a los periodos de liquidación iniciados a partir de 1 de enero de 2018.

[28] La Ley del Concierto contiene reglas para articular el cálculo del volumen de operaciones también en el caso del de inicio de actividad, debiendo atenderse a las ventas realizadas en el primer año de actividad, y también al supuesto de que el primer año de actividad no coincida con el año natural, para lo que deberá elevarse dicho volumen a una cantidad anualizada (art. 27.Dos LC).

incluye una definición propia de este concepto jurídico, así como de la residencia habitual, en su art. 43. Como se puede comprobar, las reglas establecidas por el Concierto Económico difieren muy poco de las reguladas por la norma estatal. Así, el domicilio fiscal de las personas físicas será el correspondiente a su residencia habitual, cuestión en la que coinciden la LC y la LGT[29]. Esta última, sin embargo, introduce una regla adicional para las personas físicas que desarrollen actividades económicas —domicilio donde se gestionen y dirijan las actividades— que no se incorpora en la LC[30].

Respecto de las personas jurídicas, el criterio para fijar su domicilio social también es coincidente en ambas normas: el domicilio social, siempre que en él esté centralizada la gestión administrativa y dirección del negocio. En caso de diferir ambas, primaría la sede de dirección efectiva y, si estos criterios no fuera útiles, el lugar donde se encuentre el mayor valor del inmovilizado. Respecto a las sociedades civiles y entes sin personalidad jurídica, tal como concreta la LC —la LGT hace referencia a entidades del art. 35.4 LGT—, y a los establecimientos permanentes, se extiende lo establecido para las personas jurídicas si bien la LC no hace mención al domicilio social, y se refiere únicamente a la sede de dirección efectiva y, en ausencia de esta, a la ubicación del inmovilizado[31].

Hay que tener en cuenta una cuestión fundamental que es la diferencia entre el concepto de establecimiento permanente en el IVA y en el Impuesto de Renta de No Residentes (IRNR), porque esta puede dar lugar a supuestos en que una persona residente en otro país sea considerada sujeto pasivo del IVA pese a operar en España sin dicho establecimiento permanente —en adelante EP—[32]. Es lo que sucedió en el caso conocido por el Tribunal Supremo en su sentencia n.º 609/2018, de 16 de abril de 2018, (n.º de recurso 181/2017) en la que la empresa en cuestión carecía de un lugar

[29] El art. 43 LC también contiene una especificación de la residencia habitual de las personas físicas, referenciándola a la normativa de distintos impuestos pero, fundamentalmente, a la del IRPF.

[30] Sobre el domicilio fiscal como punto de conexión en el Concierto, véase SARALEGUI MORALES, E., «Puntos de conexión del concierto económico: Residencia habitual y domicilio fiscal», *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, n.º 51, 2016, págs. 103-132; y MERINO JARA, I., «El domicilio fiscal de las entidades jurídicas en el concierto económico» en SIMÓN ACOSTA, E. (Dir.), VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., SIMÓN YARZA, M. E., (Coords.) *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 225-250

[31] En este caso la LGT no define expresamente el domicilio fiscal de los establecimientos permanentes, sino que afirma que «Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo». En este sentido, la Ley del Concierto Económico replica el domicilio fiscal que se establece para las entidades no residentes que operen en territorio español mediante un establecimiento permanente en el art. 11.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[32] El concepto de EP viene establecido en el art. 69.Tres. 2.º de la Ley del IVA que lo define como «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales». Igualmente, hay que tener en cuenta que el art. 84.Dos LIVA establece que se consideran establecidos en el TAI «los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente».

ISBN: 978-84-7777-577-5

fijo de trabajo o de un agente dependiente en territorio español. En este sentido, el TS entendió que la determinación del domicilio social de dicho contribuyente IVA debía ser el domicilio de su representante[33], tal como establece el art. 11.1.c) de la Ley de IRNR[34]. Para el Alto Tribunal, determinar el domicilio fiscal conforme a esta regla «no constituye […] circunstancia relevante alguna a efectos del Concierto, ni las partes tenían necesidad de convenir especiales puntos de conexión en relación, específicamente, a los *sujetos no establecidos* a efectos del IVA»[35]. No obstante, hay que tener en cuenta que en esta sentencia el sujeto pasivo excedía la facturación para que el punto de conexión fuera exclusivamente el domicilio fiscal, y el TS entiende que lo esencial es que realizaba actividades en ambos territorios, y que por tanto la regla que debía operar es la de la localización de las actividades. Por ello, el Tribunal Supremo afirma que no era necesaria una especial concertación entre Estado y Comunidad Autónoma respecto a los sujetos pasivos no establecidos porque el IVA debía repartirse en proporción al volumen de operaciones[36].

Una vez establecido que las entidades con un volumen de operaciones inferior a 10 millones de euros tienen que cumplir sus obligaciones formales y materiales por el IVA en la Administración que corresponda a su domicilio fiscal —cuya concreción en el Concierto es casi idéntica a la de la LGT— es necesario analizar la utilidad del tercer punto de conexión. La tributación de los empresarios y profesionales que realicen en-

---

[33] Hay que tener en cuenta que el art. 164 LIVA establece la obligación de nombrar representante a los sujetos pasivos no establecidos en la UE, salvo que estén en Canarias, Ceuta y Melilla o en un Estado con un instrumento de asistencia mutua análogo a los que existen en la Comunidad. Respecto a la Ley del IRNR, el art. 10 no establece la obligación de nombrar representante a los sujetos que operen sin EP salvo que residan en países o territorios con los que no exista intercambio efectivo de información que cumplan determinadas condiciones.

[34] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[35] STS 609/2018, FD 4.º.

[36] Un caso similar se le planteó a la Junta Arbitral en su resolución 8/2014, de 19 de diciembre de 2014, en la que una entidad residente en Reino Unido que operaba en España sin establecimiento permanente era sujeto pasivo del IVA en España. Su representante estaba domiciliada en Bilbao, y su volumen total de operaciones no superaba el límite, por entonces, de 7 millones de euros. La empresa contribuyente solicitó que se determinara la Administración competente para devolverle el IVA al ser entidad no residente sin EP. Tanto la Diputación Foral de Vizcaya como la AEAT entendían que estábamos ante un supuesto no contemplado en la normativa del Concierto Económico, y que al ser un sujeto pasivo no establecido cuyo domicilio fiscal no se podía determinar conforme las reglas del art. 43 LC, dichas competencias pertenecían al Estado. La Junta Arbitral no tuvo que entrar a conocer del fondo de la cuestión, por allanarse la AEAT y aceptar su competencia. Hay que tener en cuenta que la ausencia de obligación de tener que nombrar representante en los casos anteriormente comentados hace especialmente sensible esta cuestión, ya que seguir el criterio del domicilio del representante implicaría a los sujetos pasivos no establecidos la posibilidad de decidir ante qué Administración querrían tributar a efectos del IVA y otros impuestos que se atribuyan por el criterio del domicilio —como establece el art. 15 LC para el IS—, por lo que entendemos que haría falta dicha «concertación» que comenta el Tribunal Supremo o, como ocurre en el caso tratado por la Junta Arbitral, una asunción directa por parte de la Administración estatal.

tregas de bienes y prestaciones de servicios con un volumen de operaciones superior a la decena de millones de euros va a depender de la localización de las operaciones que acometan. Así, el art. 27.Uno.primera LC establece que cuando un sujeto pasivo opere exclusivamente en un territorio, sea de régimen común o foral, la recaudación IVA de sus transacciones será competencia exclusiva de la Administración tributaria de dicho territorio —estatal o Diputación Foral—.

En el supuesto de que un contribuyente del IVA desarrolle su actividad empresarial en ambos territorios, el art. 27.Uno.segunda LC establece una competencia compartida entre las Administraciones tributarias concernidas —estatal y una o varias de las Diputaciones vascas—. El cumplimiento de las obligaciones materiales se realizará de manera proporcional al volumen de operaciones realizadas en cada territorio[37]. Como hemos comentado, este concepto de volumen de operaciones viene definido expresamente en el art. 29.Uno LC e incluye todas las transacciones sujetas al IVA y no exentas, y también las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas pero que den derecho a deducción del IVA soportado en su realización. Ya no nos encontramos ante un concepto que incluya la globalidad de la actividad profesional del sujeto, como sí se ha de usar para determinar si supera el umbral de facturación de 10 millones de euros. Por el contrario, aquí estamos ante un reparto del poder tributario en lo referente a la recaudación del impuesto, por lo que deberán incluirse solo las operaciones sujetas al mismo, o aquellas que, pese a estar exentas, permitan la deducibilidad de las cuotas soportadas, de manera que se pueda incluir el conjunto de ventas que, pese a estar sujetas a IVA, lo puedan estar en otro Estado debido a la configuración espacial del impuesto.

Hay que tener en cuenta que el hecho de tributar por IVA en varias administraciones tributarias distinta —Hacienda estatal y las forales— implica la existencia de obligaciones tributarias materiales distintas, es decir, de deudas independientes entre sí. Así lo determinó el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) en su resolución de 13 de octubre de 2004, en la que afirmó que se puede «concluir que aquellos contribuyentes que tributan a la Hacienda Estatal y a la Hacienda Foral no tienen una única deuda ante dos acreedores solidarios (tesis defendida por la recurrente), sino dos deudas autónomas frente a dos acreedores distintos».

Así, la realización de operaciones en ambos territorios genera obligaciones tributarias diversas, en las que se va a repartir territorialmente la manifestación de capacidad económica relativa al desarrollo de una actividad empresarial o profesional sujeta a IVA. En estos supuestos será necesario, por tanto, definir las cuotas que van a ser objeto de reparto y calcular la proporción que corresponde a cada Hacienda, para lo que habrá que analizar dónde se entienden realizadas las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

[37] Nótese que, en este caso, la Ley del Concierto Económico omite el calificativo «total» al hablar de volumen de operaciones, lo que lo diferencia del término que debe utilizarse para el umbral de tributación en domicilio o en el lugar de realización de actividades.

ISBN: 978-84-7777-577-5

2.2. El ejercicio de la competencia compartida sobre la recaudación IVA: cuotas atribuibles y proporción de reparto

De acuerdo con el funcionamiento normal del impuesto, la liquidación del IVA, con independencia de que se presente trimestral o mensualmente, implica realizar dos operaciones. Por un lado, cuantificar todo el IVA repercutido en las ventas de bienes y servicios sujetas y no exentas. Por otro, la posibilidad de utilizar el derecho de crédito que obtiene el sujeto pasivo al soportar cuotas del impuesto en sus compras de productos utilizados para actividades sujetas y no exentas —o aquellas exentas que dan derecho a la deducción—[38]. Hay que tener en cuenta que el criterio para determinar el reparto del IVA entre las Administraciones tributarias estatal y foral hace referencia a la localización del volumen de operaciones, es decir, únicamente hace referencia a las ventas realizadas por el sujeto pasivo. Sin embargo, la configuración del IVA en las operaciones transfronterizas, tanto intra-UE como con terceros países, se basa en la configuración de las compras internacionales como hechos imponibles, y no de las ventas[39].

Ya hemos comentado que las cuotas relativas a las importaciones son competencia exclusiva de la Administración tributaria estatal. Sin embargo, en lo referente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (en adelante AIB) la Ley del Concierto Económico Vasco establece una regulación específica sobre su reparto. La regla general para las AIB es que la competencia para la exacción seguirá los mismos criterios que las de las cuotas de operaciones interiores, tanto en los supuestos de volumen total de operaciones inferior como superior a 10 millones de euros[40]. Esto implica que si se supera esta cantidad y el sujeto pasivo realiza actividades sujetas al impuesto y que originan derecho a la deducción en ambos territorios las cuotas auto-repercutidas por las AIB se repartirán en función de la proporción en que se haya desarrollado la actividad en cada ubicación[41].

---

[38] Artículo 94.Uno Ley del IVA.

[39] El propio art. 1 de la Ley del IVA fija tres hechos imponibles distintos: el primero, relativo a las operaciones interiores, se refiere a la entrega de bienes y prestaciones de servicios, es decir, a operaciones de venta; los otros dos, sin embargo, son las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones, es decir, conductas de compra transfronteriza.

[40] Art. 27.Cuatro de la Ley del Concierto Económico Vasco.

[41] El art. 15 LIVA define las adquisiciones intracomunitarias de bienes como la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales transportados desde otro Estado miembro al TAI realizándose el transporte, de manera directa o indirecta, por el vendedor o comprador. El art. 13 exige, para sujetar a IVA estas AIB, que sean realizadas a título oneroso por empresarios, profesionales y personas jurídicas que no tengan dicho carácter y en las que el transmitente sea empresario o profesional. El punto de conexión de este hecho imponible es la ubicación del fin del transporte de los bienes, siendo el Estado de llegada el que sujetará a IVA la adquisición intracomunitaria (art. 71.Uno LIVA). Esto resulta coherente con el régimen de imposición en destino que concibe la normativa IVA para las transacciones internacionales, conectando la tributación con el Estado de consumo. Sin embargo, hay que tener en cuenta que para que se produzca la exención de las entregas intracomunitarias y la sujeción de las adquisiciones es necesario realizar la prueba del transporte de los bienes al otro Estado miembro, tal como establece el art. 13.2 del Reglamento IVA. El art. 71 LIVA, que traspone el art. 41 de la Directiva IVA establece también otro punto de conexión para las AIB, precisamente, para supuestos en que el adquirente no acredite que la adquisición intracomunitaria ha

Sin embargo, se establecen reglas particulares para el reparto de algunas adquisiciones intracomunitarias específicas[42]. En el caso de las AIB de medios de transporte nuevos realizadas por particulares o por personas cuyas actividades estén no sujetas al IVA o totalmente exentas, las cuotas de dichas adquisiciones corresponderán a la Administración del territorio común o vasco en el que se matriculen definitivamente[43]. También se aplica un criterio propio, en este caso el del domicilio fiscal, para las AIB sujetas por opción o por haber superado el límite cuantitativo establecido en las Normas Forales del IVA, realizadas por sujetos pasivos cuyas actividades no den derecho a deducción total o parcial o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales. También se utiliza el domicilio fiscal para establecer la Administración competente para recaudar el IVA de las AIB de los sujetos pasivos acogidos al régimen de agricultura, ganadería y pesca, al régimen simplificado o al del recargo de equivalencia. Realmente, respecto al segundo bloque de excepciones la Ley del Concierto estaría refiriéndose explícitamente a las adquisiciones intracomunitarias no sujetas reguladas en el art. 14 de la Ley del IVA, y a los supuestos en que no se darían sus efectos, sea por opción o por superar el límite de 10.000€ que establece. A estas se añaden las AIB hechas por empresas acogidas al régimen simplificado y del recargo de equivalencia[44]. Todo el resto de cuotas por AIB deberán repartirse en función de la

---

quedado sujeta en el país de llegada de los bienes. En tales casos, y dado que el comprador habrá debido proporcionar su número de identificación para que el vendedor realice la entrega exenta de IVA, el hecho imponible se entenderá devengado en el territorio del Estado que haya otorgado dicho número de identificación. Una de las reformas más recientes que han sido aprobadas por el Consejo de la UE es la Directiva (UE) 2018/1910, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. En ella se ha modificado el art. 138.1, al establecer la obligatoriedad de que el NIF-IVA se encuentre registrado en la base de datos VIES para que la entrega intracomunitaria se considere exenta, de tal manera que la comunicación de este número pase de ser «una condición material y no formal» de la propia exención (considerando 7).

[42] Art. 27.Cinco y Seis de la Ley del Concierto Económico Vasco.

[43] El art. 13.2.ª modifica el concepto de sujeción para las AIB de medios de transporte nuevos. En las adquisiciones intracomunitarias de bienes se exige, con carácter general, que ambas partes sean sujetos pasivos del IVA —si bien los adquirentes personas jurídicas que no sean empresarios o profesionales pueden quedar no sujetos si sus AIB no exceden los 10.000€—. En el caso de las compras intracomunitarias de medios de transporte nuevos que cumplan los requisitos de dicho art. 13.2.ª, también quedan sujetas a IVA cuando las realicen las personas cuyas AIB no estén sujetas de acuerdo con el art. 14 LIVA, así como las realizadas por personas que no tengan condición de empresario o profesional. Además, tampoco se tiene en cuenta la condición del transmitente, que en las AIB de otros bienes deben ser sujetos pasivos del impuesto.

[44] Cabe recordar que, con carácter general, el volumen de facturación máximo para acogerse al régimen simplificado es de 150.000€ o de 250.000€ en el caso de actividades agrícolas, forestales y ganaderas. Así, estas cifras son muy inferiores del umbral de 10 millones de euros que establece el paso del criterio del domicilio fiscal al de la localización del volumen de operaciones, por lo que en principio debería cumplir sus obligaciones formales y materiales en la Administración correspondiente al domicilio. Respecto al régimen del recargo de equivalencia, cabe recordar que, de acuerdo con los arts. 148 y ss. LIVA, estamos ante sujetos pasivos que no van a tener que realizar liquidación del impuesto salvo para, precisamente, determinadas operaciones, dentro de las que estarían las AIB en que el comprador sea sujeto pasivo por inversión (art. 154.Uno *in fine*).

ISBN: 978-84-7777-577-5

proporción que derive del volumen de operaciones realizado en los territorios de régimen común y foral.

Determinadas las cuotas de IVA que han de ser exaccionadas conforme a criterios particulares o al general de la localización del volumen de operaciones, el paso siguiente es calcular dicha proporción correspondiente a cada Administración tributaria. Este porcentaje depende del valor de operaciones que den derecho a deducción en el IVA que se realicen en cada territorio de acuerdo con las reglas de localización del art. 28 LC. Sin embargo, hay que tener en cuenta que estamos hablando de una división que debe hacerse conforme al cómputo de operaciones en el conjunto del año natural. Por ello, para todas las autoliquidaciones IVA del año menos la última, la proporción provisional a usar será la resultante de sus operaciones en el año natural anterior[45]. En caso de tener que realizar las autoliquidaciones del primer ejercicio económico del sujeto pasivo, este deberá realizar una estimación de las operaciones que realizará en cada territorio para articular este porcentaje provisional[46].

Dado que el reparto debe hacerse conforme a la distribución efectiva en dicho año, el sujeto pasivo deberá regularizar la situación ante las Administraciones tributarias estatal y forales en la autoliquidación correspondiente al último periodo del año, en función de la proporción definitiva que se haya calculado. En este sentido, no será necesario que el sujeto pasivo proceda a rectificar todas las declaraciones-liquidaciones realizadas a lo largo del año en ambas Administraciones, sino que en la última deberá fijar el porcentaje definitivo y añadir el resultado de la regularización que derive de la diferencia entre proporción provisional usada y la definitiva[47]. En dichas autoliquidaciones finales del año, el contribuyente deberá realizar un pago adicional a aquella que resulte haber recibido una proporción provisional inferior a la definitiva, y deberá realizar un abono inferior, o solicitar la devolución, en la Administración que hubiera recibido

---

[45] Hay que tener en cuenta que, aunque el sujeto pasivo tuviera constancia de que va a existir un cambio en la proporción de dicho año respecto al anterior, siempre que no entre dentro de los supuestos a) y b) del art. 29.Dos LC, estará obligado a utilizar el porcentaje definitivo del año anterior, no pudiendo aplicar un porcentaje provisional de acuerdo con las estimaciones que tenga para dicho año. Así lo determinó la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en su Consulta Tributaria 88/1994 de 28 de diciembre de 1994, en la que afirmó que «la utilización de una proporción provisional estimada por el sujeto pasivo, solo se contempla para el caso de que sea el primer año natural de ejercicio de la actividad, en los restantes casos debe utilizarse, como dispone el artículo 29.2 párrafo primero, la proporción que resulte de las operaciones realizadas en el ejercicio anterior, sin que sea posible la aplicación analógica del párrafo segundo por tratarse de una cuestión perfectamente regulada en el párrafo primero».

[46] El art. 28.Dos contempla la posibilidad de aplicar una proporción específica a la que derive de la regla general en supuestos de «Fusión, escisión y aportación de activos» o de «inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa [se considera así cuando sea igual o superior a 15 puntos porcentuales] de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado».

[47] ORENA DOMÍNGUEZ, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico»…, *op. cit.* p. 15 (versión web).

un porcentaje de cuotas superior al correspondiente a la totalidad del año, tal como establece el art. 29.Cinco LC[48].

La citada resolución del TEAC de 13 de octubre de 2004 trató esta cuestión, pues en el caso que conoció, el obligado tributario no había realizado las dos autoliquidaciones a las respectivas Administraciones tributarias. Presentó la regularización correspondiente en la Hacienda del Estado, que debía recibir una proporción adicional a la provisionalmente declarada, introduciendo la cantidad regularizada como una cuota de IVA a compensar procedente de ejercicios anteriores. Al mismo tiempo, solicitó a la Diputación Foral de Álava que realizara una transferencia de idéntica cuantía para que se produjera la compensación entre dichas Administraciones. El TEAC, por el contrario, y conforme a lo que establece el art. 29.Cinco LC, entendió que «es el contribuyente el que debe declarar e ingresar el importe de la regularización a una de la Administraciones Públicas y obtener una devolución por ese mismo importe de la otra».

Este procedimiento nos parece criticable por la potencial pérdida de liquidez que supone para las empresas. Si bien entendemos que el saldo final para el contribuyente es el mismo, pues la cantidad pagada para realizar la regularización viene posteriormente devuelta por la otra Administración, supone haber realizado el pago de un IVA superior al devengado en su actividad empresarial o profesional[49]. Además, el sujeto pasivo deberá esperar el plazo que establece la normativa IVA para obtener la devolución, que es de 6 meses de acuerdo con lo establecido en el art. 115 LIVA. Difícilmente podemos considerar que el impuesto va a resultar neutral para un empresario

---

[48] Art. 29.Cinco LC: «Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda».

[49] La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril, n.º de recurso 916/2002, afirma que no «puede invocarse el principio de unidad de la Administración para afirmar, correlativamente, poco menos que un derecho —desde luego inexistente— de los sujetos pasivos a materializar indistintamente la deducibilidad del IVA soportado ante la Administración tributaria estatal o ante la de los Territorios Históricos del País Vasco a pura conveniencia y a trasladar así el problema de la imputación del resultado de las liquidaciones del Impuesto a un acuerdo posterior entre ambas Administraciones» Debemos mencionar también que esta ausencia de unidad de la Administración se manifiesta en los casos de traslado de domicilio que obliga a tributar parcialmente en distintas Administraciones tributarias, pudiendo el sujeto pasivo tener un derecho de crédito contra la competente en su domicilio anterior, que no podrá ser ejercitado respecto a las deudas tributarias que tenga con la nueva Administración competente. Esto fue lo determinado por la Junta Arbitral del Concierto Económico en su Resolución 10/2015, de 19 de junio de 2015. En su FD 2.º afirmó, haciendo referencia a la doctrina anteriormente fijada por el mismo órgano, y confirmada por el Tribunal Supremo, que tanto el sistema de IVA como la normativa del concierto impiden el traslado de saldos entre Administraciones y que «trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de «exacción» prevista en el Concierto Económico, dado que dicha «exacción» se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico».

ISBN: 978-84-7777-577-5

que experimente cambios de entidad en la proporción en que opera en un territorio u otro, pero que no se consideren significativos por no superar 15 puntos porcentuales, implicando un desembolso importante de recursos que no van a ser recuperados de manera inmediata[50].

Por último, es importante comentar que la autoridad competente para comprobar el volumen de operaciones realizado en los distintos territorios, a efectos de calcular el porcentaje de liquidación del impuesto en Territorio Foral o Común, corresponde a una única Administración: la que tenga la competencia de inspección[51]. El art. 29.Seis establece la Administración competente en función de si el sujeto pasivo tributa exclusivamente en una Hacienda Foral o la del Estado, atribuyéndole tal función, o si tributa de manera proporcional a su volumen de operaciones. En este último caso, la comprobación y la investigación las realizará la Administración correspondiente a su domicilio fiscal[52] salvo que se realice el 75% o más de las operaciones en un territorio concreto —caso en el que se atribuiría la competencia a la Administración tributaria de dicho lugar—[53].

En este sentido, si otra Administración no estuviera de acuerdo con la comprobación realizada por la Administración competente para ello, o con los criterios empleados por esta última, la Junta Arbitral del País Vasco ha rechazado que pueda ejercer dichas competencias que no le han sido atribuidas. Así se pronunció en la resolución 21/2015, de 2 de diciembre de 2015, en la que afirmó que «Cuando ésta [la Administración no compe-

---

[50] Hay que tener en cuenta que, en determinadas circunstancias, sí que va a ser posible que deban realizarse compensaciones entre las Administraciones del Estado y la Foral correspondiente. Es el caso analizado en la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Autónoma del País Vasco n.º 11/2014, de 19 de diciembre de 2014. En ella la Diputación Foral de Guipúzcoa era la encargada de realizar la inspección y obtener la recaudación del IVA de un sujeto pasivo que consideraba que el 100% de su volumen de operaciones se desarrollaba en la provincia guipuzcoana. El resultado de las cuotas totales de 1998, 1999 y 2000 resultó un importe a devolver. La Diputación foral se percató de que había un error en el cálculo de la proporción, y que la actividad desarrollada en dicha provincia era una proporción del 76,68%, desarrollándose un 23,32% de la actividad en Territorio Común. La Administración provincial solicitó a la AEAT la compensación de la parte de devolución que habían realizado y no le correspondía hacer. La transferencia de cuotas devueltas erróneamente fue realizada para los años 1999 y 2000, pero no para 1998, porque la Administración estatal la consideró prescrita, dándole la razón a este respecto la Junta Arbitral. Por tanto, existen supuestos de transferencia de cuotas de IVA indebidamente devueltas entre Administraciones.

[51] En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 11 de mayo, n.º de recurso 441/2013, FD 3.º, donde se concluye que «las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación […] correspondían únicamente» a una Administración Tributaria concreta, y que «La comprobación del volumen total de operaciones declarado por Unión Fenosa Gas Comercializadora, S.A., en esos impuestos y períodos, para determinar la proporción de tributación a cada Administración tributaria, sólo podía ser realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, porque era la que tenía atribuida la competencia inspectora sobre la misma», lo que manifiesta que la Administración que tiene atribuida esta competencia es la que tiene capacidad de comprobar el volumen de operaciones.

[52] El tenor literal de la norma dice así: «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».

[53] El porcentaje se eleva al 100% para los casos de tributación IVA de grupos de entidades.

tente para la comprobación] considera que aquella [la que tiene atribuida las funciones] no ejerce su competencia o no la ejerce correctamente, lo que tiene que hacer es instar a aquella a que las ejerza, enviándole el correspondiente Informe».

Hay que tener en cuenta que esta atribución de competencias no implica que las Administraciones tributarias que tengan una función recaudatoria en relación a las ventas realizadas en su territorio queden privadas de toda capacidad de comprobación, y sus posibilidades no se limitan a instar a la competente para que realice una comprobación de dicho volumen de operaciones[54]. Así, en el caso de las Diputaciones Forales el art. 29.Seis.Tercera LC afirma que pueden ejercer sus facultades de comprobación «en el ámbito de sus respectivos territorios» y «sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes». Esta posibilidad ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 3 de mayo de 2016, n.º de recurso 3062/2014, FD 4.º. En ella se planteaba al Alto Tribunal si una Diputación Foral que no tenía atribuidas la potestad de inspección conforme al art. 29.Seis LC podía solicitar al sujeto pasivo información a efectos de conocer el volumen de operaciones acometido en su territorio. El TS concluyó que dado que la Diputación Foral que no tenía la competencia general inspectora, en este caso la de Guipúzcoa, había limitado su solicitud de información a las operaciones realizadas en dicho territorio, para comprobar el volumen de operaciones realizado en él, no se podía entender que se hubiera extralimitado en su actuación y que hubiera ejercido funciones de que carecía.

Por último, queremos comentar que el Tribunal Supremo ha colmado una laguna presente en la Ley del Concierto en relación a la posibilidad de que una entidad sujeta al IVA tenga su domicilio fiscal en una Provincia Vasca pero realice la totalidad de su volumen de operaciones en otro de los Territorios Históricos regulados en el Concierto. El citado art. 29 LC establece la posibilidad de que la Administración Estatal sea la competente para comprobar e inspeccionar a sujetos domiciliados fiscalmente en territorio vasco si facturaban en territorio común más el 75% o más de su volumen de operaciones y viceversa. Sin embargo, nada se dice en casos de facturación mayoritaria en otra Diputación Provincial Vasca. Dicha cuestión ha sido resuelta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 mayo de 2016, n.º de recurso 2974/2014, que se remite a la solución dada por el mismo Tribunal en su sentencia de 3 de mayo de 2016, n.º de recurso 2972/2014. En la primera el Alto Tribunal entiende que estamos ante un caso no contemplado de forma expresa en el Concierto Económico, pero que su resolu-

[54] La STS de 3 de mayo de 2016, n.º de recurso 3062/2014, FD 4.º, hace referencia al acuerdo adoptado por la Comisión Mixta del Concierto, en sus conclusiones de 18 de mayo de 2006, en la que afirmó que «Las administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrán instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente mediante una actuación que consistirá en una simple toma de los datos necesarios al efecto».

ISBN: 978-84-7777-577-5

ción requiere aplicar «el razonamiento lógico y [los] principios que subyacen en el Concierto Económico de que en el caso de que las operaciones en el País Vasco se realicen exclusivamente en uno de sus territorios, aunque el domicilio fiscal se encuentre en otro, la competencia inspectora esté allá donde se hayan realizado las operaciones y por tanto se deba tributar». El TS llega a la conclusión de que «la interpretación ajustada del Concierto Económico es considerar que sin competencia exaccionadora no tendría sentido adjudicar competencia inspectora alguna, al menos si el total de las operaciones realizadas en el País Vasco se hubiera realizado en uno de los otros dos Territorios Históricos, como es el presente»[55].

Una vez determinadas la forma de calcular tanto el volumen de operaciones como la proporción en que van a ser distribuidas, así como la Administración competente para ello, debemos fijar nuestra atención en los puntos de conexión de las operaciones sujetas a IVA. Para ello deberemos partir, en primer lugar, del análisis de la normativa IVA, para determinar qué operaciones interiores y, sobre todo, intra-UE, están localizadas. En segundo lugar, atenderemos a las reglas específicas que establece la Ley del Concierto Económico para localizar las entregas de bienes y prestaciones de servicios en Territorio común o foral.

3. LA LOCALIZACIÓN DE LAS TRANSACCIONES A EFECTOS DE ATRIBUCIÓN DE PODER TRIBUTARIO SOBRE LAS CUOTAS DE IVA

Como hemos visto, las empresas con un volumen total de operaciones superior a 10 millones de euros deberán cumplir con obligaciones materiales y formales por IVA en aquellos territorios, común y forales, en los que realicen actividades sujetas a IVA que den derecho a deducción. El art. 28 de la Ley del Concierto establece unas reglas específicas para concretar la ubicación de las distintas transacciones de venta que puede desarrollar un sujeto pasivo, limitándolas a los dos grandes bloques de operaciones imponibles en el impuesto una vez excluidas las compras internacionales configuradas como hecho imponible: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Hay que tener en cuenta que la Directiva IVA especifica una serie de puntos de conexión con la intención de determinar qué operaciones deben quedar sujetas al impuesto dentro de cada Estado miembro. De este modo, la Ley del IVA, en sus artículos 68 a 70, concreta las ventas de bienes y servicios que han de tributar en el TAI.

[55] Además, añade que «La recapitulación de lo que se ha dejado expuesto nos lleva a concluir que el Concierto Económico no regula expresamente supuestos como el planteado. El objeto del texto legal es regular la delimitación competencial entre los Territorios Históricos por un lado y la Administración del Estado por otro. Con ese objetivo cuando una Administración (entendidas siempre las Diputaciones forales como un conjunto en el ámbito del Concierto Económico) no tiene competencia exaccionadora le niega la competencia inspectora […]. Poco o ningún sentido tiene que una Administración sin competencia exaccionadora realizase tales actuaciones.»

La Ley del Concierto Económico Vasco, por su parte, lo que fija es una distribución de volumen de negocios entre territorios a efectos de delimitar la proporción perteneciente a cada uno de ellos. Aunque la Ley del Concierto fije unos criterios concretos, es necesario advertir que estos responden, fundamentalmente, a los puntos de conexión que establece la propia normativa IVA, tanto la armonizada como en la transposición nacional, para estas mismas operaciones. De hecho en determinadas ocasiones el Tribunal Supremo ha reinterpretado los términos en que se expresa el art. 28 LC en función de los criterios específicos establecidos en la Ley del IVA.

3.1. Entregas de bienes objeto de transporte: la interpretación no literal de la Ley del Concierto por el Tribunal Supremo

El artículo 68 de la Ley del IVA establece como regla general para localizar las entregas de bienes la tributación en origen, es decir, en el lugar de establecimiento del vendedor[56]. Así, en casos de que los bienes sean entregados sin transporte, es decir, que el comprador los retire en el punto de venta, se entenderá que la transacción se localiza en el lugar donde los bienes se ponen a disposición del adquirente. En el caso de que la entrega requiera de transporte o expedición para su puesta a disposición, lo que limita esta regla a bienes muebles, la regla general es que la transacción quedará sujeta a IVA en el Estado donde se inicie el transporte de dichos productos. Esta localización básica para las entregas de bienes con transporte, sin embargo, tiene excepciones de gran importancia. La primera de ellas hace referencia a las entregas de bienes a consumidores finales de otros Estados miembros, operaciones que, como veremos posteriormente, se rigen por el sistema de ventas a distancia, que tiende a gravar estas operaciones en destino.

[56] En este apartado y los siguientes vamos a referirnos siempre a operaciones que sean independientes que quedan sujetas a IVA de manera separada, es decir, no vamos a considerar transacciones únicas en las que se den conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios. Cabe recordar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) ha sentado una jurisprudencia consolidada al respecto, que afirma que las operaciones deben ser consideradas de manera independiente, pero que de constituir una única operación no deben ser divididas de manera artificial. En los casos en los que los elementos que caracterizan la transacción en su conjunto determinen que se está realizando una operación única, por tener una o varias prestaciones como principales en la venta pero existir otras de carácter accesorio, entendiéndose este carácter por no constituir un fin en sí mismas, será posible realizar una tributación única de todas ellas. Véase, por todas, STJUE de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, asunto C-41/04, que trató de prestaciones de servicios con precios distintos, fijando los criterios sobre cuándo debían considerarse de manera única. Habrá que atender al punto de vista del «consumidor medio» y si, según este, «se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman, desde el punto de vista económico, un todo cuya disociación resultaría artificial». En tal caso, «el conjunto de tales elementos o actos constituye una prestación única a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido».

ISBN: 978-84-7777-577-5

La segunda, también derivada de la concepción del IVA como un tributo sobre el consumo que se basa en la imposición en destino, es la exención de las entregas de bienes transportados a otros EEMM. De acuerdo con el art. 25 de la Ley del IVA, las ventas de bienes B2B desde España con destino a otros EEMM estarán exentas. Es decir, aquellas entregas de bienes procedentes del TAI en las que el adquirente esté sujeto a IVA en un EM distinto de España, y que sean objeto de transporte o expedición directa o indirecta por el vendedor o el adquirente, no quedarán gravados por IVA en nuestro país[57]. Como contrapartida, dichas transacciones supondrán una adquisición intracomunitaria de bienes para el sujeto pasivo que compra los bienes y los introduce en dicho EM. Situación similar acontece con las exportaciones. El art. 21 LIVA declara exentas las entregas de bienes transportados fuera de la UE cuando el transporte lo acometan, directa o indirectamente, el vendedor o el comprador, siempre que este último no se encuentre establecido en el TAI.

La regla de tributación en origen de las entregas de bienes, por tanto, queda prácticamente limitada de manera efectiva a las operaciones interiores dentro del TAI, ventas B2C que no superen una determinada cifra de ventas —o de bienes concretos, como los sujetos a impuestos especiales—, y entregas intracomunitarias que no tengan una correlativa adquisición intra-UE. Hay que tener en cuenta que el cálculo del volumen de operaciones que determina la proporción de autoliquidación IVA a la Hacienda estatal y las forales depende de todas las operaciones que den derecho a deducir IVA. En este sentido, si bien las operaciones exentas excluyen este derecho, existe un determinado conjunto de exenciones, denominadas operativas o de funcionamiento del impuesto, que sí permite este ejercicio del derecho de crédito de las cuotas soportadas. El art. 94.Uno.1.c) LIVA establece que las entregas de bienes intracomunitarias (art. 25 LIVA) y las exportaciones (arts. 21 y ss. LIVA) son transacciones que originan esta posibilidad de deducción, por lo que deben entenderse comprendidas en el cálculo del volumen de operaciones.

Por su parte, el art. 28 de la Ley del Concierto Económico establece la localización de operaciones en territorio común y foral con criterios similares a las reglas generales establecidas en la Ley del IVA. Establece que las entregas de bienes muebles corporales se entenderán sujetas a IVA en una provincia vasca cuando la puesta a disposición se de en dicho territorio. Respecto a los bienes que sean objeto de transporte, la liquidación del IVA corresponderá a la Administración en cuyo territorio se encuentren dichos bienes en el momento del inicio de la expedición. Esta regla no se aplicará en el caso de bienes transformados por quien realiza la entrega, poniéndose el foco en el territorio en el que se realizara el último proceso de transformación de los bienes vendidos.

[57] Esta exención no se aplicará en los supuestos en que no se de la tributación en el Estado de destino, es decir, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas a IVA por parte del comprador, cuestión regulada en el art. 14 LIVA. Igualmente se excluyen las entregas intra-UE que se acojan al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. En el caso de ventas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, solo estarán exentos si el comprador no es empresario o profesional o sus adquisiciones intracomunitarias no están sujetas a IVA.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la regla de localización de las entregas de bienes objeto de transporte está pensada para localizar las transacciones intracomunitarias en origen y declararlas exentas, pero no fueron concebidas para distribuciones inter-territoriales de recursos tributarios. Esta aplicación dual de la regla de tributación en origen ha causado importantes discrepancias entre la Administración tributaria estatal y las de las Diputaciones forales, que han dado lugar a un cuerpo jurisprudencial numeroso en el que el Tribunal Supremo ha determinado cómo debe interpretarse dicha regla contenida en el art. 28.Uno.A.1.º LC.

Es especialmente clara la STS de 13 de abril de 2011, n.º de recurso 540/2009, donde una conocida marca de coches, con domicilio en Madrid, realizaba adquisiciones intracomunitarias de vehículos desde el Reino Unido que eran descargados en Guipúzcoa para ser almacenados, posteriormente, en las instalaciones de una empresa de Álava, que se encargaba de su almacenamiento y preparación para su posterior envío a los concesionarios. Era la empresa automovilística la que daba las instrucciones del envío de los vehículos a los concesionarios desde las instalaciones de la empresa alavesa. Ante un conflicto de competencia, la Junta Arbitral entendió que la venta de los vehículos debía entenderse producida en la Provincia de Álava, al ser este territorio el del inicio del transporte de los bienes, tal como establece el art. 28. Uno.A.1.º LC para las entregas de bienes objeto de expedición.

El TS, sin embargo, no considera aplicable esta regla de localización de las entregas de bienes. Para el Alto Tribunal, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que la Ley del IVA y debe regirse por los mismos principios de esta. Según el TS, el art. 68.Uno LIVA fija la imposición en origen para las entregas de bienes objeto de transporte que «implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto». Sin embargo, si se trata de una venta de bienes dentro del TAI, habrá que acudir a la regla general, que localiza estas operaciones en el lugar en que se realice la puesta a disposición de los bienes al adquirente, pues «Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campas [los bienes] que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo», y que «no procede efectuar una interpretación literal» del punto de conexión, sino una «lógica y sistemática» que evite localizar las operaciones en un lugar solo porque las mercancías transiten por allí.

Siendo este el criterio adoptado por el TS, en el caso en cuestión el Alto Tribunal entendió que la puesta a disposición no se daba en Álava, donde únicamente se almacenaba el stock de vehículos. Era en la sede de la empresa en Madrid donde se transfería el poder de disposición a los concesionarios, porque allí se desarrollaban las labores de comercialización, contratación, etc., y la tributación debe asignarse «por razón del Valor Añadido».

La STS más reciente que ha tratado esta cuestión es la citada sentencia de 16 de abril de 2018, n.º de recurso 181/2017, en la que ha resumido la jurisprudencia anterior del Alto Tribunal en la materia. En esta sentencia, una conocida empresa de pilas y baterías, con sede en Reino Unido y que no tenía establecimiento permanente en

ISBN: 978-84-7777-577-5

España pero sí estaba identificada a efectos del IVA, desarrollaba un gran número de transacciones comerciales sujetas a IVA en España: importaciones de bienes, entregas interiores y entregas y adquisiciones intracomunitarias —todas ellas dando derecho a deducción—. Tras la importación de los productos objeto de su actividad principal, una parte era almacenada en Madrid y otra parte era enviada a las instalaciones de una empresa vitoriana que prestaba servicios de empaquetado y etiquetado con maquinaria que había proporcionado la propia empresa de pilas. Tanto la AEAT como la Diputación Foral de Álava consideraron no ser competente respecto al IVA del contribuyente, originándose un conflicto de competencia que tuvo que dirimir primero la Junta Arbitral y, posteriormente debido al recurso interpuesto contra la resolución de aquella, el Tribunal Supremo.

El Alto Tribunal, citando otras sentencias anteriores[58], resume cómo debe interpretarse la localización de las entregas interiores de bienes en la Ley del Concierto Económico. Afirma que el territorio de ubicación de los bienes en el momento del inicio de la expedición «no constituirá *necesariamente* el punto de conexión si las actividades en él realizadas son accesorias o muy poco relevantes en relación con el conjunto del proceso de producción o comercialización de los bienes, al punto de que pueda afirmarse que no incorporan valor añadido a ese proceso». La solución, que requerirá del análisis concreto del caso dependerá, por tanto, del lugar de puesta a disposición que será aquél en que se desarrollen las acciones que aporten valor a los bienes, «prescindiendo de su *status loci*».

En el caso específico, y a diferencia de la apreciación de la Junta Arbitral, el TS consideró que las labores de etiquetado y empaquetado no podrían considerarse como irrelevantes o accesorias, sobre todo comparadas con las actividades hechas en territorio común que eran de almacenaje y gestión administrativa y aduanera. Se consideró, por tanto, que dichas labores realizadas en territorio alavés aportaban valor al producto, atribuyendo la exacción del IVA de esas entregas a la Diputación Foral de Álava. Hay que tener en cuenta que el TS, a la hora de determinar la ubicación de la entrega de bienes que realizaba la empresa en cuestión no tuvo en cuenta si se trataba de operaciones interiores o de ventas de bienes intracomunitarias exentas del impuesto. El criterio de interpretación formulado por el Alto Tribunal, así, sería de aplicación a todas las entregas de bienes realizadas por empresas que tuvieran que calcular la proporción de su obligación material por IVA en territorio común y foral. La regla de la localización de los bienes en el momento de su expedición, por tanto, queda muy relativizada por esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, que interpreta que aunque

[58] Concretamente las sentencias de 13 de diciembre de 2016, n.º de recurso 37/2016, la sentencia de 26 de mayo de 2015, n.º de recurso 32/2014, y la sentencia de 9 de febrero de 2016, n.º de recurso 13/2015. Esta última merece especial mención, porque el TS hace en ella una interpretación gramatical de la regla general de localización del art. 28.Uno LC, afirmando que «al establecer un sistema de valor en origen, los artículos del Convenio utilizan el término DESDE y no EN, ya que tratan de determinar el lugar (punto de conexión) desde el cual se genera el valor a gravar y no dónde se consumen los bienes».

la Ley del Concierto replique los puntos de conexión de la normativa IVA, estos deben entenderse en función de la estructura del tributo y del valor añadido en la cadena productiva.

3.2. Puntos de conexión específicos para entregas de bienes y el caso de las operaciones triangulares en entregas intracomunitarias

Junto con las reglas generales de localización de entregas de bienes, el art. 28 de la Ley del Concierto Económico incluye varias reglas específicas. La primera de ellas hace referencia a la venta de bienes objeto de transformación. En línea con el criterio básico que orientó la doctrina del Tribunal Supremo analizada en el apartado anterior, priorizar el lugar donde se añade valor al producto, se establece que cuando el que entrega los bienes los someta a transformación, la ubicación de dicha venta será el territorio donde se realizó «el último proceso de transformación de los bienes entregados»[59]. Este punto de conexión difiere de las reglas establecidas por la normativa IVA, tanto la Directiva como la Ley nacional, pues estas no hacen excepción de las reglas generales para procesos de transformación. Es necesario leerla, pues, en clave interna de distribución de recaudación entre territorios, y la Ley del Concierto quiere dar preeminencia a las actividades empresariales previas al proceso de expedición o de puesta a disposición. Entiende la norma, así, que dicho proceso industrial es el que supone un mayor aporte de valor al producto que el mero almacenamiento antes de iniciar un transporte o que el hecho que la venta se produzca en un territorio u otro.

Otra de las reglas especiales que sí es reflejo de la normativa IVA es la relativa a la localización de las entregas de bienes objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición. El art. 68.Dos.2.º LIVA entiende que las entregas de este tipo de bienes quedarán sujetas al impuesto en el lugar en que se ultime la instalación o el montaje siempre que esta conlleve la inmovilización de los bienes transmitidos. Hay que tener en cuenta que esta regla de localización responde a la que establece el art. 36 de la Directiva IVA, que se pronuncia en términos similares, y que está recogida en la redacción actual de la norma española, que fue introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. No obstante, anteriormente a esta reforma, la regla de localización en el Estado de montaje se aplicable exclusivamente cuando el coste de dicha instalación o montaje fuera superior al 15% del total de la contraprestación de la entrega de bienes.

---

[59] El art. 10 de la Ley del IVA define el concepto de transformación como «cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales sean utilizables». La STS de 2 de abril de 2008, recurso n.º 7350/2002, tras recordar dicha definición distingue entre dos conceptos, alteración y modificación. La primera «puede ser de cualquier clase siempre que el bien conserve su identidad básica», mientras que la segunda supone una «modificación de los fines específicos para los que sea utilizable, y es esta segunda parte de su descripción la relevante, siendo, por tanto, fútil cualquier cambio o alteración que no suponga modificación de su dedicación específica».

ISBN: 978-84-7777-577-5

La Ley del Concierto, sin embargo, no se ha adaptado a la reforma de 2014, que eliminaba este condicionante cuantitativo que no se encuentra en la Directiva IVA. El art. 28.Uno.A.b LC contiene la misma redacción desde su publicación de 2002, con la particularidad añadida de que limita la regla a entregas con instalación de «elementos industriales». Debido a esta restricción objetiva de los bienes que pueden acogerse a esta regla especial, la norma atribuye dichas operaciones al territorio en que se realice la instalación o montaje con un coste superior al 15% del total de la contraprestación, y no al territorio donde se realicen «los trabajos de preparación y fabricación».

Existen otras dos entregas de bienes que tienen una localización específica dentro de la Ley del Concierto Económico. La primera, relativa a las entregas de bienes inmuebles, tiene su conexión con el territorio donde dichos bienes se encuentren, siguiendo el criterio fijado por el art. 68.Dos.3.º LIVA. La segunda hace referencia a las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, ubicándola en el territorio donde se encuentren los centros generadores de electricidad. Este criterio difiere del establecido por el art. 68.Siete LIVA, que localiza las entregas de gas, electricidad, calor y frío en función del criterio de imposición en destino. Concretamente la Ley del IVA localiza estas ventas en el país de la sede o establecimiento permanente del comprador de dicha energía, cuando sea empresario o profesional revendedor y, para otros adquirentes, en el país donde realice el uso o consumo efectivo de la energía.

Aunque la Ley del IVA incluye alguna regla de localización específica más para entregas de bienes, como las que se hagan a pasajeros en buques, aviones o trenes, la Ley del Concierto Económico incluye únicamente los puntos de conexión especificados hasta ahora. Sí incluye una cláusula de cierre, que sería aplicable también a los servicios si quedaran fuera de las reglas propias que incluye el art. 28 LC, que afirma que las entidades que no realicen las operaciones contenidas en dicho artículo tributarán en función de su domicilio fiscal. La redacción de la disposición es ambigua. Por un lado, habla específicamente de entidades, de manera que una interpretación estrictamente literal del término excluiría las personas físicas que estuvieran sujetas a IVA por realizar actividades profesionales o empresariales[60]. En segundo lugar, la redacción de esta cláusula reduce mucho su potencial aplicación, no realizando una auténtica localización de actividades sino articulando un criterio de distribución subsidiario que, además, se aplica a un número reducido de casos. El tenor literal hace referencia a «operaciones no previstas en este artículo», cuando el art. 28.Uno define reglas generales para las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Cabe recordar que el art. 8 de la Ley del IVA considera bienes corporales el gas, el frío, el calor y la energía eléctrica, y que el art. 11 del mismo texto define de manera negativa las prestaciones de servicios, afirmando que son toda aquella operación sujeta a IVA que no sea calificable

[60] DE LA HUCHA CELADOR hace referencia a estas «dificultades hermenéuticas» que plantea el art. 28.Dos LC, comentando que se podría haber sustituido el término «entidades» por «sujetos pasivos». DE LA HUCHA CELADOR, F., «El nuevo Concierto Económico (y III): La imposición indirecta», en *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*, Financial & Tax Ediciones, Bilbao, 2003, pp. 91-92.

como entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Por ello, entendemos que su ámbito de aplicación es muy limitado, y su utilidad es la de evitar que casos residuales puedan quedar sin ser atribuidos a una Administración específica[61].

Existe una cuestión adicional respecto a las entregas intracomunitarias de bienes que creemos conveniente comentar. Como hemos tratado, estas entregas de bienes están exentas en el TAI, sin embargo, al dar derecho a la deducción del IVA soportado en su producción, son tenidas en cuenta a la hora de calcular la proporción en que debe repartirse el IVA entre la Hacienda estatal y las Haciendas forales. No obstante, existe un determinado tipo de transacciones complejo, denominadas operaciones triangulares, en las que la normativa IVA aporta puntos de conexión adicionales que deben ser analizados. Se da esta estructura triangular cuando un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro (A), y que denominaremos intermediario, realiza una adquisición de bienes a un empresario o profesional localizado en otro EM (B), que llamaremos vendedor. La particularidad es que el adquirente de los productos los vende a otro contribuyente ubicado en un tercer EM (C), que será el cliente o comprador final. El transporte de los bienes se realiza desde las instalaciones del proveedor que realiza la primera entrega intracomunitaria (EM A) con destino a la sede o el EP del cliente final (EM C), sin que dichos bienes tengan que transcurrir ni ser almacenados por el sujeto pasivo que ha realizado la compra inicial y acomete la posterior entrega (EM B). Esta operación puede ver incrementado el número de intermediarios en el número que se desee, pues el resultado a efectos de sujeción al IVA es el mismo[62].

En el Estado del intermediario (A) esta operación no estaría cumpliendo el requisito fundamental de nacimiento de la obligación tributaria por una AIB que fija el art. 71 LIVA: el transporte de los bienes al interior de su territorio, por lo que el sujeto pasivo que realiza la compra y la posterior entrega no quedaría sujeto por este hecho imponible[63]. Sin embargo, el problema que existe en estas operaciones es que el intermedia-

---

[61] En este sentido, estamos de acuerdo con DE LA HUCHA CELADOR cuando afirma que «por muy ininteligible que sea su redacción, el mandato de la norma del art. 28.Dos del Concierto no afecta al lugar de realización del hecho imponible sino a las reglas de distribución del poder tributario recaudatorio entre el Estado y los territorios históricos a las que se refiere el art. 27, donde debería haberse ubicado el precepto». DE LA HUCHA CELADOR, F., «El nuevo Concierto…», *op. cit.*, p. 92. Por su parte, ORENA DOMÍNGUEZ hace referencia a la importancia de la calificación de la naturaleza jurídica de las operaciones, conforme al art. 13 LGT, para poder acudir al criterio de conexión correcto. Orena Domínguez, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido…», *op. cit.*, p. 13 (versión web).

[62] La Consulta Vinculante V0241/12, de 3 de febrero de 2012 analiza un supuesto de operación triangular en el que existen dos intermediarios establecidos ambos en España y en el que unos bienes comprados en Alemania se transportan directamente a un sujeto pasivo Italiano. La Dirección General de Tributos solo tuvo que analizar el caso de la tributación en el TAI, en la que no existe AIB por no entrar los bienes en el territorio y tampoco habría entrega de bienes entre los intermediarios. Esta no se da porque ni los bienes se ponen a disposición del segundo intermediario en España ni, tratándose de una entrega con transporte, este se inicia en territorio español.

[63] Dicho Estado solo podría considerar que existe una AIB en función de la regla establecida en el art. 71.2 LIVA en cuanto se habría usado su número de identificación IVA para realizar la entrega intracomunitaria exenta en el país B, si no se hubiera podido demostrar que se ha tratado de una entrega gra-

ISBN: 978-84-7777-577-5

rio que compra y vende la mercancía estaría introduciendo bienes en el Estado C para su posterior entrega al cliente final. De acuerdo con esta lógica, el intermediario, sujeto no identificado a efectos del IVA en el Estado C, estaría realizando una adquisición intracomunitaria de bienes en dicho territorio, y la venta al comprador final se calificaría como una operación interior de entrega de bienes en C.

Para evitar esta situación y que el intermediario no tenga que identificarse a efectos de IVA en el Estado de entrega final, la Directiva IVA articula un sistema que grava la operación exclusivamente en el Estado de destino de la entrega, y hace sujeto pasivo al comprador final de los bienes. El art. 141 de la Directiva IVA ha sido transpuesto por el art. 26.Tres de la Ley del IVA y, haciendo referencia a la operación que hemos ejemplificado, declara exenta la AIB hecha por el intermediario en el EM C[64]. La exención exige que el empresario o profesional que realiza la adquisición intracomunitaria no esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el país en el que se produce la entrada de los bienes, pero que sí tenga un número de identificación IVA en otro Estado miembro[65]. La adquisición intracomunitaria en dicho Estado debe dar lugar a una entrega subsiguiente de los bienes introducidos en el territorio de entrada de los bienes[66]. Este requisito es de especial trascendencia, ya que de no darse la siguiente operación de entrega interior se estaría permitiendo realizar una AIB exenta de IVA para que el intermediario pudiera venderlos posteriormente en tal territorio,

---

vada en el Estado de destino de los bienes (C). SÁNCHEZ SÁNCHEZ se plantea si el hecho de que la norma diga que los bienes tienen que estar gravados en tal país permitiría incluir una operación que está exenta, como es el caso de la AIB en el Estado C. En tal sentido, el art. 42 de la Directiva IVA considera que cuando el adquirente acredite haber realizado una AIB para acometer una entrega subsiguiente en la que el destinatario es deudor del impuesto se considerará que la AIB está gravada por IVA. Así, lo único que debe demostrar el intermediario es la realización del transporte y la entrega al cliente final. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., *El IVA en las operaciones intracomunitarias* , 2.ª edición, Deusto, Bilbao, 2002, p. 81.

64 Para un mayor detalle sobre las operaciones triangulares, véase HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Las operaciones triangulares», en CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Comentarios a la Ley y el Reglamento del IVA*, Thomson-Reuters Civitas, Cizur Menor, 2012, pp. 669-696; BORJA SANCHÍS, A. «Algunos supuestos prácticos de operaciones triangulares en el IVA», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 1999, pp. 35-46; CALVO VÉRGEZ, J., «La tributación de las llamadas operaciones triangulares en el IVA: análisis de la STJUE de 22 de abril de 2010 (As. C-536/08 y C-539/08, X y Facet BV/Facet Trading BV)», Revista Aranzadi Unión Europea n.º 1, 2011, pp. 29-33; GÓMEZ ARAGÓN, D., «Las operaciones triangulares intracomunitarias», *Hacienda Pública Española* , n.º 10, 1993, pp. 373-380.

65 El TJUE ha flexibilizado relativamente el requisito respecto al NIF-IVA que debe tener el intermediario, permitiendo que utilice para la adquisición intracomunitaria de bienes en cuestión un número de identificación IVA de otro EM. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, asunto C-580/16.

66 El TJUE se ha pronunciado acerca de la existencia de diversas entregas pero un solo transporte. En la STJUE de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, asunto C-245/04, afirma que en los casos de una única expedición intracomunitaria, el transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas. Sobre esta sentencia HERMOSÍN ÁLVAREZ comenta que, en el caso de las operaciones triangulares, esta doctrina requiere que se de un transporte directo destinado al otro EM para realizar posteriormente la entrega subsiguiente, impidiéndose que los bienes puedan quedar almacenados a disposición del intermediario. HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Exenciones en las adquisiciones…», *op. cit*.

cuestión que podría ocasionar importantes posibilidades de fraude[67]. Por este motivo, el Reglamento del IVA establece la obligación de que los intermediarios establecidos en el territorio español de aplicación del impuesto que realicen estas AIB exentas en otros EEMM presenten la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (art. 79.5). En ella deberán consignar tanto su número de identificación IVA como el que el EM de destino haya otorgado al consumidor final, así como el importe total de la entrega realizada (art. 80 Reglamento IVA).

El destinatario de la entrega subsiguiente debe ser otro sujeto pasivo establecido o con un número de identificación IVA en dicho Estado y cuyas AIB estén sujetas al impuesto —que no pueda acogerse a los supuestos de no sujeción del art. 14 LIVA—. El transporte debe realizarse directamente desde un tercer Estado distinto del de identificación el intermediario (EM A) y debe tener como destino el consumidor final para el que se hace la entrega de bienes subsiguiente. El corolario de la tributación de este conjunto de transacciones, en las que tras la exención de la AIB la única operación que permanece sujeta y no exenta es la entrega interior al cliente final, es la inversión del sujeto pasivo de manera que este último sea el que declare y auto repercuta la cuota IVA de dicha operación. Así lo establece el art. 84.Uno.2.º.a) cuando el adquirente sea empresario o profesional y el 84.Uno.3.º.a) cuando sea una persona jurídica que no tenga dicha cualidad[68].

Cuando el sujeto pasivo que realiza la entrega exenta —que también es una AIB exenta en el otro EM— está establecido en el TAI, las operaciones realizadas no van a tener impacto en el cálculo de la proporción del IVA atribuido a las distintas Administraciones tributarias competentes. Esta cuestión ha sido tratada por la consulta de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa n.º 357/2016, en la que el consultante realizaba ambos tipos de operaciones. Entiende la Comisión de Coordinación que en las operaciones triangulares en las que el contribuyente (intermediario) está establecido en el TAI, sus conductas comerciales no dan lugar a operaciones que estén sujetas al IVA. La compra de mercancía al primer vendedor no se puede calificar como AIB porque estas no llegan a ser introducidas en el territorio de aplicación. Por otro lado, la entrega de bienes que realizan en el Estado de llegada de la expedición de los productos no estaría sujeta a IVA en el TAI. Al no partir de territorio nacional el transporte

[67] Sobre esta cuestión, véase la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 1381/15, de 4 de mayo de 2015, que explica el funcionamiento de las operaciones triangulares para el supuesto de que el intermediario esté establecido en el TAI, concretando también que dicho intermediario «en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, es decir, en el modelo 349, la consultante deberá consignar la entrega en el Estado miembro de llegada de las mercancías, haciendo constar el NIF/IVA del adquirente de las mercancías en aquel Estado miembro».

[68] El art. 197.1.a) de la Directiva IVA recoge la inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes realizada con las circunstancias del art. 141, por sujetos pasivos o personas jurídicas que no lo sean, y que estén identificados a efectos IVA en el EM de entrega de los bienes, y siempre que la factura expedida por el sujeto pasivo no establecido en dicho EM que realiza la entrega se ajuste a las reglas de facturación establecidas en la Directiva.

ISBN: 978-84-7777-577-5

dicha entrega de bienes no se localiza aquí, por lo que no puede considerarse como sujeta —y exenta— sino como no sujeta. Cabe mencionar que el art. 94.Uno.2.º LIVA permite la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de aquellas operaciones realizadas fuera del TAI que, de haberse realizado dentro, darían lugar a dicho derecho de crédito. Sin embargo, de acuerdo con la forma de calcular el volumen de operaciones a efectos de calcular la proporción de tributación que corresponde a la Hacienda común y las forales, establecido en el art. 29.Uno LC, solo debe computarse las operaciones sujetas —exentas o no— que den derecho a deducción. Estas transacciones, por tanto, pese a poder dar derecho a deducción, no se incluirían en el cálculo del volumen de operaciones.

Esta cuestión nos parece discutible, sobre todo porque los criterios de localización que establece la Ley del Concierto Económico atienden primordialmente a los lugares de creación de valor. Supongamos una empresa que fija el centro de sus operaciones triangulares internacionales en un territorio concreto, común o foral, mientras que las actividades interiores se llevarían desde otro territorio. La ausencia de cómputo de dichas transacciones no sujetas con derecho a deducción reduciría en gran medida el volumen de operaciones atribuible a dicha sede, dando toda la potestad tributaria a la Administración del territorio donde se dirigieran las operaciones interiores. Si, además, tenemos en cuenta que estas transacciones dan lugar a un derecho a devolución de las cuotas no compensadas, no contemplarlas en el volumen de operaciones atribuiría dicha obligación de devolución a un territorio en el que no se han desarrollado dichas actividades.

Distinto es el caso cuando la operación triangular genera una entrada de bienes en territorio común o foral, estando establecido en uno de estos el cliente final de la operación. En este supuesto, el intermediario, que es el sujeto cuya tributación estamos analizando, no se darían los requisitos para declarar exenta la AIB[69]. Así, sí estaría realizando una adquisición intracomunitaria de bienes que, como hemos visto, no suponen un impacto en el volumen de operaciones realizado entre territorio común y forales, sino que únicamente engrosa las cuotas de IVA a repartir proporcionalmente. Además, las entregas subsiguientes de mercancías hacia los clientes finales estarían sujetas a IVA pero no se daría una inversión del sujeto pasivo, por lo que se deberían considerar como entregas de bienes interiores, que a efectos del cálculo del volumen de operaciones realizado en los territorios forales o territorio común siguen la regla de localización habitual —según la interpretación jurisprudencial—. La respuesta a la consulta concreta que se localizaran en el territorio, «común o foral, en el que la consultante disponga de los medios materiales y humanos necesarios para llevarlas a cabo».

[69] Hay que tener en cuenta que si se diera una operación triangular en que la AIB la realizara un segundo intermediario establecido en otro EM y fuera el intermediario consultante el que comprara los bienes para entregarlos subsiguientemente la AIB estaría exenta, pero el contribuyente que estamos tratando tendría que autorepercutirse el IVA de la entrega de bienes recibida, y posteriormente considerar una entrega interior la que hace al cliente final.

3.3. Puntos de conexión de las prestaciones de servicios: especial referencia a la ventanilla única en los servicios por vía electrónica

3.3.1. Puntos de conexión de las prestaciones de servicios en la normativa IVA

Los puntos de conexión de las prestaciones de servicios en el IVA son una muestra del tránsito que ha tenido este impuesto a lo largo del tiempo en que se ha ido aplicando, pasando de un tributo concebido para gravar las transacciones en origen a un impuesto que se grava en el Estado de destino. El momento clave para el cambio de las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA fue el conocido como paquete IVA de 2008. Concretamente, la Directiva 2008/8/CE fue la que introdujo la actual regulación sobre la ubicación de este tipo de transacciones[70]. Esta se encuentra en los artículos 43 a 59 *bis* de la Directiva IVA, que han sido transpuestos en los arts. 69 y 70 de la Ley del IVA.

A diferencia del sistema de compraventa de bienes, donde se produce una operación de entrega exenta y una correspondiente adquisición sujeta al impuesto, en el caso de las prestaciones de servicios, la normativa IVA identifica una sola operación sujeta al impuesto, estableciendo el lugar donde debe ser sometida a gravamen. Esto implica que cuando un sujeto pasivo preste un servicio que no se encuentre localizado en el territorio donde está establecido o identificado a efectos del IVA, dicha prestación se considerará no sujeta al impuesto en tal Estado miembro, sin perjuicio de que estas operaciones den derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Para ello, se establecen dos reglas generales que van a aplicarse en función de la naturaleza del destinatario de la prestación. Los servicios que se presten a personas que sean sujetos pasivos, es decir, empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, se encontrarán localizados en la sede de actividad económica del perceptor de dicho servicio, o el EP en el que se presten, independientemente del lugar donde se encuentre el prestador y desde el que se haya producido la prestación (art. 44 DIVA y art. 69.Uno.1.º LIVA). Es decir, en el caso de las prestaciones de servicios B2B, rige el principio de imposición en destino, entendiendo este en función del lugar —sede o establecimiento permanente— donde efectivamente se reciba la prestación. Por el contrario, cuando el perceptor no tenga condición de sujeto pasivo, los servicios se localizan en origen, es decir, en el lugar donde se encuentre la sede —o el EP— desde el que el vendedor preste el servicio. En defecto de dicha sede o del EP, el lugar de prestación de servicios B2C será el del domicilio o residencia habitual del prestador.

Las reglas generales, por tanto, son que las prestaciones de servicios B2B se localizan en destino y las B2C en origen. Sin embargo, la Directiva IVA ha establecido numerosas excepciones a estas líneas maestras, articulando reglas particulares para servicios específicos y creando, para algunos de ellos, regímenes especiales particulares de liquidación del impuesto. Sin ánimo de transcribir literalmente las disposiciones comentadas, enunciaremos brevemente las reglas especiales de localización de los servicios en la siguiente tabla:

[70] Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Tipo de prestación de servicios	Lugar de localización
Servicios relacionados con bienes inmuebles[71]	En el lugar donde se encuentren dichos bienes
Servicios de transporte: — de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario. — transporte de bienes a personas que no sean sujeto pasivo y que no se califique como transporte intracomunitario de bienes	El lugar donde se realice el transporte, en función de las distancias recorridas
Transporte intracomunitario de bienes: transporte de bienes a personas que no sean sujetos pasivos y que los puntos de partida y llegada sean EEMM distintos	El lugar de partida del transporte
Servicios accesorios a los transportes (carga y descarga, transbordo, manipulación, etc.)	En el lugar donde se presten materialmente
Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares cuando el destinatario sea sujeto pasivo — incluyen las prestaciones que se realicen para personas que no sean sujetos pasivo y que sean accesorias al servicio prestado para un sujeto pasivo	El lugar donde se desarrollen de manera efectiva las manifestaciones
Servicios de restauración y catering a bordo de buque, avión o tren en el curso de un transporte de pasajeros realizado en la UE	En el lugar donde se inicie el transporte
Servicios de restauración y catering distintos del anterior	En el lugar donde se presten materialmente
Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena con destinatario que no sea empresario o profesional actuando como tal	En el lugar donde se encuentre ubicada la prestación subyacente conforme a la normativa IVA
Trabajos y ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales e informes periciales	En el lugar donde se presten materialmente
Servicios de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo	En el lugar donde se pongan en posesión del destinatario
Servicios de arrendamiento de medios de transporte a largo plazo cuando el destinatario no sea sujeto pasivo (l/p = arrendamiento mayor de 30 días y, en el caso de buques, mayor de 90 días).	En el lugar donde el destinatario se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual. Excepción: si se arrienda una embarcación de recreo → donde se ponga efectivamente a disposición si dicho lugar coincide con la sede o el EP del prestador del servicio

Junto con estas reglas especiales para servicios específicos, la normativa IVA incluye una disposición particular para determinados servicios cuando son prestados a personas que no sean sujetos pasivos y que estén establecidos fuera de la UE, salvo que tengan domicilio o residencia en Canarias, Ceuta y Melilla. De acuerdo con la regla general, estos servicios B2C deberían tributar en el lugar de establecimiento del prestador. Sin embargo, el art. 69.Dos LIVA, que transpone el art. 59 de la Directiva, fija su ubicación fuera de la Unión, no sujetándolos al impuesto.

Por último, hay que comentar que pese a la fijación de reglas específicas de localización, que marcan el punto de conexión en base a criterios concretos, la Directiva IVA incorpora un art. 59 *bis* denominado «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», y que extiende su aplicación a las reglas generales, a los servicios de arrendamiento de transporte, a los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, y a los servicios que se localizan fuera de la UE conforme al art. 59 DIVA. La Directiva contempla la posibilidad de que la localización de las citadas prestaciones de servicios no se produzca de acuerdo con la regla establecida en la propia normativa. Por el contrario, permite que se entiendan realizados en el lugar donde se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio en cuestión.

Aunque el contenido del art. 59 *bis* DIVA solo habilita a los EEMM para adoptar estas medidas, la Ley española los ha transpuesto en el art. 70.Dos LIVA[72]. La Ley del IVA establece que cuando alguno de los citados servicios deba entenderse localizado fuera de la Unión, pero su utilización o explotación efectiva se realice en el TAI, deberán entenderse prestados en dicho territorio IVA[73]. Hay que tener en cuenta que la Di-

---

[71] El art. 70.Uno.1.º LIVA establece un listado no cerrado de servicios que se entienden relacionados con inmuebles, tales como su arrendamiento o cesión de uso, las relativos a ejecuciones de obra inmobiliaria, los de carácter técnico prestados por arquitectos o ingenieros, los de gestión de operaciones inmobiliarias, vigilancia, «alquiler de cajas de seguridad», «utilización de vías de peaje» y los de servicios alojamiento en «establecimientos de hostelería, acampamento y balneario».

[72] El art. 70.Dos lo aplica también a los servicios «de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal» y, en el caso de los servicios del art. 69.Dos, los restringe a los supuestos en que el destinatario sea sujeto pasivo, no aplicándose a consumidores finales.

[73] La Comisión Europea, a través de los documentos de trabajo del Comité IVA ha profundizado acerca de la forma en que se debe interpretar este criterio del uso efectivo. Concretamente, en el WP n.º 781, de 27 de enero de 2014, a raíz de una solicitud de la delegación española al respecto sobre servicios de estudios de mercado sobre diferentes países que habrían sido realizados en España. El Comité IVA afirma que «el uso y explotación de un servicio hace referencia a una actividad del receptor del mismo, que lo consume o utiliza en un lugar específico. Sin embargo, el lugar donde un estudio es realizado atiende a la actividad del prestador. Así, este lugar tendrá influencia en la esfera del prestador, y puede tener impacto para determinar donde se localizan los servicios que le sean prestados, pero no para el consumidor. […] Por tanto, debemos observar la actividad desarrollada por el consumidor para determinar si el servicio consistente en estudios de mercado es consumido o utilizado en el Estado miembro en el que el estudio es realizado. En el caso en que el consumidor ya esté vendiendo productos en el Estado miembro cubierto por el estudio, existe un nexo claro que nos permite considerar que el uso y disfrute ocurre dentro del Estado miembro al que se refiere el estudio. Dicho estudio está conectado con una ac-

ISBN: 978-84-7777-577-5

rectiva IVA también contempla la posibilidad de establecer la regla contraria, es decir, que servicios cuyo punto de conexión los ubique en un Estado miembro sean consumidos efectivamente fuera de la UE y el Estado decida no sujetarlos al IVA. Esta opción, sin embargo, no ha sido incorporada en la normativa española[74].

3.3.2. Localización de los servicios a efectos de cálculo del volumen de operaciones

La normativa IVA localiza en destino, por tanto, todas las transacciones generales B2B, y muchos servicios específicos, dejando en origen la tributación de las prestaciones B2C que no entren dentro de las reglas concretas. La Ley del Concierto Económico, sin embargo, adopta un enfoque muy distinto, atendiendo, de nuevo, al lugar de creación del valor añadido. El art. 28.B LC establece la regla general que, a efectos de calcular el volumen de operaciones realizado en uno u otro territorio debe atenderse al lugar desde el que «se efectúen» dichos servicios, es decir, al territorio, común o foral, desde el que se presten a los compradores. La Ley del Concierto incorpora algunos supuestos particulares de prestaciones de servicios que no deben seguir la imposición en origen, entendida como el lugar desde que se realizan. En el caso de servicios relacionados con bienes inmuebles, estos deberán entenderse desarrollados en el territorio donde se encuentren dichos bienes. Respecto a las operaciones de seguro y capitalización, la LC remite al art. 32, que regula la distribución de recaudación en el caso del Impuesto sobre Primas de Seguros. Para este impuesto y, por extensión, para el cálculo del volumen de operaciones respecto este tipo de servicios, deberá atenderse al lugar donde se localice «el riesgo o el compromiso».

Por último, fuera del apartado específico que regula la prestación de servicios, el art. 28.C establece expresamente que los «servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa», y los «arrendamientos de medios de transporte» deben considerarse como parte del volumen de operaciones del territorio donde se encuentre el domicilio fiscal del prestador del servicio. Respecto a los últimos, la Ley del Concierto no distingue si se trata de servicios a corto o a largo plazo, por lo que se entiende aplicable a ambos tipos, si bien el punto de conexión sea coincidente con el de largo plazo.

Como hemos comentado previamente, es necesario hacer una puntualización respecto a la conjunción de los puntos de conexión de la normativa IVA y la regla de cálculo del volumen de operaciones de la Ley del Concierto. Esta última incluye únicamente a las transacciones que estén sujetas al impuesto y que generen derecho a deducción de cuotas soportadas. Así, todas las prestaciones de servicios prestadas

---

tividad desarrollada por el consumidor en tal Estado miembro» (la traducción es nuestra). Por tanto, de acuerdo con este criterio, el uso efectivo es una actuación que debe ser analizada siempre desde la óptica del comprador del mismo.

[74] Hemos analizado el criterio del uso efectivo y la dificultad de aplicarlo en los servicios por vía electrónica en MACARRO OSUNA, «La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 161, 2014, p. 176.

desde territorio foral o común, pero que de acuerdo con la LIVA, deban entenderse realizadas fuera del TAI, en otro EM o en un tercer territorio, al no quedar sujetas al impuesto dentro de nuestras fronteras no deben afectar al cálculo del porcentaje de recaudación IVA[75]. Esto limita en gran medida el número de servicios intracomunitarios que deben entenderse atribuidos a un territorio u otro. Todos los servicios B2B que se hagan fuera del TAI —siguiendo la regla general y no las especiales—, y que pueden dar derecho a deducción, no se tendrán en cuenta para calcular dicha proporción. Las reglas de la LC se adaptan, fundamentalmente, para operaciones con consumidores, que sí se localizan en origen.

Al mismo tiempo, hay que tener en cuenta que las transacciones con servicios entre sujetos pasivos en las que el adquirente se ubique en el TAI se entenderán sujetas a IVA en este territorio. No debemos entender que esas transacciones alteran el volumen de operaciones correspondiente a cada territorio, porque se trata de compras y no de ventas, así que no se puede afirmar que se produzca un aporte de valor. No obstante, dicho IVA autorepercutido y las cuotas soportadas sí serán objeto de liquidación en función de la proporción calculada en función de las actividades sujetas, como ocurre en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. La ausencia de una regla específica como la existente en el caso de las AIB responde a que la compra de prestaciones de servicios no se configura como un hecho imponible, como sí ocurre en dichas adquisiciones de bienes, sino que únicamente se determina la sujeción en el territorio que determinen las reglas de localización.

3.4. El caso concreto del régimen de ventanilla única en los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

El art. 58 de la Directiva IVA, objeto de transposición por el art. 70.Uno.8.º de la Ley del IVA, establece una regla especial de localización para las prestaciones B2C de servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión (en adelante servicios TBE)[76]. La ubicación de estos servicios, cuando sean vendidos a personas que no sean sujetos pasivos, será el lugar de establecimiento

[75] Esta conclusión viene confirmada por la citada consulta 357/2016, que afirma expresamente que «De cara a calcular los porcentajes de tributación definitivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico, únicamente deberán tomarse en consideración los servicios sujetos al Impuesto (no los localizados fuera de su ámbito espacial)».

[76] El concepto de servicios por vía electrónica ha sido determinado por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, cuyo art. 7.1 establece que «Las prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información (…)». Hemos tratado con mayor detalle el concepto y funcionamiento de este tipo de servicios en el IVA en MACARRO OSUNA, J. M., «La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA», *op. cit.*

ISBN: 978-84-7777-577-5

o domicilio de los perceptores. La fijación del principio de tributación en destino para este tipo de servicios es el resultado de una evolución histórica de la normativa armonizada IVA, que tuvo que adaptarse para evitar algunas consecuencias perniciosas del principio de tributación en origen. Esta clase de operaciones, caracterizadas por su intangibilidad y la capacidad de ser transmitidas desde cualquier lugar sin costes de transacción, puso de manifiesto uno de los principales problemas de la imposición en el lugar de residencia del vendedor.

En un principio, los servicios prestados por parte de sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión Europea no tenía que sujetar al IVA sus ventas a consumidores comunitarios, lo que suponía una desventaja competitiva de gran importancia para las empresas establecidas en la UE de estos sectores. Para evitar esta distorsión, la Directiva 2002/38/CE[77] introdujo un cambio en reglas de localización relativas a estos servicios, limitada a los casos en que los proveedores fueran externos a la UE y los adquirentes consumidores comunitarios[78]. No obstante, esta modificación no fue suficiente para eliminar todas las anomalías que generaba la imposición en origen de estas operaciones desmaterializadas, ya que se siguieron observando conductas anómalas debido a la falta de neutralidad de esta regulación. En las transacciones intra-UE la tributación en origen produjo una deslocalización de las principales empresas de estos sectores, que se trasladaron a los países que contaban con un tipo impositivo de IVA menor, ya que podrían vender estos servicios con dicha alícuota al conjunto de EEMM.

La citada Directiva 2008/8/CE modificó también la localización de los servicios TBE en transacciones intra-UE con consumidores finales, pasando del modelo en origen a la tributación en destino que ya existía en las ventas extra-UE. Dicho cambio entró en vigor en 2015 y supuso finalizar con la ventaja que tenían las empresas establecidas en países con un tipo de IVA inferior.

El principal inconveniente que presentaba la implantación de la tributación en destino para estos servicios transfronterizos era que empresas no establecidas en un EM o, incluso, en la UE, iban a tener que identificarse a efectos del IVA y cumplir con obligaciones materiales y formales en todos los EEMM donde realizaran estas transacciones B2C. Para evitar este incremento de cargas formales, la Directiva 2002/38/CE estableció la creación de un mecanismo para simplificar el cumplimiento de las obligaciones referentes a estos servicios: la conocida como ventanilla única o *mini-one-stop-shop*, MOSS según las siglas en inglés. Posteriormente este régimen especial fue ampliado para englobar también las prestaciones de servicios TBE a consumidores

[77] Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo, por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

[78] Un análisis de los cambios que supuso esta Directiva, así como de las principales cuestiones del IVA en el comercio electrónico hasta la reforma de 2015 en RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., «El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica», *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 15, Aranzadi, Cizur Menor (Pamplona), 2006.

finales intra-UE, que también tributan en destino desde 2015. El MOSS se constituye como un régimen especial que permite a los vendedores identificarse en un único Estado miembro —en el que ya estén establecidos o uno de su elección para operadores extra-UE—, y poder cumplir todas sus obligaciones formales y materiales a través de esta ventanilla única. Así, en el MOSS se realiza una única declaración por todos los servicios TBE B2C vendidos al conjunto de la Unión, estableciendo la cuantía que corresponde a cada EM. Del mismo modo, el sujeto pasivo identificado en la ventanilla única realiza a esta un único pago por todo el IVA adeudado, y el EM que lo recibe procederá a la distribución de dicha recaudación a los EEMM en función de lo declarado por el vendedor.

Es aquí donde es conveniente destacar la dificultad que existe en compatibilizar la tributación en destino de estos servicios con el sistema de reparto de recaudación existente en la Ley del Concierto. El hecho de que exista un mecanismo de ventanilla única para declarar los servicios por vía electrónica intracomunitarios —también los prestados en el mercado interior por operadores extra-UE—, no tiene especial impacto en lo referente a la regulación establecida por la Ley del Concierto Económico. A diferencia de lo que ocurre para las ventas a distancia, el art. 28.2 LC no introduce reglas especiales para los servicios por vía electrónica, por lo que se atribuirán al volumen de operaciones de cada territorio los que se presten desde dichos lugares.

Hay que tener en cuenta que esto implica que todos los servicios de este tipo prestados desde España a otros Estados de la UE —y también a terceros países— no van a quedar sujetos a IVA en el TAI, y no se van a computar a efectos del cálculo del volumen de operaciones. Solo los servicios TBE prestados dentro del TAI deberán ser objeto de localización interna para determinar el IVA aplicable a los territorios forales y común. Respecto a las cuotas que operadores establecidos en otros países, intracomunitarios o extra-UE, tengan que declarar en el MOSS por los servicios que hayan prestado en el TAI, la regla que fija la Ley del Concierto no permite distribución alguna de las cuotas derivadas de la tributación en destino establecida por la Directiva IVA para este tipo de servicios. Así, y a diferencia de lo que ocurre con las ventas a distancia, toda la recaudación de sujetos pasivos establecidos en otros EEMM que fuera enviada a España por las ventanillas únicas de dichos países UE, o la que fuera recaudada en la ventanilla única establecida por la AEAT respecto de servicios localizados en el TAI de operadores extracomunitarios será de atribución a la Hacienda estatal.

Hay que tener en cuenta que la redacción del art. 70.8.º ha sido modificada sustancialmente a raíz de los cambios introducidos por la Directiva 2017/2455/UE, pues se introduce un umbral de tributación en origen para el nuevo concepto de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y también para los servicios por vía electrónica. La creación de este régimen parcial de tributación en origen sí tiene un efecto respecto al cálculo del volumen de operaciones, pues una serie de servicios TBE que iban a quedar no sujetos al IVA en el TAI, a partir de la introducción de este límite sí pueden verse sometidos a gravamen en este territorio. Esto implicará que aquellos servi-

ISBN: 978-84-7777-577-5

cios que entren dentro del rango de la tributación en origen, al prestarse desde el TAI, sí deberán ser objeto de localización a efectos de su cómputo dentro del volumen de operaciones atribuible a cada territorio. Analizaremos con mayor detalle el funcionamiento de este nuevo umbral de tributación en el próximo apartado, ya que se plantea como una alteración del existente para las ventas a distancia.

3.5. Los problemas que plantea el nuevo concepto de ventas intracomunitarias a distancia de bienes

La regulación sobre el funcionamiento del IVA en las entregas de bienes B2C difiere completamente del régimen existente de exención de las entregas intracomunitarias de bienes y sujeción de las AIB. El art. 32 de la Directiva IVA establece la mencionada regla de localización de las entregas de bienes en el EM del que parte el transporte con destino al comprador. Sin embargo, cuando el adquirente sea una persona que no sea sujeto pasivo, o un sujeto pasivo o persona jurídica no sujeto pasivo cuyas AIB no estén sujetas a IVA, los artículos 33 y 34 de la Directiva IVA introducen una regla de localización específica para las denominadas ventas a distancia[79]. Esta regulación se encuentra recogida en el art. 68.Tres y Cuatro de la Ley del IVA española.

Así, cuando se realice una venta a distancia de bienes B2C a un sujeto que se encuentre en un EM distinto del de partida de la expedición, y siendo el transporte realizado por el proveedor o por su cuenta, se entenderá que la operación se localiza en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada del transporte al comprador. El art. 33 de la Directiva IVA establece que las ventas intracomunitarias B2C tributarán, por regla general, en destino. Sin embargo, esta regla implicaría que cualquier operador que realizara una venta de un importe menor en un EM debería identificarse fiscalmente en dicho país y cumplir con obligaciones IVA en él. Por este motivo, el art. 34 DIVA establece una excepción para la imposición en destino. Concretamente, cuando un empresario o profesional entregue a consumidores de otros EEMM productos no sujetos a impuestos especiales, existirá un umbral de facturación por debajo del cual se entenderá que dichas ventas deben tributar en origen. Si el sujeto pasivo no ha superado dicho umbral ni este año ni el ejercicio civil precedente, se considerará que la venta B2C a otro EM tributa conforme a las normas IVA del país de establecimiento del vendedor[80]. La barrera de facturación en

[79] La normativa IVA excluye de esta regla de localización especial las ventas de medios de transportes nuevos, de bienes entregados previo montaje o instalación por parte del proveedor y bienes «cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección».

[80] Para evitar que este régimen pueda crear una situación de desventaja competitiva para aquellos operadores que el tipo impositivo de su Estado de establecimiento sea superior al de destino de los bienes, la normativa IVA (art. 34.4 Directiva IVA y art. 68.Cuatro Ley IVA) permite que el sujeto opte por la no aplicación de este régimen en origen de ventas a distancia y pase a tributar por la imposición en destino, teniendo esta opción efectos vinculantes durante dos años.

origen viene establecida por cada Estado miembro de manera singular, entre un máximo establecido por la Directiva de 100.000 € y un mínimo por el que pueden optar los EEMM de 35.000 €. España ha optado por aplicar la barrera menor de 35.000 €, tal como se establece en el art. 68.Tres.4.º. Nos encontramos ante un límite de facturación que debe medirse en función de las ventas a distancia B2C realizadas por cada sujeto pasivo en cada EM específico. Superado el umbral de tributación marcado por cada país, los empresarios y profesionales que vendan bienes a los destinatarios del art. 33 DIVA deberán sujetar sus ventas al IVA de dicho EM, identificándose a efectos del IVA y cumpliendo con las obligaciones materiales y formales correspondientes.

La Directiva 2017/2455 introduce importantes cambios en la regulación de las ventas a distancia[81]. A partir del 1 de enero de 2021 se establece en la Directiva IVA un apartado adicional dentro del hecho imponible «entregas de bienes», regulado en el art. 14 de la Directiva IVA. En dicho apartado se crea un nuevo concepto de «ventas intracomunitarias a distancia de bienes», que serán las operaciones que cumplan los requisitos similares a los actualmente contenidos en el art. 33 DIVA: que sean entregas de bienes objeto de transporte, siendo este realizado directa o indirectamente por el proveedor o por su cuenta; que el transporte se inicie en un EM y tenga como destino otro distinto; que los adquirentes sean sujetos pasivos o personas jurídicas sin esta condición cuyas AIB no estén sujetas a IVA, o que no sean sujetos pasivos; y que no se trate de ventas de medios de transporte nuevos ni bienes que requieran montaje previo[82].

Estas nuevas ventas intracomunitarias a distancia de bienes seguirán estando localizadas, en principio, en destino. La segunda gran modificación que introduce esta Directiva 2017/2455 es relativa al umbral de tributación en origen. Por un lado, la cuantía de esta barrera se reduce hasta una cantidad fija de 10.000 € que no debe superarse ni en el ejercicio económico corriente ni en el anterior. Por otro lado, y siendo esta la modificación más relevante que experimenta, se trata de un volumen de facturación en origen que, a diferencia del actualmente en vigor, no debe computarse en función de las ventas realizadas con cada EM de consumo en particular, sino respecto del total de ventas al conjunto de EEMM. Así, si actualmente un sujeto pasivo establecido en España debe tener en cuenta el volumen de facturación con consumidores de cada EM en particular, a partir del cambio de 2021 deberá gravar según el IVA español los primeros 10.000 € de productos vendidos a consumidores de la UE, sin que su ubicación tenga relevancia. Superada esta cuantía comenzará a gravar sus bienes de acuerdo con el IVA del país de destino.

---

[81] Hemos realizado un estudio sobre el nuevo concepto de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la nueva regulación en MACARRO OSUNA, J. M., «El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿Un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 181, 2019. Sobre esta cuestión, véase también DE MIGUEL CANUTO, E., «Las ventas a distancia transfronterizas en el Impuesto sobre el Valor Añadido». *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, n.º 23, 2017.

[82] Las restricciones contenidas en el artículo 35 de la Directiva IVA acerca de la localización de bienes de ocasión, arte, antigüedades y medios de transporte de ocasión no ha sido modificada por la reforma.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Es necesario comentar que este umbral ha sido introducido, a partir de 1 de enero de 2019, para los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, televisión y radiodifusión[83]. A diferencia de las ventas a distancia, donde el nuevo umbral supone una considerable reducción del existente en la actualidad, en los servicios TBE la creación de una tributación residual en origen supone romper con la tendencia de fomento de la tributación en destino que se había consolidado para estas prestaciones de servicios. Esta extensión del umbral de imposición en el país de establecimiento del prestador del servicio se debe a la novedad que suponía para las pequeñas y microempresas de determinados EEMM tener que cumplir con obligaciones IVA derivadas de la tributación en destino de estos servicios electrónicos. Pese a la simplificación que supuso la generalización del régimen de ventanilla única, el Consejo, a propuesta de la Comisión, ha entendido que la creación de este umbral debe simplificar y facilitar la actividad de estas empresas[84].

Así, actualmente, desde la entrada en vigor del umbral para servicios TBE, existen dos límites de tributación en origen. El de 10.000 € para estos servicios y el correspondiente que establezca cada EM para las ventas a distancia. El otro cambio que trae la reforma de la Directiva 2017/2455 a partir de 2021 es la unificación de ambos límites de facturación. A partir de dicha fecha se suprime el límite nacional para ventas a distancia del art. 34 de la Directiva IVA, y el comentado umbral de 10.000 se medirá respecto del total acumulado de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de servicios TBE[85].

Por último, el gran cambio que se establece para las nuevas ventas intracomunitarias a distancia de bienes a partir de 2021 es la aplicación del sistema de ventanilla única para la declaración de las entregas realizadas a consumidores de otros EEMM[86]. La reducción cuantitativa del umbral y, sobre todo, su contabilización en función del total de ventas —de bienes y de servicios TBE agregados— a otros EEMM y no país por país como hasta ahora, genera que el límite a partir del que las entregas de bienes B2C empiezan a tributar en destino sea mucho más reducido que el actual. De acuerdo con el régimen general, esto implicaría que todas los empresarios y profesionales que vendieran bienes a consumidores de otros EEMM por encima de 10.000 € deberían identificarse a efectos de IVA en los países UE donde vendieran productos

[83] Esta modificación se ha introducido en el art 58 de la Directiva IVA y en el art. 70.4 y 70.8 de la Ley del IVA.

[84] Esto se debe, fundamentalmente, a la existencia de franquicias de facturación, reguladas en los arts. 284 y ss. de la Directiva IVA, por las que los EEMM pueden establecer un volumen de ventas por debajo del cual los empresarios y profesionales no deben proceder al cumplimiento de obligaciones formales y materiales por el IVA. Tener que tributar en el EM de consumo a través del MOSS supuso que en determinados países, fundamentalmente el Reino Unido, la PYMES tuvieran que asumir obligaciones por este impuesto, provocando importantes movimientos de presión para la creación de este umbral.

[85] Dicha modificación se introducirá en el futuro art. 59 *quater* de la Directiva IVA, ubicado en el Capítulo titulado «Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes contempladas en el artículo 33, letra a), y prestaciones de servicios contempladas en el artículo 58».

[86] La actual mini-ventanilla única, o *mini-one-stop-shop*, deja de ser «mini» al aplicarse tanto a servicios TBE como a ventas intracomunitarias a distancia de bienes y otros hechos imponibles, como las ventas a distancia de bienes importados. Por ello, se la denominará como ventanilla única, o *one-stop-shop (OSS)*.

adicionales. Esto podría suponer un incremento de costes indirectos dramático para los sujetos pasivos, fundamentalmente para aquellos de menor dimensión. Para evitarlo se reproducirá el sistema de ventanilla única que se aplica actualmente en los servicios TBE. Así, los vendedores gravarán —opcionalmente— sus ventas B2C con el IVA de su país los primeros 10.000 € y, a partir de tal cifra, aplicarán el tipo impositivo del EM de destino, pero podrán incluir todas sus ventas en la declaración única que presentarán ante el OSS habilitado por su propia Administración tributaria.

La Ley del Concierto Económico incluye una regla expresa para las ventas a distancia. Concretamente, el art. 28.Uno.A.1.º.c) establece que las cuotas de dichas ventas a distancia que tengan como destino el TAI deberán entenderse realizadas en el territorio donde finalice «el referido transporte». Así, aquellos sujetos pasivos que, recordemos, van a tener que inscribirse a efectos del IVA en España por realizar ventas a distancia en nuestro territorio por encima del valor de 35.000€, van a repartir su volumen de operaciones correspondiente a estas entregas de bienes intracomunitarias B2C en función del destino real de las mismas. Por su parte, los empresarios y profesionales establecidos en España que realicen ventas a distancia a consumidores de otros EEMM deberán incluir en el volumen de operaciones las ventas que estén por debajo del umbral fijado por el EM de destino. Las transacciones que superen este límite, sin embargo, no se considerarán sujetas a IVA en España, por lo que no tendrán influencia ni impacto en el cálculo del volumen de operaciones.

El cambio que se aplicará al umbral de tributación en origen, tanto en su cuantía como en su determinación respecto al total de operaciones con el conjunto de países de la Unión y no con cada Estado miembro en particular, no exige una modificación normativa de la Ley del Concierto. Respecto a los sujetos pasivos establecidos en el TAI, las transacciones que superen dicho umbral se entenderán no sujetas a IVA en España, por lo que no deben tenerse en cuenta a efectos del volumen de operaciones. Las que queden por debajo de la barrera de los 10.000€, como ocurre actualmente con las de operadores españoles que no lleguen al límite marcado por el resto de EEMM, sí estarán sujetas a IVA en España y el lugar donde haya partido la expedición, si concuerda con el que haya añadido el valor, será el que atraiga dicha transacción a su volumen de operaciones. Lo mismo ocurre para las ventas a distancia que tengan como destino el TAI. El cambio de la barrera de la tributación en origen solo altera la cantidad que determinará si el sujeto pasivo no establecido en el TAI está sujeto al IVA español, y debe determinar qué entregas corresponden al Territorio común y a los forales, o si son ventas a distancia sujetas en el EM de origen.

Lo que sí va a resultar un cambio y reto importante para el sistema actual de distribución de recaudación IVA entre las Haciendas estatal y forales es la aplicación del régimen de ventanilla única a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. La utilización del OSS por parte de operadores establecidos en el TAI para los bienes y servicios localizados fuera de dicho territorio no ha de tener impacto alguno en las reglas existentes. Tales transacciones no se encuentran sujetas a IVA en territorio común o foral, por lo que no deberán alterar el volumen de operaciones, y tampoco ge-

ISBN: 978-84-7777-577-5

neran cuotas de IVA que deban recaudarse en España. Hay que recordar que la actual formulación del funcionamiento de la ventanilla única en la Ley del IVA excluye poder declarar en ella las transacciones interiores, como establece el art. 163 quatervicies, por lo que entendemos que se extenderá su aplicación a los nuevos OSS.

El gran cambio proviene del caso contrario, la liquidación del IVA referente a las ventas a distancia localizadas en el TAI a través de los sistemas de ventanilla única que habiliten el resto de EEMM. Para los servicios por vía electrónica esto no supone un problema respecto al cálculo del volumen de operaciones, por ser el punto de conexión de los servicios el lugar desde el que se prestan, pero sí supone una recaudación de IVA que va directamente a la Hacienda estatal, sin tomar en consideración que los consumidores estén establecidos en el País Vasco.

El caso de las futuras ventas intracomunitarias a distancia de bienes es distinto porque la Ley del Concierto sí establece que deben computarse en el volumen de operaciones del lugar donde se ubiquen consumidores finales destinatarios de la entrega. El problema fundamental es que con el nuevo régimen de ventanilla única que entrará en vigor en 2021, los sujetos pasivos vendedores no tendrán que identificarse en el TAI por dichas ventas, sino que podrán liquidarlas directamente en la ventanilla única del país en que estén establecidos. Las obligaciones formales del OSS solo establecen el mandato de diferenciar las cuotas repercutidas por Estado miembro y tipo de gravamen, no existiendo posibilidad de determinar el lugar de entrega. Existe, por tanto, una laguna sobre cómo deberá determinarse dicho volumen de operaciones para las transacciones que utilicen este régimen simplificado. No nos parece operativo pensar en requerir información a todas las empresas que hayan realizado ventas intracomunitarias a distancia para conocer el destino concreto de los productos vendidos a España y declarados por el OSS de sus países de establecimiento.

Una posible solución, que consideramos muy difícil de aplicar, sería que el Reino de España propusiera que en la declaración única que debe realizarse en el OSS del resto de EEMM no solo aparecieran las ventas realizadas en el TAI, sino que se desglosara en cuatro casillas, correspondientes al Territorio común y los Territorios forales. El primer obstáculo importante que conllevaría esta opción es la dificultad de negociación política de la cuestión, tanto dentro de España como a nivel de la Comisión Europea[87]. El segundo hace referencia al propio espíritu de la ventanilla única, que podría verse relativizado con esta alternativa. El objetivo del OSS es permitir la simplificación de las obligaciones formales y varias de las medidas adicionales que han sido aprobadas en la Directiva 2017/2455 y otras medidas de acompañamiento han sido relativas a esta sim-

[87] El proyecto de autoliquidación única que impulsó la Comisión Europea fracasó, fundamentalmente, porque todos los EEMM pretendieron introducir las particularidades de su normativa, lo que hacía de dicha autoliquidación un documento muy poco operativo. Consideramos que no debería ocurrir lo mismo para la ventanilla única y la declaración única que establece, e impulsar este tipo de medidas podría producir una reclamación similar de territorios de otros EEMM que tengan derecho a una parte de recaudación del IVA, haciendo el sistema inútilmente complejo.

plificación. Concretamente, en el caso de los servicios por vía electrónica se han reducido los medios de prueba necesarios para determinar la ubicación de los consumidores, ya que las PYMES encontraban importantes dificultades con la obligación de tener que acreditar dicha localización con dos medios de prueba[88]. Tener que determinar no solo el EM de destino de los bienes y servicios declarados en el OSS, sino también la provincia específica supondría un incremento de complejidad y de carga probatoria, sobre todo en los servicios electrónicos, de difícil encuadre con el objetivo de este régimen especial. Como concluiremos en el próximo apartado, existe una tercera posibilidad para que los Territorios forales no pierdan esta recaudación que, a nuestro juicio, sería la más apropiada. Esta consistiría en solucionar esta anomalía a través de la fórmula de ajuste de recaudación por IVA que aporta el art. 53 LC.

Este problema ya ha sido puesto de manifiesto en la última reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico que tuvo lugar en julio de 2017. Concretamente, se acordó la creación de un grupo de trabajo sobre el MOSS referido a los servicios por vía electrónica, radiodifusión, televisión y telecomunicaciones y su aplicación en el marco del Concierto[89]. Es cierto que, como hemos comentado, la regla actual de *e-services* y el funcionamiento del MOSS deja fuera de reparto las cuotas declaradas por este sistema por servicios por vía electrónica transfronterizos B2C. Sin embargo, en nuestra opinión, lo que debería tratar esa comisión no es únicamente cómo distribuir tal recaudación, sino cómo se va a poder identificar la ubicación de las futuras ventas intracomunitarias a distancia de bienes que se declaren por el OSS.

4. LA ADAPTACIÓN DEL MECANISMO DE REPARTO A LA NATURALEZA REAL DEL IVA COMO IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO

Aunque los puntos de conexión del impuesto puedan establecer en múltiples casos el principio de imposición en origen, mecanismos como la exención de las entregas intracomunitarias y la sujeción de las adquisiciones permiten que la recaudación final del gravamen se obtenga en el Estado de consumo de los productos. Esta consecuencia es aún más directa en el caso de que las transacciones se localicen en destino, como las prestaciones de servicios B2B. Por el contrario, la mayor parte de reglas que establecen la atribución de una transacción sujeta a IVA al volumen de operaciones de un territorio concreto, común o foral, no atiende a la verdadera na-

[88] Nos referimos a la modificación introducida por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que se aplicará a empresas establecidas en la UE y que realicen prestaciones de servicios electrónicos con un valor inferior a 100.000 €. En este sentido, tener que identificar si la transacción se ha producido en Territorio Común o Foral podría también en cuestión muchos de los elementos de prueba que establece el art. 24 *septies* del Reglamento (UE) 282/2011, ya que algunos suelen tener códigos de atribución nacional, no regional.

[89] http://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/minhap/Paginas/2017/190717-cupo.aspx (consultada el 13 de noviembre de 2018).

ISBN: 978-84-7777-577-5

turaleza del IVA como impuesto general que debe gravar el consumo. Hemos estudiado puntos de conexión basados en criterios de localización en origen, en función de la estructura del impuesto como un tributo sobre el volumen de negocios de los empresarios y profesionales. Valgan como ejemplo más significativo que las prestaciones de servicios se localicen en el territorio desde el que se realicen, o que la regla para ubicar las entregas de bienes objeto de transporte que no sean consideradas ventas a distancia sea el lugar desde el que comienza la expedición de los productos.

Esto implicaría que los Territorios Forales estarían obteniendo en mayor medida la recaudación correspondiente a las ventas que realicen las empresas situadas en ellos, y no del consumo efectivo que realicen los ciudadanos residentes en el País Vasco. Para solucionar esta anomalía de atribución territorial de los ingresos públicos provenientes del IVA, la propia Ley del Concierto Económico establece un mecanismo de ajuste en su art. 53. Concretamente, el apartado 1 de dicho artículo afirma que «Con el objeto de perfeccionar la imputación de ingresos por el Impuesto del Valor Añadido, se establece un mecanismo de ajuste entre el índice de la capacidad recaudatoria y el índice de consumo del País Vasco».

La corrección se realiza a través de una fórmula que atiende a criterios macroeconómicos, y que no se utiliza únicamente para amoldar el criterio del volumen de operaciones al consumo territorial, sino también para incluir la recaudación correspondiente a las operaciones que se había dejado con competencia exclusiva de la Administración Tributaria del Estado: las importaciones. La recaudación final que debe corresponder al País Vasco será la recaudada realmente por sus Diputaciones forales, corregida con dos coeficientes. El primero de ellos, A, calculado en función de la proporción de consumo que representa el de los residentes del País Vasco respecto del total del Estado. El segundo de ellos, B, es un cociente del valor añadido bruto en el País Vasco, al que se resta la formación de capital, las exportaciones y se suman las importaciones, y todo ello se pone en relación con los mismos datos obtenidos en el conjunto del TAI. Una vez corregida la recaudación obtenidas por las Administraciones vascas a través de estos mecanismos, se adiciona la aportación de la recaudación por importaciones, ponderada también por el porcentaje de consumo.

Es muy positivo que este ajuste que incluye la Ley del Concierto permita adaptar los resultados comentados hasta ahora al verdadero objeto imponible del IVA en sí: gravar el consumo de los particulares. De hecho, la forma de cómputo de esta fórmula nos permite elaborar una propuesta para los problemas que hemos comentado que puedan derivarse de las cuotas de operaciones sujetas a IVA que se declaren a través del sistema de ventanilla única. Al igual que ocurre con las importaciones, en las que el mecanismo especial de recaudación en aduanas lleva a que exista una competencia exclusiva del Estado en su recaudación, podríamos considerar que las cuotas repercutidas a través del MOSS también presentan circunstancias particulares sobre la forma de cumplir con las obligaciones tributarias materiales y formales. Dado que estamos ante empresas no identificadas en el TAI, podría modificarse la norma relativa a

las ventas a distancia afirmando que aquellas empresas no identificadas por acogerse a sistemas de ventanilla única en otros Estados no serían competencia de las Diputaciones Forales. Una vez excluida esta recaudación, se introduciría en la recaudación final del País Vasco a través de un procedimiento similar al de las importaciones: aplicando el índice de consumo ponderado de cada Territorio Foral a la recaudación global de cuotas repercutidas a través del MOSS.

Esta alternativa sería también extensible a las cuotas relativas a servicios por vía electrónica, telecomunicaciones, televisión y radiodifusión que se declararan a través del MOSS. Aunque sus cuotas actualmente resultan recaudación íntegra del Estado, esta cuestión, teóricamente, debería quedar corregida a través del mecanismo del art. 53 LC que termina ajustando la recaudación al consumo territorializado, ya que se tiene en cuenta tanto la recaudación real de las provincias del País Vasco como la del Territorio común en función de sus índices de consumo relativos. Podría, sin embargo, asegurarse su inclusión en la fórmula de ajuste final a través de la cláusula que acabamos de comentar sobre las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. Esto, además, facilitaría en gran medida el cálculo, ya que podría establecerse como elemento de la fórmula toda la recaudación obtenida a través de la ventanilla única de otros EEMM, sin necesidad de tener que diferenciar entre los distintos tipos de operaciones incluidos en dichas declaraciones conjuntas.

5. CONCLUSIONES

Pese a su configuración jurídica como un impuesto sobre el volumen de negocios, el objeto imponible del IVA es el consumo final. La recaudación de este tributo, por tanto, debería corresponder a las autoridades del lugar donde se produjese dicho acto de consumo. Las reglas de reparto de recaudación entre el Territorio común y los Territorios forales, no obstante, no siguen de manera absoluta este factor. Como hemos comprobado, las normas de distribución fijadas por la Ley del Concierto replican en gran medida las reglas de localización de las transacciones de bienes y servicios contenidas en la normativa IVA. Estas no están pensadas para distribuir recaudación dentro de un mismo país, sino para atribuir potestad tributaria a los distintos EEMM en los supuestos de operaciones transfronterizas.

El criterio para determinar el Territorio en cuyo volumen de operaciones deben incluirse las transacciones intracomunitarias, tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios, es el de tributación en origen. De hecho, la citada jurisprudencia del TS concreta esta regulación, aportando una interpretación lógica de la normativa, aludiendo al último lugar dentro del TAI donde se aporta valor al producto antes de su venta internacional. Sin embargo, si admitiéramos como válido este principio general de la aportación de valor por parte de los sujetos pasivos, la exigencia de que las transacciones estén sujetas y den derecho a deducción para poder incluirlas en el volumen de operaciones podría no ser completa. Se estarían dejando fuera prestacio-

ISBN: 978-84-7777-577-5

nes de servicios o determinadas entregas —como las triangulares—, que están no sujetas en el TAI pero dan derecho a deducción del impuesto. Así, cuestiones relativas a la forma de construcción jurídica del impuesto en las transacciones internacionales estarían influyendo en esta distribución de ingresos entre los Territorios, sin que realmente exista un motivo económico relevante que diferencie este tipo de transacciones en términos recaudatorios.

Esta separación entre la recaudación distribuida, en función de la producción o el valor añadido, y la teóricamente correspondiente a cada territorio, relativa al consumo, se corrige a través del mecanismo del art. 53 LC. De hecho, esta fórmula de corrección podría ser la solución para otra de las cuestiones fundamentales que plantean las operaciones intracomunitarias al Concierto Económico. Nos referimos a la existencia de la ventanilla única como mecanismo de recaudación de las prestaciones de servicios TBE. El establecimiento de la imposición en destino sobre estos servicios no se ha visto acompañada, como sí ocurre en las ventas a distancia, de una regla especial de reparto de recaudación de dichas cuotas sujetas a IVA español. El MOSS genera que dicha recaudación la reciba directamente el estado central, no asignándose a los territorios forales cuota alguna.

La ampliación de la ventanilla única a todas las entregas intra comunitarias de bienes a distancia incrementará este problema, sobre todo debido a que para este hecho imponible sí existe un criterio de distribución especial en el 28.Uno.c LC. Debido a la dificultad de distribución de estas cuotas en la declaración singular de la ventanilla única y la necesaria simplicidad que debe caracterizar al sistema, sobre todo en la localización del destino de las transacciones, una opción para repartir esta recaudación sería su inclusión dentro de la fórmula del art. 53 como ya ocurre con las importaciones. De esta manera se estaría atribuyendo la recaudación haciendo referencia al consumo efectivo de cada Territorio y se evitaría dotar de mayor complejidad a un sistema concebido, precisamente, para ser lo más simple posible.

ISBN: 978-84-7777-577-5

La aplicación de los puntos de conexión del ITPyAJD en el ámbito del Concierto Económico: principales cuestiones conflictivas

Juan CALVO VÉRGEZ

Sumario: 1. Consideraciones generales. 2. A vueltas con la gestión y liquidación del ITPYAJD. Principales cuestiones conflictivas: 2.1. La especial trascendencia del llamado cierre registral. 3. Alcance de la competencia territorial en la gestión y liquidación del impuesto. la aplicación de los puntos de conexión en el marco del derecho común. 4. La operatividad de los puntos de conexión del ITPyAJD en el ámbito del Concierto Económico.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) es un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas (CC.AA.). Con carácter general es el art. 49 de la Ley 22/2009, de 18 diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el encargado de establecer las competencias normativas que pueden asumir los Entes Regionales.

Dichas competencias se proyectan, en primer lugar, sobre los tipos de gravamen. Así, en relación con la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) las CC.AA. pueden regular el tipo de gravamen relativo a: concesiones administrativas; transmisión de bienes muebles e inmuebles; constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía; y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma.

Por lo que respecta a la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) las CC.AA. podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

En segundo término, las CC.AA. tienen competencia normativa en materia de deducciones y bonificaciones de la cuota. Ahora bien las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y docu-

ISBN: 978-84-7777-577-5

mentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen. En todo caso dichas deducciones y bonificaciones resultan compatibles con las deducciones y bonificaciones estatales, sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplican con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Por último las CC.AA. tienen competencia normativa el ámbito de la gestión y liquidación del Impuesto, al que tendremos ocasión de referirnos a continuación.

Así, por ejemplo, dada gestión de un concreto servicio público afirma el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid mediante Sentencia de 24 de mayo de 2012 que la competencia de gestión en relación a la concesión administrativa para la gestión de dicho servicio público corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que el concesionario tenga su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de personas físicas o jurídicas.

En todo caso recuerda el Tribunal Supremo (TS) a través de su Sentencia de 29 de octubre de 2012 que la competencia para la liquidación del Impuesto en su Modalidad de TPO respecto de las transmisiones inmobiliarias corresponde a la oficina en cuya circunscripción radique el inmueble, y no a aquella otra en la que tenga su domicilio la persona física o jurídica adquirente o en la que se haya materializado la adquisición de la compra de acciones, en el supuesto de que hubiese sido de aplicación lo dispuesto en aquel entonces por el antiguo art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), actual art. 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores (TRLMV).

Por otra parte en las transmisiones de inmuebles por no residentes en España se entenderá que su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por este Impuesto, radica en el domicilio de su representante, que deberá designarlo conforme a lo establecido en el art. 10 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR). Dicho nombramiento deberá ser comunicado a la Administración tributaria competente en el plazo de dos meses desde la adquisición del inmueble.

Para finalizar se ha de tener presente que en el caso específico del Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS), por tratarse de un impuesto armonizado, no se han cedido competencias normativas respecto de esta Modalidad impositiva a las Comunidades Autónomas. A resultas de lo anterior, produciéndose por ejemplo la aportación de un inmueble ubicado en Mallorca a una sociedad alemana de nueva creación mediante escritura pública autorizada por Notario español o extranjero (operación realizada mediante una ampliación de capital o una aportación del socio único sin implicar aumento de capital aunque sí de los fondos propios de la sociedad mediante la dotación de la correspondiente reserva) tiene declarado la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 18 de enero de 2012 que dicha operación estaría sujeta a lo establecido en el Título II del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) siempre y cuando la misma quedase sometida al ámbito de aplicación territorial de este Impuesto.

Con carácter adicional, y teniendo presente lo dispuesto en el art. 6.1.B) y C) del mencionado Texto Refundido, encargado de definir el ámbito de aplicación territorial del Impuesto en la Modalidad de OS, concluyó la DGT en la citada Resolución que la referida operación no quedaría sujeta por el concepto de Operaciones Societarias en España, al quedar fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto. Dicha exclusión haría posible además que la escritura donde se recoja dicha aportación quede sujeta al gravamen por la Modalidad de AJD, Documentos Notariales, al reunir todos los requisitos que establece el art. 31.2 del TRLITP. En este mismo sentido se pronunció la contestación de la DGT a Consulta de 11 de septiembre de 2012, relativa asimismo a un supuesto referente a la aportación de un bien inmueble situado en territorio español al capital de una sociedad limitada alemana.

Asimismo, y de acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 2 de julio de 2014, produciéndose la disolución de una sociedad con domicilio fuera del territorio español el IOS no resultaría exigible, al no entrar la citada entidad en el ámbito territorial de dicha Modalidad, así como tampoco en las Modalidades de TPO o de AJD, al caer también fuera del ámbito territorial de dichas Modalidades. Y, tratándose de una entidad cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentre fuera del territorio nacional y que realice operaciones de su tráfico en dicho territorio a través de Establecimientos Permanentes dicha entidad, de conformidad con lo subrayado por la DGT mediante Resolución de 8 de julio de 2014, vendría obligada a tributar por la Modalidad de Operaciones Societarias de igual forma que las sociedades radicadas en territorio español por la parte de capital que destinaran a dichas operaciones.

2. A VUELTAS CON LA GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL ITPYAJD. PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS

Como es sabido de cara a efectuar la liquidación del ITPyAJD es preciso que los sujetos pasivos presenten los documentos comprensivos de los hechos imponibles. En caso de no estar documentados deberán presentar una declaración de los mismos. Todo ello sin perjuicio de que, en determinados supuestos, se pueda autoliquidar el Impuesto. El incumplimiento de esta obligación resulta sancionable con arreglo a lo establecido en la normativa tributaria general.

Cabe destacar además a este respecto la existencia de un conjunto de obligaciones asumidas por un conjunto de personas distintas del sujeto pasivo del Impuesto. Así, por ejemplo, con el fin de controlar la liquidación del Impuesto los órganos judiciales deben remitir a las Oficinas Liquidadoras de su respectiva jurisdicción una relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o de indemnizaciones.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Igualmente los Notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del Impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás que se determinen por afectar a actos personales protegidos por el secreto del protocolo. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Con carácter adicional tienen obligación de consignar en los documentos sujetos, entre las advertencias legales y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlos a la liquidación, así como la afección de los bienes al pago del impuesto correspondiente a las transmisiones que de ellos se hubieran realizado, y las responsabilidades en las que se incurre en el caso de no efectuar la presentación.

Por lo que respecta a los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas, éstas no acordarán las entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del Impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice.

A este respecto mediante contestación a Consulta de 19 de abril de 2012 analizó la DGT un supuesto en el que tuvo lugar la inclusión de un inmueble en la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto del Patrimonio, estimando el citado Centro Directivo que dicho hecho no podía admitirse como uno de los supuestos del art. 1227 del Código Civil («entrega a un funcionario público por razón de su oficio»), ya que tal inclusión ni exige ni prueba que se haya producido dicha circunstancia, a saber, la entrega al funcionario, presupuesto indispensable para que tenga lugar la prescripción del Impuesto en tanto en cuanto acredita la fehaciencia del documento y la fecha a partir de la cual puede empezar a contarse el plazo de prescripción de cuatro años establecido en la normativa tributaria. Por el contrario la inclusión del inmueble a nombre de la consultante en el Catastro, registro básico del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sí que podía entenderse como una de las circunstancias previstas en el art. 1227 del Código Civil para considerar fehaciente la fecha de un documento privado respecto de terceros.

Por su parte la Sentencia del TSJ de Madrid de 6 junio de 2012 se encargó de recordar que la normativa reguladora del Impuesto encargada de regular las obligaciones formales exigibles establece que ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributarla a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Tal y como ya se ha precisado los Juzgados y Tribunales han de remitir a la Administración tributaria competente para la liquidación del Impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

2.1. La especial trascendencia del llamado cierre registral

Al objeto de reforzar los medios de control y garantía para que se liquide el Impuesto su normativa reguladora establece que ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a gravamen se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los Juzgados y Tribunales, por su parte, remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del Impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración. La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original.

Por otro lado en los procedimientos administrativos de apremio seguidos para la efectividad de descubiertos por razón del Impuesto podrá autorizarse la inscripción del derecho del deudor en los términos y por los trámites señalados en el Reglamento General de Recaudación.

En el caso específico de los contratos de ventas de bienes muebles a plazo y de préstamo, previstos en el artículo 15 de la Ley 28/1998, de 13 julio, dichos contratos tendrán acceso al Registro de venta a plazos de bienes muebles sin necesidad de que conste nota administrativa sobre su situación fiscal.

La normativa tributaria prohíbe además que se lleve a cabo el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local cuando suponga, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derechos o acciones gravadas por el Impuesto. No obstante, no será necesaria la presentación en las oficinas liquidadoras de: los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores; los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados; las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparecen en tales documentos la nota de pago, de exención o no sujeción; las letras de cambio y las actas de protesto; y los documentos que contengan actos o contratos que deban satisfacerse obligatoriamente mediante el empleo de efectos timbrados.

Tal y como afirma la Sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de La Rioja de 7 de febrero de 2013, la falta de acreditación de la presentación del ITPyAJD ante el Registro Mercantil suspende la inscripción de las escrituras de constitución de sociedades. En el concreto supuesto planteado la AP desestimó el recurso de apelación contra la sentencia que no accedió a la demanda de los dos Notarios recurrentes en la que, impugnando las notas de calificación registral expedidas por la Registradora de la Propiedad y Mercantil, relativas a la suspensión de inscripción por defectos de escrituras de

ISBN: 978-84-7777-577-5

constitución de sociedades limitadas que habían autorizado los demandantes, solicitaban que se ordenase la inscripción de las citadas escrituras.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene declarado mediante Resolución de 22 de octubre de 2015 que, con efectos a partir de la entrada en vigor de la Ley 22/2009, sólo el pago ante la Oficina competente por razón del territorio en función de los puntos de conexión que se establecen en el art. 33 de dicha Ley tiene efectos liberatorios para el obligado tributario. Hasta la entrada en vigor de dicha Ley de cesión el error al ingresar en cualquier oficina de cualquier Comunidad Autónoma el ITP causaba efectos liberatorios para el interesado.

3. ALCANCE DE LA COMPETENCIA TERRITORIAL EN LA GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. LA APLICACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN EL MARCO DEL DERECHO COMÚN

Como es sabido el art. 56.4 del Real Decreto Legislativo 1/1993 establece que la competencia para la aplicación del Impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponderá a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas.

Con carácter general el ITPyAJD se rige por los principios de territorialidad y residencia. El art. 33 de la Ley 22/2009, de 18 diciembre, regula el alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Adicionalmente el Impuesto también puede verse afectado por lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que válidamente suscritos hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, tal y como precisa el art. 27.1 de la Ley 22/2009, de 18 diciembre.

Independientemente de las especialidades que puedan existir por razón del territorio en el que deba pagarse el Impuesto, el art. 6 del TRLITPyAJD establece ciertas reglas específicas sobre cuándo debe exigirse el Impuesto.

Así, en primer lugar, tratándose de transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, si los bienes están situados en territorio español se exigirá el Impuesto con independencia del tipo de bien y de la persona obligada al pago. Y lo mismo ocurrirá en aquellos supuestos en los que se esté en presencia de derechos que deban ejercitarse o cumplirse en territorio español. En cambio, no se exigirá el Impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria sitos en territorio extranjero ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

En el supuesto de bienes muebles se somete a tributación a los que habitualmente se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo se encuentren fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias. A tal efecto no se consi-

deran situados en territorio español los títulos representativos de capital social o patrimonio de sociedades y entidades residentes en el extranjero, aunque se encuentren depositados en establecimientos o locales situados en territorio español, salvo que se trate de entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio nacional. Por el contrario, los títulos representativos del capital o patrimonio de sociedades y entidades residentes en territorio español se consideran siempre situados en este territorio con independencia del lugar donde se encuentren depositados.

En el hipotético caso de que se hallasen en territorio extranjero los bienes inmuebles quedarán fuera de su aplicación. Sin embargo, el resto de bienes y derechos quedan sujetos siempre que el obligado al pago tenga su residencia en España.

Sólo se exceptúa de este supuesto a las transmisiones de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, no vayan a surtir ningún efecto en territorio español. A este respecto el art. 9 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RITPyAJD), considera que un acto o contrato produce efectos jurídicos en territorio español cuando, independientemente de la sumisión expresa o tácita de los litigantes a otro fuero, correspondiera a los Tribunales españoles la competencia para resolver las cuestiones litigiosas surgidas entre las partes que en ellos hayan intervenido.

Asimismo las letras de cambio, los documentos que las suplan y los documentos de giro expedidos en el extranjero se entenderá que producen efectos jurídicos o económicos en territorio español cuando sean objeto de negociación o pago en el mismo. Por último, las transmisiones efectuadas en el extranjero de bienes y derechos de naturaleza mobiliaria situados fuera de España se entenderá que producen efectos en territorio español, entre otros casos, cuando tengan repercusión en la imposición personal del adquirente en España. A los efectos de determinar si existe residencia en España el art. 7 del Reglamento del Impuesto remite a lo establecido en la normativa de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.

Dada la transmisión de una maquinaria por particulares a empresarios declara la DGT en su contestación a Consulta de 9 de mayo de 2012 que, en principio, se trata de una operación sujeta a la Modalidad de TPO. No obstante, su sujeción queda condicionada a que la operación en cuestión no sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional (lo que en el presente caso no ocurría, ya que se manifestó que compraba a particulares) y a que no constituya una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Ahora bien si la maquinaria objeto de la operación fuese adquirida a un particular, su adquisición no constituiría una operación sujeta al IVA, en cuyo caso el art. 6.1.A) del TRLITPyAJD establece que se gravarán en España las transmisiones onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España.

Dentro del ámbito del Impuesto sobre Operaciones Societarias, cuando la entidad tenga la sede de dirección efectiva en España el Impuesto se exigirá en este país, no

ISBN: 978-84-7777-577-5

pudiendo ser objeto de un gravamen idéntico en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE). Asimismo también se exigirá el Impuesto si radica en España su domicilio social y la sede de dirección efectiva no se encuentra situada en un Estado miembro de la Unión Europea o si, estándolo, dicho Estado no grava la operación societaria con un impuesto similar. Por último, también se exigirá el Impuesto en España si se realizan en territorio estatal operaciones de su tráfico y su sede de dirección efectiva no se encuentra situada en un Estado miembro de la UE o su, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

Para finalizar en relación con el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados se exigirá el Impuesto por los actos jurídicos documentados que se formalicen en España y por los que, habiéndose formalizado en el extranjero, surtan cualquier efecto, jurídico o económico en España.

Así, por ejemplo, dada una concreta operación de aumento de capital a realizar por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español (en un Estado miembro de la Unión Europea) no procederá la exigencia del ITPyAJD, al producirse el hecho imponible de la Modalidad de OS fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto. Ahora bien, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible por tanto en un Registro público español y no sujeta a la Modalidad de OS, resultará de aplicación la Modalidad de AJD, cuota variable del Documento Notarial. Así se encargó de precisarlo la DGT mediante contestación a Consulta de 11 septiembre de 2012.

4. LA OPERATIVIDAD DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN DEL ITPYAJD EN EL ÁMBITO DEL DERECHO FORAL

Con carácter general el ámbito de aplicación territorial del Impuesto es objeto de regulación, en Álava, en el art. 6 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo. En Gipuzkoa, en el art. 6 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre. Y, en el Territorio Foral de Bizkaia, en el art. 6 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo. La exacción del Impuesto corresponde respectivamente a cada Diputación Foral en función de los criterios establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco.

Tal y como ya se ha indicado el ITPyAJD es básicamente un impuesto concertado de normativa autónoma. Y lo es solo básicamente porque el Concierto Económico introduce diversos matices significativos. Así, el ITP sí que constituye un tributo concertado de normativa autónoma sin matices. En cambio el IOS y una parte del IAJD no lo son. El Impuesto sobre Operaciones Societarias se rige por la normativa común. Y la misma previsión (normativa común) se aplica al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, Documentos Mercantiles, en lo relativo a las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro.

En aquellos casos en los que se prevé la aplicación de la normativa común los Territorios Históricos tienen competencias normativas en los aspectos procedimentales

y adjetivos del Impuesto, esto es, en lo relativo a la aprobación de modelos de declaración y los plazos de ingreso. Aún así la norma exige que en los modelos forales de declaración deban incluirse, al menos, los mismos datos que los que recoja la normativa de aprobación de los modelos de territorio común; y, en materia de plazos de ingreso para cada período de liquidación, se exige que no difieran sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado[1].

[1] En relación con dichos Modelos los sujetos pasivos están obligados a presentar una autoliquidación por el Impuesto en el lugar y forma que se determine reglamentariamente por cada Diputación Foral, conforme a sus competencias. El plazo de presentación se fija reglamentariamente. Así, tratándose de hechos imponibles que comprendan adquisiciones de bienes muebles a particulares por empresarios o profesionales para su posterior reventa se atenderá al plazo determinado por la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas que apruebe el modelo de autoliquidación de estas operaciones. En Álava y Bizkaia se mantiene el carácter de mandatario obligado al pago del presentador del documento. Cabe recordar a este respecto que la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) de 5 de abril de 2006 declaró la nulidad del precepto de la normativa común que contenía la misma redacción por considerar que infringe el derecho a la tutela judicial efectiva al considerar al presentador como representante del sujeto pasivo. Los Modelos son los siguientes. Con carácter general el Modelo 600 (modelo general de autoliquidación del Impuesto) en Bizkaia es el modelo general de autoliquidación, hallándose regulado en la Orden Foral 3287/2009, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo de impreso 600 de autoliquidación del ITPyAJD y por la Orden Foral 490/2010, 24 febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del citado Modelo 600. También en Álava es el modelo general de autoliquidación del Impuesto, hallándose regulado en la Orden Foral 673, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de octubre de 2001, por la que se aprueban entre otros los Modelos 600, 610, 620 y 630 del ITPyAJD, y por el Decreto Foral 23/2017, de 11 de abril, que aprueba el Modelo 600-L de autoliquidación de las transmisiones de bienes inmuebles locales sujetas al Impuesto. Por su parte en Gipuzkoa han de presentar el Modelo 60T aquellas personas que compran un bien o derecho en las transmisiones no gravadas por IVA y en los arrendamientos exentos de IVA el arrendatario declarando las transmisiones onerosas *inter vivos* de bienes o derechos y la constitución de derechos reales, préstamos, fianza, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas. Al margen del citado Modelo general se ha de aludir al Modelo 603 relativo a transmisiones patrimoniales onerosas en las que el contribuyente sea un empresario o profesional y que tengan por objeto bienes muebles adquiridos a particulares para su reventa, excepto valores mobiliarios y medios de transporte usados no destinados a su achatarramiento. En Bizkaia dicho Modelo se regula a través de la Orden Foral 2096/2016, de 29 de noviembre, por la que se aprueba el Modelo 603 de autoliquidación del ITPyAJD. Transmisión de bienes muebles usados y su presentación telemática. El Modelo 620. Compraventa de vehículos usados han de presentarlo las personas que compren un vehículo usado a un particular y tengan su residencia habitual o domicilio fiscal en el Territorio Histórico correspondiente, debiendo presentarse en un plazo de 30 días hábiles desde el momento en que se produce el hecho imponible. Los contribuyentes pueden utilizar para determinar el valor de mercado del vehículo las tablas de valoración de medios de transporte correspondientes. Al citado modelo es necesario adjuntar la documentación identificativa de comprador y vendedor y del vehículo. En Gipuzkoa el citado Modelo se halla recogido en la Orden Foral 118/1997, de 27 de febrero, así como en la Orden Foral 1008/2000, de 26 de diciembre, por la que se aprueba, entre otros, los Anexos al Modelo 620. Por su parte en Álava rige el Decreto Foral 20/2005, del Consejo de Diputados de 22 de marzo, que aprueba el Modelo de impreso 620, de autoliquidación de las transmisiones de vehículos usados sujetas al Impuesto. El Modelo 621. Compraventa de vehículos usados. Presentación telemática se presenta en Bizkaia para liquidar la compraventa de medios de transporte de forma telemática, siendo regulado a través de la Orden Foral 2749/2010, de 26 de noviembre. Por su parte el Modelo 30A deben presentarlo los empresarios individuales o los representantes de las empresas que realicen un documento mercantil equivalente a una letra de cambio o similar, las personas que emitan letras de cambio por importe superior a 192.323,87 euros y el primer tenedor o poseedor de un documento mercantil expedido en el extranjero siempre que tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en un Territorio Histórico y se deban declarar los

ISBN: 978-84-7777-577-5

Al amparo de lo establecido por el art. 30 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco,

---

pagarés, recibos o cualquier documento que realice una función de giro o sustituya a la letra de cambio, los excesos que se produzcan sobre 192.323,87 euros en letras de cambio y las letras de cambio expedidas en el extranjero. En Gipuzkoa dicho Modelo se regula en la Orden Foral 757/2011 de 15 de septiembre, por la que se aprueba el Modelo 30A de declaración del Impuesto en su modalidad de documentos mercantiles. Y, en Bizkaia, se ha de estar a la Orden Foral 612/1985, de 9 de mayo, y a la Orden Foral 1008/2000, de 26 de diciembre, por la que se aprueba, entre otros, el Modelo 60 T en pesetas y en euros y Anexos. El Modelo 610 están obligados a presentarlo las entidades de crédito autorizadas para colaborar en la recaudación de los tributos y que son responsables solidarias del pago del Impuesto. En Bizkaia (donde no es necesario que sea entidad colaboradora) recoge información sobre recibos, pagarés, cheques y otros documentos mercantiles sujetos al Impuesto negociados por las citadas entidades de crédito o que participen en su cobro, siendo objeto de regulación a través de la Orden Foral 2668/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueban los Modelos 610 y 615 del Impuesto. Por su parte en Gipuzkoa se ha de estar a la Orden Foral 951/2006, de 2 de noviembre, por la que se autoriza el pago en metálico a través de entidades colaboradoras del Impuesto que grava la emisión de documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio negociados por entidades colaboradoras, aprobándose los Modelos 610 y 611. Y en Álava es la Orden Foral 429/2016, de 20 de julio, la que aprueba los Modelos 610 y 611 del Impuesto. El Modelo 611 corresponde a la declaración informativa anual que contiene información referida a las cantidades recaudadas a lo largo del año natural inmediatamente anterior. Los obligados son los mismos que en el Modelo 610. La presentación de la misma se realiza obligatoriamente en soporte directamente legible por ordenador o por vía telemática por Editran (Gipuzkoa), debiendo presentarse antes del 1 de febrero (en Gipuzkoa) del año siguiente a aquel al que se refiere la obligación remitida y en el período comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero de cada año (en Bizkaia). En el Territorio de Gipuzkoa se ha de estar a tal efecto a lo dispuesto en la Orden Foral 951/2006, de 2 de noviembre, por la que se autoriza el pago en metálico a través de entidades colaboradoras del Impuesto que grava la emisión de documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio negociados por entidades colaboradoras y se aprueban los Modelos 610 y 611 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En Bizkaia se ha de atender a la Orden Foral 3772/2002, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los Modelos 611 y 616 del Impuesto. Y, en Álava, a la Orden Foral 429/2016, de 20 de julio, de aprobación de los Modelos 610 y 611 del Impuesto. El Modelo 615 (Bizkaia) se utiliza para el pago en metálico del Impuesto en el supuesto de documentos que lleven aparejada acción cambiaria o sean endosables a la orden. Se presenta hasta el 25 del mes siguiente al del devengo de las correspondientes operaciones salvo el mes de julio obligatoriamente por Bizkaibai. En el Territorio Foral de Bizkaia la Orden Foral 2668/2011, de 1 de diciembre, aprueba los Modelos 610 y 615 del Impuesto. Por su parte el Modelo 616 (Bizkaia), relativo a la declaración resumen anual de la información recogida en el Modelo 615, se regula en la Orden Foral 3772/2002, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los Modelos 611 y 616. El Modelo 630 (Álava) Letras de cambio y anotaciones de embargo se recoge en la Orden Foral 673, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de octubre de 2001, por la que se aprueban entre otros los Modelos 600, 610, 620 y 630 del Impuesto. El Modelo 60- A. Documentos notariales y administrativos, ha de presentarse por aquellas personas que reciben un bien o un derecho en las transmisiones sujetas a IVA, así como por las personas que realicen un documento notarial o que resultan beneficiadas del otorgamiento del mismo y por las personas que soliciten la inscripción de anotaciones preventivas en los Registros Públicos, declarándose las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable y contengan actos o contratos inscribibles. En Gipuzkoa es la Orden Foral 1008/2000, de 26 de diciembre, la que aprueba, entre otros, el Modelo 60A en pesetas y en euros, y Anexos. Por último se ha de hacer referencia al Modelo 60S Operaciones Societarias, que deben presentar las sociedades, cooperativas o entidades asimiladas por la constitución, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y por las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social y los socios por las operaciones de disminución de capital y disolución de sociedades. En el Territorio de Gipuzkoa se regula en la Orden Foral 1008/2000, de 26 de diciembre, por la que se aprueba, entre otros, el Modelo 60 S en pesetas y en euros y Anexos.

en su redacción otorgada por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, el ITPyAJD tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común, en cuyo caso las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

De acuerdo con lo establecido por el art. 31 de la Ley 12/2002 la exacción del Impuesto corresponde a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos. En primer lugar, tratándose de transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A este respecto se ha de tener presente que en los supuestos previstos en el art. 314 del TRLMV, se exigirá que radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.

En segundo término, la exacción del gravamen corresponde a las Diputaciones Forales en las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior se establecen dos salvedades. De una parte, en la transmisión de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores, así como participaciones sociales, se atenderá al lugar de formalización de la operación. Y, de otra, en la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques, embarcaciones o aeronaves, se tomará en consideración el territorio donde tales actos hayan de ser inscritos.

Es asimismo competencia de la Diputación Foral la exacción del gravamen en la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco o, siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal. Ahora bien, tratándose de préstamos con garantía real se exige que los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco o sean inscribibles en éste las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento. Y si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, la operación en cuestión tributará en cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros. Y en ausencia de esta especificación expresa en la escritura la tributación se producirá en proporción a los valores comprobados de los bienes.

Respecto de las concesiones administrativas de bienes la exacción del gravamen corresponde a la Diputación Foral cuando éstos radiquen en el País Vasco y, en las eje-

ISBN: 978-84-7777-577-5

cuciones de obra o explotaciones de servicios, cuando se ejecuten o presten en el País Vasco. Estas mismas reglas resultan asimismo aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.

Tratándose de concesiones de explotación de bienes que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en proporción a la extensión que ocupen en el territorio vasco. En el caso de concesiones de ejecución de obras que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en proporción al importe estimado de las obras a realizar en territorio vasco. Tratándose de concesiones de explotación de servicios que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas. En el caso de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión. Y, por último, respecto de aquellas concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de la Comunidad vasca, la inspección del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el domicilio fiscal de la entidad concesionaria radique en el mismo.

¿En qué supuestos la exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones societarias corresponderá a la Diputación Foral? Con carácter general, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal; que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar; y que la entidad realice en el País Vasco operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

Respecto de las escrituras, actas y testimonios notariales, la exacción del gravamen corresponderá a la Diputación Foral cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco. Ahora bien en aquellos supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados será exigible que radique en el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

Tratándose de letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, la exacción del gravamen será competencia de la Diputación Foral de que se trate cuando su libramiento o emisión tenga lugar en el País Vasco. Y, habiéndose producido el libramiento en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en dicho territorio. Por último en el caso de las anotaciones preventivas la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral cuando aquéllas se practiquen en los Registros públicos sitos en el País Vasco.

Adviértase por tanto que son varios los puntos de conexión que utiliza el art. 31 del Concierto Económico para atribuir la competencia para la exacción del ITP, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas: ubicación de los bienes; residencia o domicilio fiscal del sujeto pasivo o el lugar de formalización. Los criterios se fijan para cuatro grupos de operaciones, a saber: las relativas a inmuebles; las transmisiones de bienes muebles y equiparadas; las garantías y otros contratos; y las concesiones administrativas.

En primer lugar, la competencia para la exacción del Impuesto en las transmisiones onerosas de inmuebles, en los arrendamientos de inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre inmuebles, se atribuye en función de la radicación de estos. De este modo la exacción corresponderá a las Diputaciones Forales respectivas cuando los inmuebles radiquen en territorio vasco.

La norma clásica sobre elusión fiscal mediante sociedades del art. 314 del TRLMV tiene también incidencia para el reparto competencial, correspondiendo la exacción del Impuesto a las Instituciones Forales cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.

En los negocios jurídicos sobre bienes muebles (y semovientes o créditos), incluyendo la transmisión onerosa y la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, el criterio general es la residencia habitual o domicilio fiscal del adquirente (persona física o jurídica, respectivamente). El criterio de residencia-domicilio se sustituye por el del lugar de formalización de la operación, como excepción, para la transmisión de acciones y participaciones sociales, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores. Asimismo se sustituye dicho criterio general de residencia-domicilio por el del lugar de inscripción para negocios y bienes vinculados a registros públicos relativos a bienes muebles. Así sucede, en lo relativo a negocios jurídicos sobre bienes muebles, para el caso de constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento y también para los negocios que se refieran a buques, embarcaciones o aeronaves. En este caso se tomará en consideración el territorio donde tales actos hayan de ser inscritos.

Por lo que respecta a las garantías y otros contratos, el criterio básico es el de la residencia habitual o domicilio fiscal del sujeto pasivo. Así, se considera competente a las Instituciones Forales respectivas, en la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco o, siendo persona jurídica, tenga en él su domicilio fiscal.

Existiendo garantía real o tratándose de préstamos con garantía real, el punto de conexión se fija por referencia a la radicación del inmueble hipotecado o el registro de garantías. Así, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco o sean inscribibles en éste las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento la exacción del tributo corresponderá a las Instituciones Forales.

De manera específica se prevé que si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a

ISBN: 978-84-7777-577-5

cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

En materia de concesiones administrativas, el Concierto Económico fija reglas específicas para concesiones administrativas de bienes y concesiones de ejecución de obras o explotaciones de servicios, previéndose la aplicación de una regulación para el reparto de la competencia en concesiones que superen el ámbito territorial específico del País Vasco. En primer lugar, en las concesiones administrativas de bienes es competente para la exacción la Diputación Foral correspondiente cuando estos bienes radiquen en el País Vasco. Y en las concesiones relacionadas con ejecuciones de obra o explotaciones de servicios la competencia se atribuye a la Diputación Foral cuando se ejecuten las obras o presten los servicios en el País Vasco.

El Concierto Económico extiende además la aplicación de esta regla también a los actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas. Así, cuando la concesión supere el ámbito territorial del País Vasco se establecen varios criterios de reparto proporcional. En el caso de concesiones de explotación de bienes la competencia para la exacción del Impuesto se referencia, proporcionalmente, a la extensión que los mismos ocupen en el territorio vasco y en territorio común. En el caso de concesiones de ejecución de obras la competencia para la exacción se referencia, proporcionalmente, al importe estimado de las obras a realizar en territorio vasco y fuera de él. También se prevé la aplicación de una regla de reparto equivalente para las concesiones de explotación de servicios que superen el ámbito territorial del País Vasco; en este caso la exigencia del Impuesto se indexa en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.

Finalmente tratándose de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto mediante la aplicación de los criterios que acabamos de exponer a la parte correspondiente de la concesión. La competencia para la inspección tributaria en estos casos de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial del País Vasco se atribuye por referencia al domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

Por lo que respecta a la exacción del Impuesto sobre Operaciones Societarias la competencia para la exacción del citado gravamen se atribuye a la Diputación Foral correspondiente cuando, como criterio general, la entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal. El Concierto Económico fija también, con condiciones, una competencia específica en el ámbito foral para el caso de entidades que tengan en el País Vasco su domicilio social pero no la sede de dirección efectiva. En estos casos será competente la Diputación Foral cuando esta sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea. Y, en última instancia, también en el caso de que estando esa sede de dirección defectiva en un Estado miembro de la Unión Europea, éste no grave la operación societaria con un impuesto similar.

Con carácter adicional se fija la competencia para la exacción en las Instituciones Forales del País Vasco cuando la entidad realice en el País Vasco operaciones de su tráfico y su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

Para finalizar respecto del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el punto de conexión que fija el Concierto Económico para los documentos notariales (art. 31.6) es dual, hallándose vinculado al lugar de autorización (en relación con la cuota fija, que no es lo relevante del Impuesto) o a la ubicación del Registro en el que proceda la inscripción (con origen en un antiguo conflicto interadministrativo). De este modo, si bien en las escrituras, actas y testimonios notariales son competentes las Instituciones Forales para la exacción del IAJD cuando unas (escrituras y actas) y otros (testimonios) se autoricen u otorguen en territorio vasco, lo significativo de la atribución de la competencia para la exacción del tributo reside en la fijación del punto de conexión para la cuota gradual del IAJD por referencia al lugar de radicación del Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

La modalidad del IAJD relativa a los documentos mercantiles, las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos presenta como punto de conexión que atribuye la competencia el del libramiento o emisión. Será competente la Administración foral cuando el libramiento o emisión tenga lugar en el País Vasco. Y, cuando el libramiento se hubiera producido en el extranjero, la competencia se vincula a la residencia habitual o domicilio fiscal del primer tenedor del título.

Por último en las anotaciones preventivas la competencia para la exacción se atribuye a la Diputación Foral correspondiente, cuando las mismas se practiquen en los Registros públicos sitos en el País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Concierto Económico[1]

José Luis BURLADA ECHEVESTE

Sumario: 1. Introducción. 2. Normativa aplicable en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. 3. La exacción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. 3.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. 3.1.1. Bienes inmuebles. 3.1.2. Bienes muebles, semovientes y créditos. 3.1.3. Préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones. 3.1.4. Concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obra o explotaciones de servicios. 3.2. Operaciones societarias. 3.3. Actos jurídicos documentados. 3.3.1. Documentos notariales. 3.3.2. Documentos mercantiles. 3.3.3. Documentos administrativos.

1. INTRODUCCIÓN

Los puntos de conexión, como señalan RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN y ZABÍA DE LA MATA, actúan como elementos localizadores para señalar el ámbito de gobierno que ha de ostentar las competencias tributarias. Los puntos de conexión en el ámbito tributario cumplen estas funciones: a) Son elementos localizadores del hecho imponible, quedando integrados en el aspecto objetivo o subjetivo del mismo. Por eso, el punto de conexión debe tender a representar la vinculación más estrecha entre la competencia cuya atribución se discute y el ámbito de vigencia del orden jurídico que pretende ostentarla. La existencia de esta vinculación legitima la asignación de la competencia tributaria y su ejercicio por dicho territorio; b) Realizan una atribución de competencias tributarias, bien al Estado o bien a las Comunidades Autónomas. En relación a los tributos, esta atribu-

[1] Este trabajo se ha realizado en los siguientes proyectos de investigación: DER2015-63533-C4-1-P, titulado: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco», y «El sistema fiscal vasco desde la perspectiva de la UE y del Derecho tributario internacional». IN/ IP: MERINO JARA. Código: IT/ IT: IT962-16.

ción puede versar sobre tres materias: la competencia normativa para establecer o regular tributos, la competencia para gestionarlos y la competencia para disfrutar o disponer de los rendimientos que produzcan. Esta atribución puede englobar las tres potestades o sólo una o dos de ellas; c) El reparto competencial que se opera a través de ellos responde al interés que se estime prevalente, que en unos casos puede corresponder a la Administración central del Estado y en otros a las autonómicas.

La definición de los puntos de conexión en las normas tributarias se ha hecho tomando como base los principios contenidos en las normas para evitar la doble imposición internacional, que son fundamentalmente dos: el de personalidad y el de territorialidad. En virtud del primero, se reconoce el derecho de los Estados a gravar la renta mundial —independientemente de dónde se obtenga— de las personas que tengan lazos con su territorio. Estos lazos han estado representados tradicionalmente por la nacionalidad y la condición política. En virtud del principio de territorialidad, un Estado puede gravar la renta que se ha originado dentro del territorio al que alcanza su jurisdicción fiscal por los bienes que poseen y por las actividades que realizan los no residentes. En el ámbito tributario se han relegado los criterios basados en los vínculos de nacionalidad o condición política, por la elección de vínculos territoriales o fundados en la residencia efectiva, como los más adecuados para determinar la sujeción de las personas a las leyes tributarias y conseguir una adecuada territorialización del impuesto[2].

---

[2] RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., y ZABÍA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *Crónica Tributaria,* núm. 82-83, 1997, págs. 238 y ss.

BOKOBO MOICHE (*Los puntos de conexión en los tributos autonómicos,* ed. lex nova, 1998, pág. 36), atendiendo a su naturaleza, clasifica los puntos de conexión en personales y territoriales. Son puntos de conexión personales la condición política, la residencia habitual y el domicilio fiscal, que tienen en común estas características: 1) Se refieren al sujeto o sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria, es decir, al elemento subjetivo del hecho imponible; 2) Implican una vinculación con el Estado o con la Comunidad Autónoma de carácter político —en el caso de condición política— o de carácter territorial —en el caso de la residencia habitual y del domicilio fiscal—; 3) No existe una relación directa entre estos puntos de conexión y el lugar donde los sujetos obtengan las rentas o realicen las actividades gravadas; 4) Con respecto a la distribución de las competencias tributarias producen el efecto de extender el ámbito de dichas competencias al territorio de Comunidades Autónomas distintas de la Autonomía donde el sujeto se encuentra vinculado.

Son puntos de conexión territoriales el lugar de situación de los bienes y el lugar de realización de la actividad. Las características de estos puntos de conexión son las siguientes: 1) Su carácter heterogéneo al referirse al aspecto material del hecho imponible. Cualquier manifestación de capacidad económica puede ser punto de conexión territorial; 2) Tienen un marcado carácter económico; 3) Respecto a la distribución de competencias, *en principio,* atribuyen la competencia a la Comunidad Autónoma en la que se verifican, aunque no están exentos de producir efectos extraterritoriales.

RAMOS PRIETO (*La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas,* ed. Comares, 2001, pág. 703) critica justificadamente esta clasificación, por dos razones: a) Porque la doctrina internacionalista es unánime a la hora de catalogar la residencia habitual y el domicilio entre los puntos de conexión territoriales, pues se trata de dos circunstancias que al no estar vinculadas a la persona ——como sucede en el caso de la nacionalidad— no la acompañan en sus desplazamientos y no conectan, por tanto, el supuesto de hecho con la persona, sino con el territorio. b) En el ámbito tributario, la doctrina más autorizada ha puesto de relieve la naturaleza territorial y subjetiva de la residencia habitual. Por ello, el autor distingue entre puntos de conexión subjetivos y objetivos. Los primeros toman como referencia un vínculo del sujeto pasivo o de cualquier otro sujeto que intervenga en el acto o situación que origina el

ISBN: 978-84-7777-577-5

DE LA PEÑA AMORÓS[3] ha clasificado los puntos de conexión de los diferentes impuestos con arreglo a los siguientes criterios: 1) *La residencia habitual de las personas físicas*: Hay que atender al mismo; a) en las transmisiones de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión de derechos reales sobre ellos; b) en la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones; c) en las letras de cambio y documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, así como los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos si el libramiento o la emisión hubiese tenido lugar en el extranjero, situación en que será sujeto pasivo el primer tenedor o titular en España. A la autora le resulta llamativo que se utilice un punto de conexión subjetivo en un impuesto objetivo, aunque este uso se puede fundamentar en las dificultades que entraña tanto la determinación del lugar de realización de la *operación* como la ubicación de los bienes. «Observamos pues que el único elemento fácilmente localizable es el sujeto pasivo del impuesto, y es por ello por lo que creemos que el legislador opta por este punto de conexión»[4]. 2) En los mismos casos del apartado anterior, cuando las operaciones se lleven a efecto por personas jurídicas, *el domicilio fiscal de las personas jurídicas.* Al igual que en el caso anterior, el legislador opta por un criterio de conexión subjetivo en impuestos objetivos, pues es difícil localizar el lugar donde la operación se realiza o en el que están ubicados cierto tipo de bienes. 3) *El lugar de ubicación de los bienes*. La utilización de este criterio como punto de conexión se justifica por dos razones: a) Los bienes son una fuente de riqueza importante y expresión de la capacidad económica de un sujeto. Por ello, existe cierto interés por parte de las CCAA de controlar los bienes que radican en su territorio; b) La situación de los bienes proporciona una solución fácil, segura y previsible al problema de determinar la normativa aplicable, el órgano gestor y la asignación de la recaudación. La facilidad que existe para determinar el lugar de ubicación de los bienes inmuebles contrasta con la dificultad que ofrece la fijación de esta situación en el caso del resto de bienes. El legislador utiliza este criterio en el caso de los bienes inmuebles, optando en los demás casos por la residencia habitual del sujeto. En el ITP y AJD el lugar de situación de los bienes actúa como punto de conexión en tres tipos de actos sometidos a tributación por transmisiones patrimoniales onerosas: a) Transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales in-

---

nacimiento de la obligación tributaria y se incluyen la residencia habitual y el domicilio fiscal. Las restantes conexiones que utiliza la Ley de Cesión —como, por ejemplo, el lugar de situación de los bienes, de inscripción o anotación registral o de realización del hecho imponible—son de carácter objetivo. Se basan en la relación del objeto de gravamen o aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible con el territorio de una Comunidad Autónoma, sin tener en cuenta el elemento subjetivo.

Igualmente VILLARÍN LAGOS («Los impuestos cedidos a las CC.AA.: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias», en *La reforma de los Estatutos de Autonomía,* Junta de Castilla y León, 2005, pág. 599): «Todos los puntos de conexión elegidos para la cesión de ITP a las CC.AA., no obstante, responden o son manifestaciones del criterio básico de la territorialidad, el cual es un criterio perfectamente congruente con el carácter de impuesto real que tiene el ITP».

[3] En relación a las CCAA de régimen común y centrándonos en el ITP y AJD.

[4] De esta manera, se observa que pueden quedar gravados por los TTHH bienes que están fuera del País Vasco (BOKOBO MOICHE: *Los puntos…, ob. cit.,* pág. 111).

cluidos los de garantía que recaigan sobre ellos; b) Transmisiones onerosas de los títulos valores a los que se refería el artículo 108 de la Ley 24/1988 (hoy, art. 314 RD Legislativo 4/2015, de 23 de octubre); c) Concesiones administrativas, así como actos y negocios administrativos fiscalmente equiparables a ellas[5]. 4) *El lugar de realización de la actividad*. En el caso de la cuota fija de AJD (documentos notariales), el rendimiento corresponde a la Comunidad Autónoma en la que se autorice u otorgue el documento. Respecto a los actos o documentos que se refieran a transmisiones de valores se considerará competente la Comunidad Autónoma donde se formalice la operación. En las ejecuciones de obras o explotaciones de servicios es competente la Comunidad Autónoma donde se ejecuten las obras o se presten los servicios. Para las letras de cambio y documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, se alude al libramiento o emisión de los documentos, siempre que el hecho se haya producido en España. 5) *El lugar de ubicación del Registro.* La Comunidad Autónoma en que se encuentra situado el Registro es el punto de conexión que se utiliza para determinar el rendimiento en tres casos: a) En los documentos sujetos a cuota gradual de los documentos notariales es competente la Comunidad Autónoma donde se sitúe el Registro en el que debería llevarse a efecto la inscripción o anotación de los bienes o actos; b) En los supuestos de constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, así como para los actos o contratos relativos a buques o aeronaves inscribibles en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento y en el Registro Mercantil (hoy, Registro de Bienes Muebles); c) En el caso de anotaciones preventivas, la recaudación corresponde a la Comunidad Autónoma donde tenga su sede el Registro ante el que se realiza [6].

En el ámbito del Concierto Económico, siguiendo a DE LA HUCHA CELADOR[7], hay que recordar que el Impuesto sobre Operaciones Societarias es un tributo concertado de *normativa común,* consecuencia básica de su armonización comunitaria[8]. Los pun-

---

[5] El problema se plantea en los casos en que la realización de un solo acto suponga, por la aplicación de los puntos de conexión, la atribución del rendimiento a más de una Comunidad Autónoma (por ejemplo, si se da una transmisión conjunta de bienes muebles e inmuebles o si se produce la transmisión de una finca limítrofe entre dos CCAA, cuya extensión ocupa territorio de ambas). Entiende DE LA PEÑA (*Vid.* nota siguiente*,* págs. 296-298) que debe considerarse competentes a las distintas CCAA en la misma proporción que el valor del bien del que sea competente represente respecto al total de la transmisión. Y, si en un mismo acto o contrato se transmiten conjuntamente bienes inmuebles y muebles, sin especificar el valor correspondiente a cada uno de ellos, «habrá que considerar que únicamente será competente la Comunidad Autónoma en la que estén ubicados los bienes inmuebles». La aplicación de este criterio que subyace en el artículo 11.2 del TR ITP y AJD, según el cual en estos supuestos se aplica el tipo de gravamen correspondiente a los inmuebles, a juicio de VILLARÍN LAGOS (*La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas,* ed. lex nova, 2000, pág. 257) resulta difícilmente aplicable porque no está formalmente previsto en la Ley de Cesión y obedece a una finalidad distinta.

[6] DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., «Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista Jurídica de Castilla y León,* núm. 17, enero 2009, págs. 290-305.

[7] «El nuevo Concierto Económico (y III): La imposición indirecta», en *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco* —coordinador ALONSO ARCE—, Ad Concordiam, 2003, págs. 101 y ss.

[8] Por ello, los Territorios Históricos sólo pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración estatal. En este

ISBN: 978-84-7777-577-5

tos de conexión se encuentran regulados en el artículo 31.5 del Concierto Económico, destacando la localización en el País Vasco del domicilio fiscal de la entidad, lo que resulta relevante, pues, a diferencia del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido, se prescinde de otros criterios como el volumen de operaciones o el lugar de realización de las mismas[9].

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas es un tributo concertado de *normativa autónoma.* Los puntos de conexión pueden sintetizarse en dos principales: radicación del inmueble en territorio vasco cuando se trate de transmisiones onerosas, arrendamientos, constitución de derechos reales, etc.; y residencia habitual (para las personas físicas) o domicilio fiscal (en caso de personas jurídicas) para las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos[10].

En el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados[11], los puntos de conexión pueden clasificarse de forma dual: a) El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documenta-

---

sentido, y en relación a las Comunidades Autónomas de régimen común, recuerda RODRÍGUEZ MONTAÑÉS (en *Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas* —Director: J. M. TEJERIZO LÓPEZ—, ief, 2011, pág. 151) que el IOS es un impuesto sobre el que tienen un fuerte peso las disposiciones comunitarias (en especial, la Directiva 68/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, derogada por la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales), cuya trasposición al ordenamiento interno ha requerido la adaptación de las normas estatales. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, dio nueva redacción a distintos preceptos del TR ITP y AJD (entre otros, los artículos 19 y ss., que contienen la regulación del IOS), entre los que se encuentran los relacionados con las operaciones societarias sujetas al impuesto, lo que hizo necesaria, en consecuencia, la correspondiente modificación de los hechos imponibles cedidos por este concepto a las CCAA.

[9] El artículo 30.5 del Concierto de 1981 establecía que «En el supuesto de constitución de sociedades y en el de fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de nueva sociedad, cuando el domicilio social del ente recién creado radique en territorio vasco»; añadiendo el apartado 6 del mismo precepto que «En los supuestos de aumento y disminución del capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades, cuando la sociedad transformada, modificada, absorbente o disuelta tenga su domicilio fiscal en el País Vasco». El domicilio fiscal se determinaba con arreglo al artículo 30.7, que reproducía el concepto de la LGT de 1963 (art. 45.1.*b)*): «…las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección».

[10] PÉREZ ROYO (*Curso de Derecho Tributario. Parte especial* —VV. AA.—*,* Marcial Pons, 15.ª edic., 1999, pág. 500), en relación al Concierto de 1981, señaló que los puntos de conexión del artículo 30 (modalidad de TPO) podían resumirse en dos criterios:

— Criterio de territorialidad para los actos que tengan por objeto bienes inmuebles, incluidos los préstamos con garantía hipotecaria (lugar de radicación de los bienes), para las hipotecas mobiliarias y prendas sin desplazamiento (territorio donde se inscriba la garantía), para las transmisiones de títulos-valores y participaciones sociales (lugar de formalización de la operación), para las concesiones administrativas de bienes (lugar donde éstos radiquen).
— Criterio de la residencia (personas físicas) o del domicilio social (personas jurídicas) del sujeto pasivo, en los restantes supuestos.

[11] PÉREZ ROYO (*Curso…, ob. cit.,* pág. 537) apuntó que en el Concierto de 1981 los puntos de conexión (todos ellos basados en el principio de territorialidad) determinantes de la atribución a la Hacienda vasca del tributo eran los siguientes:

— Documentos notariales: otorgamiento o autorización en el País Vasco.

dos que grava los documentos notariales y administrativos es un tributo concertado de normativa autónoma; b) El Impuesto de Actos Jurídicos Documentados que grava los documentos mercantiles es un tributo concertado de *normativa común* en lo que corresponde a las letras de cambio y documentos que realicen funciones de giro en el tráfico mercantil y de normativa autónoma en el resto de los supuestos englobables en el gravamen de los documentos mercantiles.

Los apartados 6, 7 y 8 del artículo 31 del Concierto Económico regulan los diferentes puntos de conexión para cada una de las modalidades del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Reiterando la previsión contenida en el artículo 30.6 del anterior Concierto, según la redacción dada por la Ley 38/1997, se establece la competencia de los Territorios Históricos para exigir y regular el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el caso de escrituras, actas y testimonios notariales. Para no vulnerar la normativa civil, ni introducir restricciones indirectas de carácter fiscal al principio de libertad de elección de fedatario público, se utiliza el criterio del lugar (territorio vasco o común) de autorización u otorgamiento del documento notarial, pero en aquellos documentos notariales sujetos a la cuota gradual de IAJD, se utiliza el criterio de radicación en el País Vasco del Registro (de la Propiedad, Mercantil, etc.) en que deba producirse la inscripción o anotación de los bienes o actos sujetos a gravamen, «con lo que se intenta —dice DE LA HUCHA CELADOR— cohonestar la libertad de elección notarial de los sujetos pasivos del impuesto y el ejercicio de potestades normativas por parte de los Territorios Históricos en especial en lo relativo al tipo de gravamen gradual del tributo. No obstante, y una vez detectado el problema[12], la solución es harto curiosa porque no opera —directamente— sobre el plano normativo sino sobre el plano recaudatorio —e, indirectamente, provoca una unificación entre titular del poder tributario y acreedor tributario—» [13].

— Letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro: libramiento en el País Vasco o domicilio del primer tenedor en dicho territorio, cuando sean libradas en el extranjero (art. 31.2). En estos documentos, aun cuando la competencia para la gestión, así como la recaudación, resulten atribuidas al País Vasco, si así lo determina el punto de conexión, la normativa seguía siendo la común.
— Certificados de depósito: domicilio social en el País Vasco de la sociedad emisora (art. 31.3).
— Actos de naturaleza jurisdiccional o administrativa: sede en el País Vasco de la autoridad ante quien se produzcan o de quien procedan. En los escritos, instancias y recursos, cuando se expidan desde el País Vasco.

Como veremos luego, este tributo generó polémica en el pasado tras el ejercicio de competencias tributarias por parte de los TTHH en relación con la cuota gradual del gravamen de los documentos notariales.

[12] DE LA HUCHA CELADOR ofrece como ejemplo que una emisión de bonos o de obligaciones de Sevillana de Electricidad se documentase notarialmente ante un fedatario público de Bilbao, supuesto que el tipo gradual de gravamen de Bizkaia en el IAJD fuera del 0,10%, frente al 0,5% en territorio común.

[13] DE LA HUCHA CELADOR, F., *idem*. El autor plantea, *de lege ferenda,* que los documentos notariales susceptibles de inscripción fueran exigidos por el Territorio Histórico donde tuviera su sede el notario que los autorice u otorgue, pero la Diputación habría de aplicar la normativa común en caso de que el Registro Público donde hubiera de producirse la inscripción estuviera situado fuera del territorio vasco. Así, el tributo no perdería el carácter de concertado pero podría ser de normativa autónoma o de normativa

ISBN: 978-84-7777-577-5

2. NORMATIVA APLICABLE EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El Concierto Económico del año 2002 disgregó la Sección Única del Concierto Económico de 1981[14], dedicada a los impuestos indirectos, en diferentes Secciones, cada una respectivamente para cada tipo de impuesto indirecto. En concreto, la Sección 8.ª del Capítulo I (arts. 30 y 31) se ocupa del ITP y AJD. El artículo 30 regula la atribución de competencias normativas, mientras que el artículo 31 se ocupa de establecer los puntos de conexión para el reparto entre las diferentes Administraciones de las competencias de exacción. De acuerdo con el artículo 30, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con carácter general, es un tributo concertado de normativa autónoma; es decir, salvo en los supuestos en los que expresamente se disponga otra cosa en el Concierto Económico, las Instituciones Forales competentes aplican su propia normativa. Hay dos excepciones a la autonomía normativa: a) Las operaciones societarias; b) Las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro. En los dos casos, se reproducirá la normativa común. A este respecto, aclara ALONSO ARCE que la representación vasca en la Comisión negociadora del Concierto Económico de 2002 solicitó la supresión de ambas limitaciones a la autonomía normativa foral, con la idea de profundizar en la capacidad normativa en materia de imposición indirecta, una vez completada la atribución de competencias en materia de impuestos directos. Finalmente, no se acordó esta ampliación de la capacidad normativa, por lo que el gravamen de las operaciones societarias y la parte del gravamen de los actos jurídicos documentados en su modalidad de documentos mercantiles, correspondiente a las letras de cambio y otros documentos que realicen función de giro, sigue siendo en cuanto a la normativa de competencia estatal. Las normas que aprueben los Territorios Históricos deben regular de manera idéntica ambos aspectos a como se realice en cada momento en el territorio

común en función del lugar de radicación del registro público correspondiente. «Con la solución del Concierto se respeta el principio de libertad de elección de fedatario público pero se sacrifica la regla general del lugar de localización del notario que otorga o expide el documento, sustituyéndola por el lugar de radicación del registro público donde deba procederse a la anotación o inscripción. (…) al arrastrar la norma especial sobre el punto de conexión recaudatorio del IAJD contemplada en el segundo párrafo del artículo 31.6 del Concierto, a la capacidad normativa de los TTHH, el impuesto pasa a ser no concertado (por no verificarse el punto de conexión) y, por ende, de normativa común, en el gravamen de documentos notariales sujetos a la cuota gradual que, con independencia del lugar de radicación del notario actuante y prescindiendo de la residencia habitual de la persona física o del domicilio fiscal de la entidad promoviente, hayan de ser objeto de inscripción en un Registro público situado fuera del País Vasco».

[14] En concreto, en la redacción originaria, se trataba de la Sección Sexta, que se encabezaba «Impuestos Indirectos». El artículo 27 se ocupaba de la *normativa* de los impuestos indirectos. El artículo 30, titulado «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» (incluyendo las operaciones societarias), regulaba los puntos de conexión en virtud de los cuales correspondía a las Diputaciones Forales la *exacción* del impuesto. El artículo 31 establecía los casos en que la Diputación Foral era competente, por razón del territorio, para la *exacción* del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

de régimen común. Ambas modalidades de gravamen tampoco han sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas de régimen común en cuanto a su capacidad normativa, por lo que la regulación a respetar es la establecida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1993 y en el Reglamento del ITP y AJD de 1995. El Concierto de 2002 se distingue respecto al anterior [15] en que, al aludir a la capacidad normativa de los TTHH en relación a la tributación de las operaciones societarias y letras de cambio y documentos que realicen función de giro, establece que las Haciendas Forales pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso para cada período de liquidación, debiendo contener, en el primer caso, al menos, los mismos datos que los modelos de territorio de régimen común, y en el segundo los plazos no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado [16].

3. LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS[17]

3.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

3.1.1. Bienes inmuebles

El punto de conexión que se establece para las transmisiones onerosas de bienes inmuebles [18] y para los arrendamientos de bienes inmuebles, así como para la constitu-

---

[15] El párrafo segundo del artículo 27 (encabezado como «Normativa de los impuestos indirectos») del anterior Concierto —redacción originaria— establecía que «Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo precedente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común».

[16] ALONSO ARCE, I., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», en *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco,* Ad Concordiam, 2003, págs. 202-203. El autor añade que esta última precisión sobre la posibilidad de aprobar modelos de declaración y establecer plazos de ingreso, se entendía implícitamente reconocida en favor de los TTHH, pues tradicionalmente esta competencia ha correspondido a las Instituciones Forales del País Vasco en los casos de tributos concertados de normativa común. De la misma forma, el artículo 26 del actual Concierto, relativo al IVA, dispone que: «Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

[17] Como advierte ALONSO ARCE («El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 203), al igual que en el anterior Concierto, los puntos de conexión relativos a la exacción se establecen en forma de lista, en concreto en ocho apartados dedicados a cada uno de los tipos de hechos imponibles gravados en el ITP y AJD. Ni el anterior Concierto, ni el nuevo establecen una lista de distribución de los puntos de conexión en función de las tres modalidades de gravamen. No obstante, hemos preferido, para una mayor claridad expositiva, seguir el esquema de la normativa sustantiva.

[18] La Resolución de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas (conflicto 002/2016, de 16 de junio de 2017) —igualmente la Reso-

ISBN: 978-84-7777-577-5

ción y cesión onerosa de derechos *reales* (incluso de garantía)[19] que recaigan sobre los mismos es que radique el bien inmueble en el País Vasco (así, por ejemplo, la compe-

---

lución de 16 de junio de 2017 (conflicto 003/2016)— resolvió, para las CCAA de régimen común, un caso complejo. La Comunidad de La Rioja planteó conflicto contra la Comunidad Autónoma de Madrid, reclamando la competencia sobre la gestión y rendimiento del ITP y AJD devengado a consecuencia de las operaciones formalizadas en la escritura suscrita ante un notario de Logroño en lo relativo a los bienes inmuebles radicados en la Comunidad de La Rioja por considerar que la aportación de inmuebles en pago de la suscripción de participaciones en la ampliación de capital social, con asunción de las deudas pendientes garantizadas con la hipoteca que los gravan, supuso la realización de dos negocios jurídicos, el segundo de los cuales (transmisiones de viviendas, plazas de garaje y trasteros), sería competencia de la Comunidad de La Rioja. Para la Junta Arbitral:

«Se trata de un hecho imponible complejo o mixto, pues como ambas Comunidades Autónomas reconocen, en la escritura de que se trata se documenta prima facie una operación societaria de ampliación de capital, en que quienes suscriben las nuevas participaciones aportan, para su pago, inmuebles ubicados en la Rioja, sobre los que existían hipotecas en garantía de deudas en que la sociedad se subroga, lo que implica a su vez una transmisión de inmuebles. (…) No se discute la competencia de la Comunidad de Madrid respecto a la operación societaria que, sin embargo, al encontrarse exenta no da lugar a liquidación; sino que se quiere poner de manifiesto que nos encontramos ante un hecho imponible complejo, en que es posible la atribución diferenciada a la Comunidad de la Rioja de la competencia para el gravamen de la transmisión de inmuebles que radican en su territorio y que se produce con motivo de la operación societaria, aplicando lo dispuesto en la letra C) del repetido artículo 33.2.2.º. Para determinar la competencia respecto al gravamen de la transmisión de inmuebles, procede aplicar la regla de dicha letra C) del artículo 33.2.2.º de la citada Ley 22/2009 conforme a su tenor literal, pues la atribución de la recaudación respecto al gravamen de las transmisiones de inmuebles a la Comunidad en que radiquen los mismos debe producirse "Cuando el acto o documento no motive liquidación…, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias…" que es lo que sucede en los casos que nos ocupan, ya que el gravamen de las operaciones societarias no llega a producirse por encontrarse exenta y, por tanto, debe entenderse que no existe liquidación. En este sentido, en una norma que tiene como finalidad la distribución del «rendimiento del Impuestos", como literalmente reza el artículo 33.2 de la Ley 22/2009, carecería de sentido atribuir competencias en función de una operación societaria que no genera ese rendimiento por encontrarse exenta».

[19] Nótese que la norma se refiere a la constitución y cesión onerosa de «derechos reales» sobre bienes inmuebles. Con carácter general, de acuerdo con el artículo 7.1.A) TR, tributan por la modalidad TPO las transmisiones onerosas de *toda clase de derechos.* ALCALDE BARRERO (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, CEF,* 2012, pág. 123) señala que en la transmisión de derechos se incluyen: a) La transmisión de derechos *reales* (derechos reales de goce, de garantía, de adquisición); b) La transmisión de derechos *personales* o de crédito (transmisión de créditos, fianzas, cesión de arrendamientos); c) Otras transmisiones de derechos. Por su parte, según el artículo 7.1.B), son transmisiones patrimoniales sujetas «La *constitución* de derechos *reales,* préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas». El citado autor (*idem,* pág. 126) añade que dentro de los derechos reales limitados se distinguen los derechos reales de goce y disfrute (por ejemplo, usufructo, uso y habitación, censos), que atribuyen el disfrute de una cosa; los derechos reales de garantía (por ejemplo, hipoteca, prenda, anticresis) y los derechos reales de adquisición (por ejemplo, retracto). La constitución de derechos reales supone un desplazamiento patrimonial de ciertas facultades (uso, disfrute, etc.). Este desplazamiento patrimonial es gravado en la modalidad de TPO.

El Concierto de 1981 se refería a la «constitución y cesión onerosa de *derechos de toda clase*». Lo mismo decía la Ley estatal de Cesión de 1983. El artículo 38 del Convenio Económico de Navarra, en relación a los bienes inmuebles, sigue hablando de «la cesión onerosa de derechos de toda clase»; así como de «la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes inmuebles».

tencia corresponderá a la Diputación Foral de Gipuzkoa cuando el inmueble transmitido o sobre el que recaiga el derecho esté situado en el Territorio Histórico de Gipuzkoa)[20].

Respecto a las Comunidades Autónomas de régimen común, el punto de conexión también es la ubicación de los bienes inmuebles, quedando atribuido su rendimiento a la Comunidad Autónoma donde radiquen. Se trata de un criterio clásico, fundamentado desde varios ángulos en el Derecho Internacional Tributario[21].

El párrafo segundo del artículo 31.1 de la Ley del Concierto de 2002, en su redacción originaria, añadía que: «En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten»[22]. El artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, introdujo la exención en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o patrimonio de entidades, pero estableció unas cautelas para evitar que se utilizase la interposición de personas jurídicas para transmitir inmuebles, ante la exención de transmisión de valores y la tributación al 6% de la transmisión de bienes inmuebles[23].

---

[20] Por ejemplo, una venta entre particulares naturales de Eibar de un inmueble sito en Llodio, mediante escritura otorgada en Durango. En este caso, la competencia corresponderá a la Diputación Foral de Álava (este ejemplo, al igual que los siguientes han sido tomados de BitopuscissFiskal de Bizkaia).

[21] CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero,* ed. Thomson Reuters, 16.ª edic., 2012, pág. 357, quien añade que la misma razón es válida para la determinación del punto de conexión en las concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotación de servicios.

[22] El anterior Concierto Económico establecía en el artículo 30, tras la reforma por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que: «1. En las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco. *A estos efectos, tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles* las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores». Aclara ALONSO ARCE («El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 204) que el Concierto de 2002 cambió la redacción del precepto, pues no se sigue afirmando que las transmisiones de esos valores tengan la consideración de transmisiones de bienes inmuebles, pues «ello ya resulta de lo dispuesto en la mencionada Ley del Mercado de Valores y en el Decreto Foral Normativo por el que se adaptó en 1988 la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia a lo dispuesto en la citada Ley, siendo innecesario además que el Concierto Económico se dedique a establecer o no ese tipo de equiparaciones, en la medida en que eso es competencia de las normas tributarias sustantivas y no de la norma dedicada a distribuir las competencias entre las Instituciones competentes llamadas a compartir la soberanía fiscal en el Estado español». Y concluye que con la nueva redacción se mejoró técnicamente el precepto, al hacerse referencia al punto de conexión y no a la tributación de la operación.

[23] El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio se refería a los casos en que la transmisión de los valores encerraba una transmisión del inmueble y, por tanto, se equiparaba a ésta a efectos del impuesto. La finalidad de la equiparación es evitar la elusión del ITPO, que de otro modo podría lograrse vendiendo la sociedad que posee el inmueble en lugar de este último (FALCÓN Y TELLA: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* iustel, 2006, pág. 56).

En la actualidad, el artículo 31 del Concierto Económico se remite al artículo 314 del RD Legislativo 4/2015, de 23 de octubre: «En los supuestos previstos en el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valo-

ISBN: 978-84-7777-577-5

Para que la transmisión de los valores tributase como transmisión de inmuebles resultaba necesario que el activo de la entidad estuviese compuesto en su mayor parte por bienes inmuebles situados en territorio español. Por eso, según expone ALONSO ARCE, supuso un avance que el punto de conexión se situase en el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad, al ser ellos los que cualifican la tributación por este supuesto. No queda claro si se requiere que la totalidad de los inmuebles radiquen en territorio vasco para que sean competentes las Haciendas Forales, o qué sucede cuando haya inmuebles en diversos territorios. El citado autor mantiene que para poder entender que se refiere a la necesidad de que la totalidad de los bienes inmuebles radiquen en territorio vasco es necesario que el Concierto Económico lo establezca expresamente y, además, no hay ningún precepto que se oponga a que se produzca esa tributación compartida entre diferentes Administraciones en este impuesto[24].

---

res se transmiten». Por ejemplo, una sociedad de Tolosa compra a una sociedad con domicilio en Madrid acciones de una sociedad con sede en Barakaldo. La escritura se otorga en Vitoria y los inmuebles están en Portugalete. La competencia corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia.

[24] «El impuesto…», *ob. cit.,* pág. 205; quien añade: «De esta manera, en los supuestos en que haya inmuebles sitos en territorio foral y en territorio común, la interpretación anterior nos llevaría a postular que la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a las transmisiones de los valores correspondientes sería competencia de la Administración foral y común correspondiente, tributando a cada una de ellas en función de los valores correspondientes de los inmuebles del activo de la entidad sitos en cada uno de los territorios. Es cierto que desde la representación vasca en la Comisión negociadora del vigente Concierto Económico se solicitó que se estableciera expresamente este supuesto, haciendo referencia a los porcentajes que representasen el valor de los inmuebles sitos en cada territorio, y esta pretensión no ha sido recogida en el texto finalmente acordado, pero también es cierto que en supuestos similares (anotaciones preventivas a realizar en Registros de diferentes territorios en el anterior Concierto Económico) se establecía expresamente un criterio de atribución diferente si no se quería compartir la tributación (que además ha desaparecido en el vigente Concierto Económico). Por lo tanto, aunque no sea una cuestión pacífica, podemos postular como posible la interpretación defendida con anterioridad, por ser la más coherente con la territorialización del rendimiento que persigue el Concierto Económico».

Para las CCAA de régimen común, también se establece que «será competente la Comunidad Autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles integrantes de la entidad cuyos valores se transmiten». La solución, como señala DE LA PEÑA AMORÓS («Los puntos…», *ob. cit.,* pág. 298), sólo es válida para aquellas entidades en las que la totalidad de los bienes inmuebles de su activo se encuentran situados en una Comunidad Autónoma. Añade la autora que para los demás casos, pueden utilizarse diversos criterios. Así podría considerarse competente la Comunidad en la que radiquen la mayor parte de los bienes; o determinar qué proporción de los bienes está en cada una de ellas, resultando, en este caso, competentes más de una Comunidad Autónoma. Ambas soluciones arrastran problemas, pues la primera implica que será competente sobre la totalidad una única Comunidad Autónoma, pese a que la totalidad del activo no radique en su territorio. La otra solución arrastra que la competencia la ostenten diversas CCAA. Ante estos dos criterios, «atendiendo tanto al principio de justicia como a la solución que el legislador señala para el supuesto de concesiones cuyos bienes se extiendan por más de una Comunidad Autónoma, habrá que determinar qué parte del rendimiento corresponde a cada una de ellas, según cual sea la proporción de bienes que están ubicados en ellas. Dicha proporción se calculará en virtud del porcentaje que suponga el valor del bien respecto del activo de la sociedad».

3.1.2. Bienes muebles, semovientes y créditos

En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de *derechos*[25] sobre los mismos, la exacción del impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el *adquirente,* siendo persona física, tenga su *residencia habitual* en el País Vasco [26] y, siendo persona jurídica, tenga en él su *domicilio fiscal*[27]. También este criterio tiene un respaldo tradicional en la ciencia jurídico-tributaria[28].

Junto a esta norma general, conviven dos reglas específicas:

a) En la transmisión de acciones [29], derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos *y demás valores* [30], así como participaciones sociales, se atenderá al *lugar de formalización de la operación* [31].

---

[25] La Ley de Cesión de 2009 se refiere a la constitución y cesión de derechos *reales* sobre los mismos.

[26] Según el artículo 43.*Uno* del Concierto, la residencia habitual de las personas físicas en el territorio de la Comunidad Autónoma Vasca viene determinada, a efectos del ITP y AJD, por la permanencia en su territorio de un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto. VILLARÍN LAGOS (*La cesión…, ob. cit.,* pág. 258) en relación a igual norma para las CCAA de régimen común, destaca que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas es un impuesto instantáneo, por eso, habría que atender al lugar de residencia habitual del sujeto pasivo en el momento del devengo, aunque el sujeto pasivo hubiera fijado su residencia en esa Comunidad Autónoma el mismo día del devengo. Al poderse fijar libremente la residencia dentro del territorio español, el sujeto pasivo tendría libertad absoluta para localizar la realización del hecho imponible y, por tanto, para predeterminar la CA acreedora del rendimiento tributario correspondiente en donde lo estime más oportuno. «Ante esta situación, el legislador establece una ficción, al disponer que la residencia habitual será el lugar donde haya permanecido más tiempo en el año anterior al devengo del impuesto».

[27] Por ejemplo, una persona natural de Salvatierra compra un vehículo matriculado en Navarra a otra residente en Zalla, firmando el contrato en Bergara. La competencia sería de la Diputación Foral de Álava.

[28] CALVO ORTEGA, R., *idem*. La residencia del sujeto pasivo se elige porque al tratarse de bienes muebles es difícil conocer su situación (MOSQUERA PENA: *Los puntos de conexión en los impuestos cedidos,* Universida de Vigo, 2017 —en internet—, pág. 540).

[29] Por ejemplo, una escritura otorgada en Irún de venta de participaciones de una sociedad domiciliada en Amurrio. La competencia sería de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

[30] Como señala ALCALDE BARRERO (*Impuesto…, ob. cit.,* pág. 89) la peculiaridad de la transmisión de valores es el objeto transmitido, los valores mobiliarios. La regla general de tributación de estas transmisiones es la exención, tanto en el ITP y AJD (art. 45.I.B.9), como en el IVA. A efectos de exención, tienen la condición de valores: las acciones de las SA; las acciones de la sociedad comanditaria por acciones; las participaciones de las sociedades de responsabilidad limitada; las participaciones en fondos de inversión; las participaciones en las Sociedades Agrarias de Transformación. Y no tienen la consideración de valores las participaciones en una sociedad colectiva; las cuotas de los comuneros en una comunidad de bienes; las participaciones en una sociedad comanditaria simple; las participaciones en una sociedad civil; y las participaciones en herencias yacentes. Las transmisiones de estas cuotas o participaciones tributan en la modalidad de TPO como una cesión de derechos.

[31] Es una determinación lógica pensada para no obstaculizar este tráfico jurídico por su mayor facilidad de determinación en relación con otros criterios que podrían haberse adoptado (CALVO ORTEGA: *Curso…, ob. cit.,* pág. 357). En cambio, a juicio de MOSQUERA PENA (*Los puntos de conexión en los…, ob. cit.,* pág. 544) el punto de conexión debería estar relacionado con el derecho incorporado al título o tomando en consideración el propio título como bien mueble. «No tiene lógica la utilización del lugar de formalización».

ISBN: 978-84-7777-577-5

b) En la constitución de hipoteca mobiliaria[32] o prenda sin desplazamiento de la posesión[33] o se refiera a buques[34], embarcaciones[35] o aeronaves[36], se tomará en consi-

---

Por lo demás, el actual Concierto Económico realiza una enumeración diferente a la del Concierto Económico anterior, que, tras la reforma de 1997, se refería a «transmisiones de valores».

[32] Por ejemplo, un préstamo garantizado con hipoteca mobiliaria que recae sobre maquinaria sita en Deba, entre dos empresas de Vitoria y en escritura otorgada en Ondarroa. La competencia sería de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Para algunos bienes susceptibles de ser hipotecados, la Ley sobre Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de posesión —señala MOSQUERA PENA— establece un enlace directo del impuesto con el lugar de ubicación del bien, lo que supone un punto de conexión territorial acorde con este impuesto indirecto (así, la maquinaria industrial se inscribirá en el Registro en cuya demarcación radique el inmueble en que esté instalada). En otros casos (por ejemplo, la propiedad intelectual e industrial, que se inscribirán en el Registro de la Propiedad de Madrid que determine el Ministerio), el punto de conexión no guarda relación con el objeto del impuesto. Como precisa el autor, las aeronaves se inscribirán en el Registro Mercantil de la provincia donde se hallaren matriculadas. El Real Decreto 384/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de matriculación de aeronaves civiles, establece en su artículo 4 que el Registro de Matrícula de Aeronaves Civiles depende de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea y su ámbito geográfico se extiende a todo el territorio nacional. Consta de una sola oficina con sede en Madrid. Hay, pues, un único registro centralizado con sede en Madrid, por lo que el punto de conexión no guarda relación con el objeto del impuesto.

[33] Apunta MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 536) que mientras que en unos casos se toma en cuenta el Registro correspondiente al lugar donde se encuentra el bien (por ejemplo, prendas agropecuarias o mercaderías), en otros, al no estar clara su ubicación, se entiende que se encuentra en el domicilio del pignorante (así, las colecciones de objetos de valor artístico e histórico, como cuadros, esculturas, porcelanas o libros se inscriben en el Registro correspondiente al domicilio del pignorante).

[34] No ha sido pacífica la noción de buque en el ámbito fiscal. Recuerdan J. L. y F. J. GARCÍA GIL (*Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* Dijusa, 2.ª edic., 2001, pág. 709) que el artículo 146 del Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956 estableció que «se reputarán buques para los efectos del Código de Comercio y de este Reglamento no sólo las embarcaciones destinadas a la navegación de cabotaje o altura, sino también los diques flotantes, pontones, dragas, gánguiles y cualquier otro aparato flotante destinado o que pueda destinarse a servicios de la industria o comercio marítimo o fluvial». Es decir, a efectos del Derecho Mercantil, no son buques las embarcaciones de recreo o deportivas, por no tener un destino mercantil. A efectos fiscales, respecto al presupuesto de «copropiedad de buques» (IOS), se produjeron ciertas dudas. La normativa anterior se remitía al artículo 589 del Código de Comercio, que se refiere a buques mercantes, de forma que quedaban fuera las embarcaciones de recreo, deportivas y los buques pesqueros. Con el TR de 1967 desapareció la remisión al Código de Comercio, aludiendo sólo a la «copropiedad de buques", de forma que llegó a decirse que los buques, aunque no fueran mercantes, objeto de copropiedad estaban sujetos (STS 6 de noviembre de 1970; R. TEAC, 21 de mayo de 1970); o que «se encuentra sujeta la copropiedad de buques de toda especie, incluso los de recreo o los dedicados a prácticas deportivas» (R. TEAC, 29 de mayo de 1980). No obstante, a juicio de J. L. y F. J. GARCÍA GIL, aunque los buques pesqueros estarían incluidos en el hecho imponible («copropiedad de buques» en IOS), no lo estarían las embarcaciones de recreo o deportivas. Igualmente DE PABLO VARONA (en *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* ed. Thomson-Cívitas, 2.ª edic., 2008, pág. 446).

[35] El Concierto de 1981, tras su redacción de 1997 —que incluyó los buques y las aeronaves—, no aludía a las embarcaciones. Para el País Vasco, véase el Decreto 198/2000, de 3 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Pesca Marítima Recreativa.

[36] Los supuestos que se refieren a la hipoteca mobiliaria y la prenda sin desplazamiento tributan por el hecho imponible del artículo 7.1.B) del TR, aplicándose el tipo de gravamen del 1% (art. 11.*b)*). En cambio, los supuestos referidos a buques —y embarcaciones en el País Vasco— y aeronaves tienen un al-

deración el territorio donde tales actos hayan de ser inscritos. El punto de conexión es, para las Comunidades Autónomas de régimen común, la circunscripción donde radique el Registro Mercantil[37] o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que tales actos hayan de ser inscritos —entiéndase, en la actualidad, el Registro de Bienes Muebles[38]—. Se trata de un criterio lógico ya que la constitu-

---

cance general, pues la norma hace referencia a actos que se «refieren» a buques y aeronaves (MOSQUERA PENA: *Puntos…, ob. cit.,* pág. 537). En este mismo sentido, ALONSO ARCE («El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 206) alude a «hechos imponibles referidos a buques, embarcaciones o aeronaves»; y RAMOS PRIETO (*La cesión…, ob. cit.,* pág. 715) se refiere a «actos o contratos relativos a buques o aeronaves» inscribibles en el Registro Mercantil.

Por otra parte, a juicio de MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 542), la distinción entre bienes muebles con carácter general y los buques y aeronaves estaría inspirada en el artículo 10 del Código Civil, cuando entre las normas de Derecho Internacional Privado dispone que «los buques, las aeronaves y los medios de transporte por ferrocarril, así como todos los derechos que se constituyan sobre ellos, quedarán sometidos a la Ley del lugar de su abanderamiento, matrícula o registro». Igualmente, MARTÍNEZ LAFUENTE: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas,* Cívitas, 1983, pág. 119.

[37] MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 537) recoge la explicación de RIVAS ANDRÉS ("Nunca se han podido inscribir legalmente las escrituras extranjeras de buques (Leyes de Navegación Marítima de 24/7/2014 y posteriores)», *Revista Jurídica del Notariado,* núms. 95/96, julio-septiembre y octubre-diciembre 2015), según el cual la inscripción de los títulos relativos a buques y aeronaves se practicaba en Libros especiales integrados en los Registros Mercantiles. El Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956 reguló estas inscripciones en los artículos 145 a 190. «Hoy Buques y Aeronaves ya no forman parte del registro Mercantil, sino de otro distinto, el Registro de Bienes Muebles creado por la DA Única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, que integra las secciones de ambos. El RRM/1956 como tal reglamento está derogado, pero en tanto no se publique un nuevo Reglamento del RBM, la DT 6 del RD 1597/1989 de 29 de diciembre y la DT 13 del RD 1784/1996 de 19 de julio, declararon vigentes estos arts. 145 a 190». De ahí que MOSQUERA PENA (*idem,* pág. 538) concluya que «la referencia al Registro Mercantil hay que entenderla a la sección de buques y aeronaves del registro de Bienes Muebles». El Registro de Bienes Muebles se organiza en base a un Registro Central y Registros Provinciales. El Central tiene su sede en Madrid. Los Provinciales radican en los Registros Mercantiles de cada capital de provincia, además de en las ciudades de Ceuta y Melilla. Existen cinco registros más respecto a la sección de buques, integrados en los Registros de la Propiedad de Motril 2, Ribadeo, Vigo 4, Cartagena 1 y Gijón 2. Según se expone en la página *Web* de «Registro de Bienes Muebles», en la Sección de Buques y Aeronaves se inscriben las hipotecas *navales,* compraventas, leasing y cualesquiera contratos, anotaciones de embargo y demás gravámenes sobre buques y aeronaves. Los buques construidos se inscribirán en el Registro que corresponda a la provincia o distrito marítimo en que se hallan matriculados. Los buques en construcción se inscribirán en el Registro correspondiente al lugar en que se construyan. Las aeronaves se inscribirán en el Registro Provincial de Bienes Muebles de Madrid.

[38] El Registro de Bienes Muebles es un Registro jurídico llevado por los Registradores de la Propiedad y Mercantiles bajo la dependencia del Ministerio de Justicia y tiene por objeto la publicidad de las titularidades y gravámenes derivados de actos y contratos relativos a bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación. Las reglas de competencia —además de las ya citadas respecto a buques y aeronaves— son:

- — Los automóviles se inscriben en el domicilio correspondiente al domicilio del comprador o arrendatario.
- — Los establecimientos mercantiles se inscriben en el Registro en cuya demarcación está situado el local de negocio en que aquellos radiquen.
- — La maquinaria industrial y los bienes de equipo se inscriben en el Registro correspondiente al establecimiento mercantil al que están afectos.

ISBN: 978-84-7777-577-5

ción de estos derechos reales es un acto formal y la radicación del Registro da estabilidad y claridad a la atribución del rendimiento impositivo de que se trate [39].

3.1.3. Préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones

En la constitución de préstamos *simples* [40], fianzas[41], arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo: a) persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; b) persona jurídica, tenga en el País Vasco su domicilio fiscal[42]. Se trata de un criterio estable que, además, facilita la gestión tributaria[43].

Se han incluido nuevos puntos de conexión en relación con los préstamos garantizados con algún tipo de derecho real, no tanto —dice ALONSO ARCE[44]— por

---

— Los derechos de propiedad intelectual e industrial se inscriben en el Registro Provincial de Madrid.
— Los demás bienes muebles registrables en el Registro que determine la Ley o, en su defecto, en el correspondiente al lugar del domicilio del titular del bien.

El Registro de Bienes Muebles es el resultado de la integración de diversos Registros que ya existían: los de Buques y Aeronaves, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento o el Registro de Venta a Plazos, y de alguno nuevo como el de Condiciones Generales de la Contratación. Se inscriben en el Registro:

— Los buques y aeronaves y los actos, contratos y gravámenes que se realicen sobre ellos.
— Los contratos de venta a plazos de bienes muebles corporales no consumibles e identificables.
— Los contratos de préstamos de financiación a vendedor o a comprador destinados a facilitar la adquisición de estos bienes.
— Los contratos de arrendamiento financiero sobre bienes muebles (leasing) y otros contratos de arrendamiento sobre bienes muebles (renting).
— Las hipotecas mobiliarias y prendas sin desplazamiento en los términos fijados en su ley reguladora de 16 de diciembre de 1954.
— Las condiciones generales de la contratación.
— Anotaciones de embargo, demanda, secuestro o prohibición de disponer y demás anotaciones preventivas sobre bienes muebles.
— Todo tipo de contratos sobre bienes muebles.

[39] CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero,* Cívitas, sexta edic., 2002, pág. 517.

[40] Los préstamos simples son aquellos cuya devolución no está garantizada con derecho real de garantía o con fianza (ALCALDE BARRERO: *Impuesto sobre Transmisiones…*, *ob. cit.,* pág. 151).

[41] Por ejemplo, una fianza otorgada por una sociedad de Azpeitia en favor de una empresa de Amorebieta. La competencia es de la Diputación Foral de Bizkaia.

[42] Para las CCAA de régimen común ha señalado RODRÍGUEZ MONTAÑÉS (*Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades…*, *ob. cit.,* pág. 151) que el criterio de la residencia habitual y, en su caso, el domicilio fiscal del sujeto pasivo, debería haber sido utilizado en la distribución del rendimiento procedente de otros hechos imponibles, ocasionalmente gravados por ITP, como la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, o actos referidos a buques o aeronaves en los que, por disposición del legislador, se atiende al lugar donde radique el Registro en el que se deba realizar la correspondiente inscripción, Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento. «La misma observación vale para las transmisiones de valores, en los que, de manera imprecisa, la norma establece que se debe atender al lugar donde se formalice la operación».

[43] CALVO ORTEGA, R., *idem*.

[44] No obstante, el propio autor (*idem,* pág. 209) reconoce, en relación a los puntos de conexión en el ISD e ITP y AJD, que «se siguen echando de menos algunas reformas, alguna regulación nueva y la *su-*

su trascendencia a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sino en relación a la tributación de la cuota gradual de documentos notariales en Actos Jurídicos Documentados [45]. Estas reglas afectan a los préstamos afianzados con garantía real. La competencia exaccionadora corresponde a las Diputaciones Forales[46]:

- Si hay una hipoteca inmobiliaria cuando los inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco.
- Si existe una hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, cuando sean inscribibles estas garantías en territorio vasco.
- Si un mismo préstamo está garantizado con hipoteca sobre *bienes inmuebles sitos en territorio común y foral* o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento *inscribible en ambos territorios,* tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes[47].

---

presión de alguna de las normas existentes, por no justificarse técnicamente su mantenimiento en los momentos presentes» (la cursiva es nueva).

[45] ALONSO ARCE, I., «El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 206. En efecto, en la normativa estatal el artículo 45.I.B).15 TR ITP y AJD dispone la exención de «Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos». La Ley del IVA también dispone la exención de la concesión de créditos y préstamos en dinero, así como su transmisión (art. 20.Uno.18 LIVA). Por otra parte, si el préstamo hipotecario (o garantizado con fianza, prenda o anticresis) lo concede un particular estará sujeto a la modalidad de TPO, pero de acuerdo con el artículo 15 TR ITP y AJD y el artículo 25 de su Reglamento, si la hipoteca (o fianza, prenda o anticresis) se constituyó simultáneamente al préstamo o, al menos, estaba prevista su constitución en el préstamo original, tributa en concepto de préstamo, de forma que se aplica la exención prevista para la constitución de los préstamos (art. 45.I.B. 15 TR) y aunque el préstamo se documente en escritura pública no tributará por cuota variable de documentos notariales (AJD) pues al estar sujeto el préstamo a ITPO no cabe la tributación por AJD (cuota variable de documentos notariales) al ser incompatibles ambas modalidades (art. 31.2 TR).

El artículo 31 del Concierto se refiere en todo momento a los préstamos y en alusión tácita al ITPO: préstamos simples, préstamos con garantía real y préstamo garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios. A la cuota gradual de AJD alude específicamente el párrafo segundo del artículo 31.6.

El Convenio Económico (art. 38) conserva todavía estas referencias, pero probablemente consciente de que se hallan vacías de contenido, reitera la última previsión para el Impuesto de AJD (cuota gradual de documentos notariales) en previsión de los préstamos sujetos al IVA.

[46] Estas previsiones, que desaparecieron —por las razones que se indican en la siguiente nota— para las CCAA de régimen común en 1996, también se suprimieron tras la reforma del Concierto Económico en 1997, pero, incomprensiblemente, las recuperó el Concierto de 2002.

[47] Esta norma ya aparecía en el Concierto de 1981 y en la Ley de Cesión de 1983, pero no se incorporó a la Ley de Cesión de 1996. Y esto «porque la exención de los préstamos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, establecida en el artículo 45.I.B).15 del Texto Refundido del ITPAJD la ha hecho innecesaria» (VILLARÍN LAGOS: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, *ob. cit.,* pág. 257). En la Ley de 2009, sólo se alude a la constitución de préstamos simples.

ISBN: 978-84-7777-577-5

3.1.4. Concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obra o explotaciones de servicios

Al igual que el anterior Concierto de 1981, el Concierto Económico de 2002 dispone que en las concesiones administrativas[48] de

[48] EL ITPO grava la constitución de concesiones administrativas o la ampliación de su contenido. Se establece la excepción de las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos (art. 7.1.B TR), que son operaciones sujetas a IVA (art. 7.9.º LIVA); de manera que en la actualidad la mayoría de las concesiones administrativas tributan por el ITPO, sobre todo, las relacionadas con las nuevas tecnologías, telecomunicaciones, internet, etc. (ALONSO ARCE: «El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 207).

Desde una perspectiva general, PARADA (*Derecho Administrativo III. Bienes públicos. Derecho Urbanístico,* ed. Marcial Pons, 9.ª edic., 2002, págs. 79 y ss.) distingue en la utilización privativa de *bienes* primariamente afectados al uso general entre estacionamientos y ocupaciones. Los estacionamientos constituyen una ocupación privativa del dominio público en favor de un particular, pero que no comportan la realización de ninguna obra de importancia que origine una alteración física de la dependencia demanial (por ejemplo, instalación de sillas y mesas de las cafeterías en las vías públicas, tinglados de ferias y fiestas, cabinas de baño de temporada en las playas, etc.). Requieren de una autorización o licencia administrativa para su ejercicio. Las ocupaciones (por ejemplo, los quioscos sobre las vías públicas, los clubs náuticos en la zona marítimo-terrestre, etc.) comportan una utilización privativa anormal, pero no impeditiva del uso general, que requiere una transformación, una obra definitiva y, por ello, deben estar amparadas con un título más solemne y eficaz: la concesión. Por su parte, SÁNCHEZ MORÓN (*Derecho Administrativo. Parte general,* tecnos, 6.ª edic., 2010, págs. 586 y ss.) señala que el *contrato de concesión de obras públicas* tiene por objeto la construcción de una obra (o su restauración, reforma, modernización, reposición o reparación) y en todo caso su conservación y mantenimiento, consistiendo la contraprestación a favor del contratista en el derecho a explotar la obra o en ese derecho acompañado de un precio. Este contrato ha recobrado su importancia por la necesidad de obtener medios de financiación alternativos a los presupuestarios y de origen esencialmente privados para la construcción y la conservación o la modernización y reposición de las grandes y costosas infraestructuras. El contrato de *gestión de servicios públicos* es aquél en cuya virtud una Administración Pública encomienda a una persona natural o jurídica la gestión de un servicio de la competencia de la Administración encomendante (se incluyen actividades prestacionales como las educativas, sanitarias, asistenciales, de transporte, culturales y deportivas, de protección ambiental, comerciales, etc.). El contrato puede asumir varias modalidades. La más utilizada es la *concesión* de servicio público, contrato por el cual el empresario gestiona el contrato a su riesgo y ventura. En la actualidad, véase la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (arts. 14 —concesión de obras— y 15 —concesión de servicios—, estableciendo el último precepto que la contrapartida vendrá constituida por el derecho a explotar los servicios objeto del contrato o bien por dicho derecho acompañado del derecho a percibir un precio).

J. L. y F. J. GARCÍA GIL (*Tratado del Impuesto sobre Transmisiones…, ob. cit.,* págs. 588 y ss.), refiriéndose al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, distinguen las concesiones sobre bienes de dominio público, de obras públicas, de servicios públicos y mixtas. Como ejemplo de las primeras citan la constitución de un derecho real de superficie en favor de una empresa sobre una parcela de dominio público (R. TEAC, n.º 1104, de 23 de junio de 1994). En las concesiones de obras públicas (así, la construcción de bienes que tengan la naturaleza de inmuebles, como carreteras, ferrocarriles, puertos, edificios, fortificaciones…; o la realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o del subsuelo, como dragados, sondeos, prospecciones…) hay dos hechos imponibles: 1) La construcción y entrega de la obra pública por el adjudicatario a la Administración, que, a efectos del IVA, es una entrega de bienes sujeta a este impuesto; 2) La cesión de la obra pública —bien inmueble— por la Administración al adjudicatario para su explotación, por ser objeto de una concesión administrativa, queda sujeta a la modalidad de TPO, salvo que la obra pertenezca al ámbito portuario, aeroportuario o ferroviario, en cuyo caso

bienes[49], la exacción corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales cuando los bienes radiquen en el País Vasco, mientras que en las ejecuciones de obras[50] o explotaciones de servicios[51] lo harán cuando éstas se ejecuten o presten en el País Vasco[52].

---

la concesión está sujeta al IVA. Ejemplo típico de concesión de servicio público que tributa por la modalidad de TPO es el de suministro y abastecimiento de agua (R. TEAC, n.º 779, de 26 de junio de 1997; y n.º 499, de 7 de marzo de 1996; y SAN de 27 de mayo de 1999). En las concesiones mixtas de servicio público y obra pública o de servicio público y demanial, para la prestación del servicio público el concesionario utiliza un bien de dominio público y da lugar al fenómeno de la accesoriedad concesional, subordinándose la concesión del dominio a la del servicio. En estos casos, el hecho imponible es único y debe calificarse de concesión de servicio público. Ejemplos de concesiones mixtas que tributan como concesión de servicios públicos son las que los Ayuntamientos otorgan para la explotación de aparcamientos subterráneos (STS de 25 de septiembre de 2000), aunque el TEAC (por ejemplo, R. de 29 de marzo de 1995) considera que son de dominio público, al no estimar que los aparcamientos subterráneos constituyan un servicio público. Otros ejemplos de concesiones mixtas que, por la accesoriedad, sólo tributan como concesiones de servicio público, son las relativas a la energía eléctrica, en las que la concesión de la explotación de dicho servicio comprende la concesión necesaria para la realización de las obras e instalaciones necesarias para la explotación del servicio (subestaciones, transformadores, etc.) y uso del terreno o subsuelo de las vías públicas para conducción de cables eléctricos, registros, etc. (STS 14 de marzo de 1943), las de suministro de agua potable, gas y las de explotación de autopistas de peaje (STS 6 de junio de 1997).

[49] MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 548) expone que con la expresión «concesión administrativa de bienes» se hace referencia a la concesión administrativa sobre el dominio público, es decir, el acto administrativo a través del cual la Administración Pública titular confiere a un tercero un derecho de uso privativo y temporal de una porción del dominio público. Dado que se cede a un particular un derecho sobre unos bienes, «el punto de conexión debe referirse a ese objeto, siendo el lugar de situación de los mismos un punto de conexión de base puramente territorial acorde con un impuesto indirecto que grava las transmisiones de bienes». Nótese cómo el precepto —al igual que la Ley de Cesión— habla impropiamente de «obras» y no de «obras públicas». Acertadamente, CARBAJO VASCO («Las concesiones administrativas y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», en *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas,* LI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pág. 243) habla de «ejecuciones de obras *públicas*» (así como de «explotación de servicios *públicos*» o de «gestión de servicios *públicos*").

[50] Como en las concesiones administrativas de bienes, el objeto de la tributación es el derecho que se constituye a favor del concesionario, un derecho que el artículo 334.10 CC califica como bien inmueble, por lo que el punto de conexión tiene que ser acorde con el fijado para los demás actos y contratos que tienen por objeto bienes inmuebles: su lugar de localización, como así ocurre (MOSQUERA PENA: *Los puntos…, ob. cit.,* pág. 549).

[51] Como expone MOSQUERA PENA (*idem,* pág. 550), se trata de la concesión del derecho a explotar un servicio público, obteniendo por ello una retribución. Puesto que su objeto es el derecho a prestar ese servicio, el punto de conexión debe ser el lugar de localización del servicio. Por eso, ahora la norma establece que será competente la CA donde se preste el mismo.

[52] Por ejemplo, una concesión otorgada por el Ayuntamiento de Gernika a una empresa de Hernani para la construcción de un aparcamiento subterráneo bajo un parque público. La competencia es de la Diputación Foral de Bizkaia.

Para las Comunidades Autónomas de régimen común, la Ley de Cesión de 1996 pasó a disponer que en las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios sería competente la Comunidad Autónoma donde se ejecuten las obras o se presten los servicios. DE LA PEÑA AMORÓS ("Los puntos…», *ob. cit.,* pág. 301) destaca que la fijación de este punto de conexión supuso una novedad respecto a la anterior

ISBN: 978-84-7777-577-5

El nuevo Concierto ha añadido que se aplicarán las mismas reglas cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas[53].

---

normativa, pues para el supuesto de ejecuciones de obras no se establecía punto de conexión alguno y, en relación con las explotaciones de servicios, se produce un cambio pues antes se atendía a la residencia habitual o al domicilio fiscal del concesionario, según fuese persona física o jurídica (lo mismo sucedía en el Concierto de 1981, que corrigió estos defectos con la reforma de 1997). Respecto a esta modificación la autora recoge la opinión de J.L. y Fco. J. GARCÍA GIL (*Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* Madrid, 2001, pág. 90): «El cambio tiene importancia, pues los grandes concesionarios de obras y servicios son sociedades que suelen tener el domicilio en Madrid, suponiendo en estos casos el tributo sumas elevadas. Esta modificación también supone una mejora, ya que parece lógico, por ejemplo, que el rendimiento del tributo que recae sobre la concesión de ejecución y explotación de una autopista de peaje se atribuya a la Comunidad Autónoma en la que se explota».

No obstante, expone CARBAJO VASCO («Las concesiones administrativas…», *ob. cit.,* pág. 242) que, tras la Ley 14/1996, aparecieron múltiples conflictos de competencia entre CCAA, por las siguientes razones: 1.ª) Ante la existencia de concesiones administrativas mixtas (por ejemplo, construcción de un aparcamiento público subterráneo seguida de su gestión por un número determinado de años), se planteó qué criterio seguir o cómo fraccionar el ingreso correspondiente. 2.ª) Para las CCAA que no aceptaron el modelo financiero vigente durante el período 1997-2001, apareció la duda de qué criterio aplicar en las concesiones de gestión de servicios públicos, siendo la respuesta el correspondiente a la Ley 30/1983, pues los puntos de conexión son parte integrante de cada régimen de financiación autonómica negociado. 3.ª) En concesiones cuyo ámbito es de todo el territorio nacional (por ejemplo, telecomunicaciones) surgió el problema de que, si se aplicaba el criterio de 1983, era la CA donde radicaba el domicilio fiscal de la entidad concesionaria la que recibía todo el ingreso y si se utilizaba el criterio correspondiente a la Ley 14/1996 había que fraccionar la recaudación entre las CCAA afectadas por el servicio.

[53] Esta incorporación se debe a que la normativa del ITP y AJD establece la tributación como concesiones administrativas de aquellos actos o negocios administrativos que supongan la atribución a un particular de la explotación de un servicio público o de la utilización privativa del dominio público (ALONSO ARCE: «El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 207). En efecto, según el artículo 13.2 TR, se equiparan a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, «cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares». Por tanto, como dice ALCALDE BARRERO (*El Impuesto…, ob. cit.,* pág. 165) aunque en el documento no conste en ningún momento la denominación de concesión administrativa, si se produce un desplazamiento patrimonial como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o aprovechamiento especial de bienes de dominio público, se producirá el hecho imponible de TPO. Advierte DE JUAN LEDESMA («La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta», *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras,* marzo/abril, 2011, pág. 21) que este precepto forma parte de la definición del hecho imponible, ampliándolo, para evitar que negocios indirectos, anómalos o incorrectamente denominados impidan la aplicación del impuesto. Al formar parte del hecho imponible, no cabe una interpretación analógica del mismo (art. 14 LGT). Por ello, la equiparación sólo es posible a concesiones demaniales o de servicio (no a concesiones previstas en la legislación agraria, urbanística o de obra pública). Se ha aplicado sobre todo en el caso de negocios calificados por las partes como autorizaciones (por ejemplo, autorización para el establecimiento de un parque eólico: R. TEAC, de 24 de julio de 2005, rec. 1342/2005).

Se prevén normas específicas [54] para los casos en que las concesiones *superen* el ámbito territorial del País Vasco:

- En las concesiones de *explotación de bienes* (por ejemplo, explotación de una autopista de peaje)[55] que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el impuesto en proporción a la extensión que ocupen en el territorio vasco.
- Tratándose de concesiones de *ejecución de obras* (por ejemplo, construcción de una infraestructura de transporte terrestre no ferroviario) que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exige el impuesto en proporción al importe *estimado* de las obras a realizar en el País Vasco.
- En las concesiones de *explotación de servicios* (por ejemplo, concesión de una licencia de televisión privada) que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el impuesto en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas[56].
- Tratándose de concesiones mixtas (es decir, que participen conjuntamente de varias de las anteriores por un mismo canon concesional) [57] que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el impuesto mediante la apli-

---

[54] Se trata de criterios importados de la Ley de Cesión de Tributos a las CCAA de régimen común (ALONSO ARCE: «El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 207).

[55] El ejemplo, como los siguientes, se toman de ALONSO ARCE: «El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 207.

[56] MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 551) apunta que cuando la entidad concedente es una Administración local o autonómica no hay problemas pues el ámbito territorial se ajusta al de una Comunidad Autónoma. No obstante, cuando las concesiones son otorgadas por la Administración estatal, el ámbito al que se refieran puede comprender varias CCAA. La norma opta por combinar los dos criterios que mejor enlazan con el objeto del servicio: el ámbito territorial y la población, solucionando el problema de si debe prevalecer el territorio o la población, pues la norma establece la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades Autónomas implicadas, pues los servicios se prestan en un territorio, pero las personas son las destinatarias de los mismos.

[57] Según la STS de 18 de junio de 2010 (rec. núm. 1967/2005), «… nos encontramos ante una concesión mixta de servicio público y demanial, en la que el concesionario para la prestación del servicio público está utilizando un bien de dominio público, *dando lugar al fenómeno de la accesoriedad concesional, subordinándose la concesión del dominio a la del servicio. En estos casos, el hecho imponible es único y debe calificarse de concesión de servicio público.* Ejemplo de concesiones mixtas que tributan como concesión de servicios públicos son las que los Ayuntamientos otorgan para la explotación de aparcamientos subterráneos (STS 25 de septiembre de 2000) o las de energía eléctrica, en las que la concesión de la explotación de dicho servicio comprende la concesión necesaria para la realización de las obras e instalaciones necesarias para la explotación del servicio (subestaciones, transformadores, etc.) y uso del terreno o subsuelo de las vías públicas para conducción de cables eléctricos, registros, etc., (STS de 14 de marzo de 1943), las de suministro de agua potable, gas y las de explotación de autopistas de peaje (STS 6 de junio de 1997)».

ISBN: 978-84-7777-577-5

cación de los tres criterios anteriores a la parte correspondiente de la concesión [58].

Se ha incluido también una norma relativa a la *inspección* del impuesto: «En el caso de concesiones administrativas que *superen* el ámbito territorial del País Vasco, la *inspección* del impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el *domicilio fiscal* de la entidad concesionaria radique en el mismo».

3.2. Operaciones societarias

Los puntos de conexión son los mismos[59] que en el anterior Concierto. Basta con que concurra *alguna*[60] de estas circunstancias para que la exacción corresponda a las Diputaciones Forales[61]:

---

[58] La solución que perfila la norma es complicada. Así, como señala MOSQUERA PENA (*La cesión…, ob. cit.,* págs. 552-553), una concesión de servicio público como puede ser una autopista que circule entre dos CCAA, lleva implícita la concesión del dominio público sobre la misma. «La cuota única derivada de este hecho imponible, se repartirá entre las dos comunidades autónomas aplicando la media de población y territorio, para el servicio público, y la proporción de la extensión de la autopista en cada CA. La cuestión es que la concesión no distingue «*partes*», ni tampoco las normas de determinación de la base imponible, que será única para la concesión mixta. ¿A qué parte de la cuota le aplicamos las reglas de las concesiones de dominio público y a qué parte la de servicio público? A cualquiera se nos pueden ocurrir distintas posibilidades de repartos, reglas matemáticas, proporciones, etc., pero la norma debería de aclararlo, o bien aplicar a las concesiones mixtas la regla del punto de conexión de aquella que es preferente».

[59] Simplemente se sustituye la referencia a la Comunidad Europea por la de la Unión Europea.

[60] En el régimen común, se especifica que serán tres criterios por orden de aplicación preferente: «cuando concurra *cualquiera* de las siguientes reglas *por el orden de su aplicación preferente*». VILLARÍN LAGOS («Los impuestos cedidos a las CC.AA.: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus…», *ob. cit.,* pág. 601) afirma que la única diferencia respecto a los puntos de conexión recogidos en el artículo 6.1.B) TR ITPAJD es que, mientras que para determinar la sujeción de una operación societaria al IOS español basta con que concurra cualquiera de las situaciones previstas en el artículo 6.1.B) TR, para determinar el punto de conexión para la cesión del impuesto a una CA es preciso establecer un orden de preferencia, pues es posible que no coincidan en una misma Comunidad Autónoma, por ejemplo, el domicilio social y la sede de dirección efectiva de sus negocios. «Lo que se ha hecho al respecto, acertadamente, es establecer diferentes criterios en orden preferente respondiendo la prioridad al criterio que represente una mayor vinculación material, no meramente formal, entre la sociedad afectada y una Comunidad Autónoma». Para MUÑOZ DEL CASTILLO (*Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* ed. Thomson-Cívitas, 2.ª edic., 2008, pág. 85) el artículo 6.1.B) TR atiende a una regla general (tener en España la entidad la sede de dirección efectiva) y a dos reglas subsidiarias ordenadas jerárquicamente (tener en España su domicilio social o realizar en él operaciones de su tráfico). «Esta circunstancia evidencia que habría resultado más correcta la redacción de la norma exigiendo el cumplimiento de un solo requisito y no, como dice, cualquiera de ellos».

[61] Por ejemplo, una escritura de ampliación de capital de una sociedad con domicilio fiscal en Getxo, otorgada en San Sebastián y cuyo capital ha sido suscrito por personas residentes en Laguardia. La competencia corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia.

a) Que la entidad [62]tenga su *domicilio fiscal*[63] en el País Vasco [64].

---

[62] El concepto de entidad comprende tanto las sociedades como las personas jurídicas no societarias con fines lucrativos, los contratos de cuentas en participación, copropiedad de buques y las comunidades de bienes *inter vivos* y *mortis causa* que realicen actividades empresariales (RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: *Los ingresos…, ob. cit.,* pág. 153).

[63] Esto no significa que el punto de conexión elegido se refiera a la vinculación del sujeto pasivo del tributo con un territorio concreto porque hay supuestos sujetos al tributo, por ejemplo, la disolución de sociedades, en los que el sujeto pasivo no es la entidad, sino los socios. «El punto de conexión para la cesión del Impuesto sobre Operaciones Societarias es el más objetivo y estable de los posibles y no violenta en absoluto las características del tributo» (VILLARÍN LAGOS: *La cesión…, ob. cit.,* pág. 260).

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 10 de junio de 2003 subraya que la competencia exaccionadora viene marcada por la entidad, con independencia de los obligados al pago del impuesto:

> «la actora entiende que el término «entidad» al que hacen referencia dichos artículos, y que determina la competencia para la exacción del impuesto, debe entenderse referido al sujeto pasivo o contribuyente, pretensión que no puede acogerse ya que es claro que dicho término viene referido a la sociedad que realiza la operación que es objeto de gravamen, en el caso que nos ocupa, X, S.A., con domicilio en Bilbao, ya que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18.1. 1.º, de la Norma Foral 3/89, que dispone que son operaciones societarias sujetas la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, el hecho imponible que se sujeta a gravamen es la disolución de la sociedad, y por lo tanto, las referencias que se hagan en la normativa de aplicación en orden a determinar la competencia gestora, deben entenderse referidas necesariamente a dicha sociedad, con independencia de los obligados al pago del impuesto, debiendo concluirse de todo lo expuesto que la Diputación Foral de Bizkaia tiene competencia para la exacción del impuesto respecto a la operación societaria que nos ocupa, y en consecuencia, la liquidación impugnada, practicada por dicho concepto, debe considerarse ajustada a derecho»..

[64] La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (rec. 1115/2006) aclaró el significado del punto de conexión que establecía el artículo 7 *Dos b)* de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA de 1996:

> «Este motivo obliga a entrar en el significado del punto de conexión que establece el artículo 7 Dos b) de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias de 30 de Diciembre de 1996 (en adelante LCTCA). Conforme a dicho precepto el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cedido corresponderá «a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad". Por su parte el artículo 11 establece «que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando tengan en dicho territorio su domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección». El concepto que establece la ley coincide en esencia con el que aparecía en el artículo 45 de la antigua Ley General Tributaria, manteniéndose en la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (art. 21). De esta forma, el legislador identifica al domicilio fiscal con el domicilio social, y a su vez con la sede de la gestión administrativa y dirección efectiva, como dos conceptos conexos, pero que pueden no coincidir con la realidad, prevaleciendo en todo caso este último sobre la sede social. El problema surge al determinar las características que tiene que reunir una sede social para que sea considerada el lugar donde efectivamente se centraliza la gestión y dirección de la sociedad al no establecerse unos criterios para identificar ese lugar, pero en modo alguno la interpretación de la normativa puede llevar a entender que, en el supuesto de que no concurran acumulativamente las actividades de gestión administrativa y dirección

ISBN: 978-84-7777-577-5

b) Que la entidad tenga su *domicilio social* en el País Vasco, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
c) Que la entidad *realice en el País Vasco operaciones de su tráfico,* cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

3.3. Actos Jurídicos Documentados[65]

3.3.1. Documentos notariales

Tras la reforma del Concierto Económico por Ley 38/1997, de 4 de agosto[66], se establece una clasificación dual de los puntos de conexión atendiendo al gravamen proporcional y al gravamen propiamente documental. La reforma da solución a los problemas que había provocado el punto de conexión establecido para el gravamen *gradual* del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Por lo que respecta al gravamen propiamente documental o cuota fija, que corresponde al papel timbrado de uso notarial, el punto de conexión es el lugar de autorización u otorgamiento del documento notarial: «En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco». Este criterio es lógico pues el impuesto se satisface al extender el documento en papel timbrado[67].

---

de negocios en el lugar en que se ubique el domicilio social, se otorgue libertad a la empresa a optar entre gestión y dirección efectiva al estar concebidos como un concepto unitario. Por tanto, la disyuntiva final que sienta el precepto hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos».

[65] Como recuerda VILLARÍN LAGOS ("Los impuestos cedidos a las CC.AA.: cuestiones…», *ob. cit.,* págs. 598 y 599), inicialmente la cesión del ITPAJD sólo afectó a los hechos imponibles integrantes de las modalidades ITPO e IOS, pero no a hechos imponibles de la modalidad «actos jurídicos documentados». Posteriormente, mediante la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, el alcance de la cesión fue extendido a la mayor parte de los hechos imponibles sujetos al IAJD.

[66] Con anterioridad, el artículo 31 disponía, en su redacción originaria, que: «Corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio la exacción del gravamen sobre los Actos Jurídicos Documentados en los siguientes casos: *Uno.* En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco».

[67] RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P., *Los ingresos…, ob. cit.,* pág. 155. DE LA PEÑA AMORÓS («Los puntos…», *ob. cit.,* pág. 300) recuerda que la Ley 21/2001 resolvió la duda que suscitó la Ley 14/1996, pues al no establecer punto de conexión respecto a este supuesto, un sector doctrinal llegó a afirmar la falta de cesión del tributo a las Comunidades Autónomas. MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 493) recuerda que este punto de conexión apareció por primera vez en la Ley 30/1983 de manera indirecta al hacer referencia al IAJD, documento notarial, con carácter general, sin distinguir entre cuota fija y gradual. Añade que si la cuota fija es una tasa se debería localizar en el lugar en que se presta el servi-

Para la cuota gradual, el punto de conexión es la ubicación en el País Vasco del *Registro*: «En los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en el País Vasco el Registro en el que *deba procederse*[68] a la inscripción o anotación de los bienes o actos»[69]. Se trata de un punto de conexión que objetiva la sujeción al impuesto con independencia de dónde se produzca el otorgamiento[70].

Para las CCAA de régimen común, la Ley de Cesión de 1983 señalaba como punto de conexión para esta modalidad impositiva el lugar en que el documento se autorizaba u otorgaba[71]. Esto provocó un problema con los territorios de régimen foral, pues las primeras todavía no tenían competencias sobre fijación del tipo de gravamen, mientras que los segundos sí. Los territorios forales bajaron el tipo impositivo del 0,5% al 0,1%[72] y, aprovechando que el artículo 142 del Reglamento Notarial establecía el derecho a la libre elección de notario, los contribuyentes, por el ahorro fiscal, comenzaron a formalizar sus escrituras en estos territorios[73]. Interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra la norma navarra por el Estado, el Tribunal Constitucional acordó su suspensión. Asimismo, se modificó el artículo 142 del Reglamento nota-

---

cio, y si se trata de un impuesto, es claro que no es un impuesto personal, por lo que le correspondería un punto de conexión claramente territorial. «En consecuencia, situar este gravamen en el lugar de realización de la operación gravada, se considera acertado». VILLARÍN LAGOS (*La cesión…, ob. cit.,* pág. 264) mantiene que es un tributo que parece responder a la naturaleza de las tasas y no a la de los impuestos, de manera que el punto de conexión para su cesión más idóneo es aquél que revele una vinculación entre el documento y un territorio concreto. «Sin duda alguna el lugar con el que el documento mantiene una vinculación más estrecha es con el lugar donde ha sido expedido».

[68] Una vez realizado el hecho imponible del impuesto, no es necesario que se lleve a cabo efectivamente la inscripción o anotación para que se aplique el punto de conexión, pues la norma se refiere al lugar en que radique el Registro en el que «debería» practicarse dicha inscripción o anotación. Además, en los casos de actos o contratos relacionados con inmuebles inscribibles en el Registro de la Propiedad, el punto de conexión coincidirá con el territorio donde se encuentren ubicados dichos bienes —art. 1 LH de 8 de febrero de 1946— (RODRÍGUEZ MONTAÑÉS: *Los ingresos…, ob. cit.,* pág. 155).

[69] Por ejemplo, una escritura de préstamo con garantía hipotecaria concedido por una entidad financiera de Getxo a un particular residente en Beasain, otorgada en Bergara y fijando hipoteca sobre una vivienda sita en Vitoria. La competencia sería de la Diputación Foral de Álava.

[70] CALVO ORTEGA, R., *Curso…, ob. cit.,* pág. 357.

[71] En realidad, recordemos que se dio efectividad a la cesión de la modalidad AJD a través de la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, que añadió el apartado 7.º al artículo 6 de la Ley 30/1983, por el que se otorgaba la titularidad de la recaudación, sin hacer ningún tipo de distinción entre la cuota fija y la cuota gradual, a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se autorizasen u otorgasen los documentos notariales. De esta forma, se reproducía un punto de conexión idéntico al establecido en el Concierto y en el Convenio.

[72] Así, la NF del TH de Bizkaia 11/1990, de 21 de diciembre de 1990 (art. 79.1); el Decreto Foral Normativo de la Diputación Foral de Álava 43/1991, de 29 de enero (art. 6); la Disposición Adicional Segunda de la NF de Gipuzkoa 10/1991, de 4 de noviembre; y la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF(de Navarra).

[73] Así, como indica RAMOS PRIETO (*La cesión…, ob. cit.,* pág. 717), operaciones relativas a inmuebles radicados en territorio común, comenzaron a documentarse en zona foral. «Esta fatal proliferación de «peregrinajes fiscales» se tradujo en el consiguiente perjuicio recaudatorio para las arcas de las CCAA de régimen general cesionarias del ITPAJD, sobre todo las limítrofes».

ISBN: 978-84-7777-577-5

rial, que quedó redactado, para este aspecto, así: «Las escrituras sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, que se refieran directamente a bienes inmuebles, deberán otorgarse ante el Notario correspondiente al territorio en donde se encuentre situado el inmueble y, en el caso de que fueren varios, el de mayor valor; las de préstamo hipotecario podrán otorgarse también, si el sujeto pasivo fuera persona física, ante el Notario correspondiente al territorio de su domicilio fiscal. Las demás escrituras sujetas al referido gravamen se otorgarán ante el Notario correspondiente al territorio del domicilio fiscal del sujeto pasivo». Como puede verse, el punto de conexión del Concierto y del Convenio quedaba modificado de forma indirecta. Tras esta modificación del Reglamento Notarial, el Gobierno desistió del recurso de inconstitucionalidad, mientras que los territorios forales volvieron al tipo de gravamen del 0,5%[74]. No obstante, la Diputación Foral de Álava recurrió la modificación del Reglamento Notarial y el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de octubre de 1995 (recurso 510/1993) declaró la nulidad de esa modificación:

> «El recurso adquiere mayor consistencia jurídica cuando esgrime, como último motivo impugnatorio, el de que la potestad reglamentaria se ha ejercitado de manera desviada o con infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 de la Constitución), de tal manera que, de modo fraudulento, con la emanación por el Gobierno del Real Decreto 675/1993 se produce una alteración unilateral e indirecta del punto de conexión para la exacción del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, determinado en el art. 31 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 12/1981, de 13 mayo) y, por tanto, del mismo Concierto, sujeto al régimen singular de modificación establecido por la Disposición Adicional 2.ª-1 de su texto, que requiere el mismo procedimiento seguido para su implantación, es decir, texto concordado entre el Gobierno de la Nación y la Comunidad

[74] En Navarra, la Ley Foral 11/1993, de 8 de octubre, restableció el tipo de gravamen del 0,5%. Las Diputaciones Forales de Álava (Decreto Foral Normativo 4/1993, de 20 de julio), Guipúzcoa (Norma Foral 13/1993, de 8 de julio) y Vizcaya (Norma Foral 7/1993, de 7 de julio) aplicaron el tipo de gravamen vigente en el lugar donde radicaba el inmueble si éste estaba situado fuera del territorio vasco o el tipo vigente en el territorio donde el sujeto pasivo tenía su residencia habitual para las escrituras no referidas a inmuebles. Posteriormente, las Normas Forales de Presupuestos para 1998 homologaron el tipo vigente en los TTHH con el del Estado.

Con estos antecedentes, no es de extrañar que la Ley 14/1996 atribuyese el rendimiento a la CA «en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos». Idéntico punto de conexión acogieron el artículo 30.6 del Concierto Económico y el artículo 32.1.C).1.º del Convenio Económico, tras las modificaciones operadas por las Leyes 38/1997 y 19/1998. Apunta RAMOS PRIETO (*La cesión..., ob. cit.,* pág. 720) que tal homologación era imprescindible «desde el momento en que se ha reconocido competencia sobre el tipo impositivo de la cuota proporcional a las CCAA de régimen general, que si lo desean podrán reducir la tributación por este concepto dentro de su demarcación, mas no estimular la formalización de actos o negocios inscribibles en Registros ubicados fuera de ella».

Autónoma del País Vasco, y ratificación o aprobación por Ley de las Cortes Generales de artículo único. (…) Ha de añadirse que la competencia tributaria ejercida en los indicados términos aparece configurada, en la doctrina constitucional, como «un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral, y que resulta, por tanto, ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad», tal como señala el fundamento jurídico 6.º de la STC 76/1988, de 26 abril, emanada del Pleno y recaída en recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 27/1983, de 25 noviembre del Parlamento Vasco, conocida como Ley de Territorios Históricos. (…) El efecto o consecuencia jurídica, en el caso presente, de que el reglamento impugnado, abandonando su posición subordinada respecto a la ley y al Derecho, intente dar solución a un problema fiscal o tributario entre Haciendas autonómicas, es el de que ha invadido el ámbito en que debía abordarse y dilucidarse la distorsión financiera y eventual controversia entre tales Haciendas territoriales, que es un ámbito reservado a la ley y a ley singular, como es la que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 13 de mayo de 1981 en su versión original, con sucesivas adaptaciones, y con modificaciones posteriores, ley que es aprobatoria de un previo texto negociado o concordado entre el Gobierno de la Nación y el de la Comunidad Autónoma, como se ha encargado de recordar la Sentencia 179/1989, de 2 noviembre, del Pleno del Tribunal Constitucional, en su fundamento jurídico noveno, que configura a la ley aprobatoria del Concierto, y del Convenio en el caso de Navarra, como la prestación por parte del Estado de fuerza normativa al texto previamente concordado en la fase de negociación. Las eventuales alteraciones de este singular régimen foral de concierto, que, hemos de recordar, es una garantía institucional que entronca con la disposición adicional 1.ª de la Constitución, y que aparece actualizado por el Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 diciembre), han de producirse con arreglo a la expresa y tajante prescripción de la Disposición Adicional 2.ª-1, de la propia Ley del Concierto, a cuyo tenor "Cualquier modificación del presente Convenio se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación", añadiendo la Disposición Final 1.ª del mismo que "El desarrollo reglamentario del presente Concierto se realizará de mutuo acuerdo entre el Gobierno del Estado y una representación del Gobierno Vasco y de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos".

La norma reglamentaria impugnada ha sustituido, en su eficacia material, a una posible alteración por mutuo acuerdo de los elementos que suscitan el conflicto o distorsión financiera, alterando "de facto", unilateralmente, el punto de conexión que rige la determinación de la Hacienda foral competente para ingresar la recaudación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de gravamen proporcional sobre las escrituras notariales, que nos ocupa, punto de conexión que no es otro que el del territorio o lugar en que se autoricen u otorguen los documentos notariales sujetos a gravamen (art. 31.1

ISBN: 978-84-7777-577-5

de la Ley del Concierto), pues si bien subsiste formalmente dicho punto de conexión, la aplicación de la modificación reglamentaria impugnada le vacía de contenido o torna ineficaz, pues dicho lugar o territorio ya no quedará al régimen de determinación que en el ámbito notarial se aplicaba cuando se negoció y aprobó el concierto y dicho punto de conexión, sino que habrá de atenerse al que la norma reglamentaria instaura, no en atención a criterios generales y objetivos, sino a los puntuales y concretos a que venimos refiriéndonos.

Se ha prescindido, así, de regular la materia, solucionando las eventuales distorsiones financieras, en su sede propia y adecuada, cual es la de los mecanismos coordinadores previstos en la propia norma concertada y los de corrección de desequilibrios territoriales que, con raíz en el texto constitucional, instaura la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades Autónomas, en siglas "LOFCA", de 22 septiembre 1980. En efecto, la Sala entiende que el principio constitucional de autonomía financiera que para las Comunidades Autónomas en general predica el art. 156.1 de la Constitución (y de modo particular, para la Comunidad Autónoma del País Vasco su Estatuto de Autonomía en el art. 40) no está exento de límites, pues el propio precepto garantizador (art. 156.1 citado) lo sujeta a dos principios supraordenados: el de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad entre todos los españoles, principio este último que hunde sus raíces en el art. 2.º de la Norma Suprema y cuya efectiva realización garantiza el art. 138.1 de la misma. Ahora bien, la acomodación a estos principios que operan como límites de la autonomía financiera, incluida la específica de los territorios forales vascos, ha de lograrse a través de los mecanismos que, con derivación algunos en el propio texto constitucional, señalan las leyes. (…) Atendido lo anterior hemos de convenir, con el informe del Consejo General del Notariado, que la modificación reglamentaria implica una alteración fáctica del punto de conexión del tributo previsto en el Concierto, de tal modo que se modifica la ley reguladora de este régimen fiscal por un procedimiento diverso al legalmente establecido» [75].

---

[75] Los Magistrados MATEOS GARCÍA, HERNANDO SANTIAGO y PECES MORATE formularon Voto Particular:

"Es cierto que, como se expresa en el fundamento jurídico primero de la sentencia, la causa desencadenante de la modificación del art. 142 del Reglamento Notarial fue la distorsión financiera y tributaria que, con relación a las demás Comunidades Autónomas, determinó la reducción del tipo de gravamen en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados llevada a cabo por las Diputaciones Forales del País Vasco. Es, no obstante, de importancia decisiva, para justificar nuestra discrepancia con la tesis de la mayoría de los miembros de este Tribunal, señalar que las aludidas distorsiones se produjeron porque gran número de personas, residentes en otras Comunidades Autónomas limítrofes o no con los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, se desplazaban a las Notarías radicadas en estos territorios para otorgar las escrituras sujetas al indicado Impuesto a fin de obtener una ventaja fiscal por venir gravados tales documentos públicos exclusivamente con un 0,10 por 100 en lugar de un 0, 50 por 100, que era el tipo impositivo en las demás Comunidades Autónomas del Estado, a excepción de Navarra, también acogida al régimen de Concierto Económico.

Existe, pues, imposibilidad de alterar unilateralmente los términos de la concertación. En el caso, se trataba de un intento del Estado de subvertir los puntos de conexión pactados en el Concierto Económico para la cuota gradual de documentos no-

---

En consecuencia, la decisión de las Diputaciones Forales de reducir el tipo de gravamen del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados produjo un doble efecto perverso. Por una parte extendió privilegios fiscales fuera de los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya y por otra atentó contra un principio fundamental del sistema notarial español, cual es la libre elección de notario, (…) No compartimos, sin embargo, el criterio de la mayoría, según el cual, al modificarse el art. 142 del Reglamento Notarial mediante el Real Decreto recurrido, la Administración demandada está haciendo un uso descaminado de la potestad que le confiere el art. 97 de la Constitución al mismo tiempo que ha alterado «de facto» el punto de conexión previsto en el artículo 31.1 de la Ley 12/1981 aprobatoria del Concierto Económico.

La cuestionada modificación del Reglamento Notarial pretende, en nuestra opinión, evitar que las Diputaciones Forales, prevaliéndose de sus potestades en materia tributaria y de un derecho reconocido a la libre elección de notario e ignorando el principio constitucional de solidaridad entre todas las nacionalidades y regiones que integran la nación española (art. 2 de la Constitución), infrinjan lo dispuesto por el art. 156.1 de la vigente Constitución, ya que el Estado ha de garantizar, según establece el art. 138.1 de la propia Constitución, la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el citado art. 2 de la misma, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y para ello consideramos que es legítimo modular el aludido principio de libre elección de Notario con el fin de evitar que, aprovechándose del mismo, se atente contra los aludidos principios constitucionales.

En el caso enjuiciado por la Sala, la Diputación Foral demandante, según hemos dicho anteriormente, redujo el tipo de gravamen sin atender a la estructura general impositiva del Estado y a costa de la coordinación, armonización y colaboración fiscales contempladas en el art. 41.2, a) del propio Estatuto de Autonomía del País Vasco, extendiendo con tal decisión una prebenda fiscal fuera de los límites de su territorio con merma de los recursos financieros del resto de las Comunidades Autónomas de régimen común y de los legítimos beneficios de las Notarías en éstos radicadas y con el correlativo incremento de su Hacienda y de los ingresos de las Notarías de su propio territorio en que se otorgasen los documentos gravados con el expresado impuesto. (…)

Finalmente, para justificar la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Álava, se argumenta en la sentencia que se ha alterado con la modificación reglamentaria impugnada «de facto» y unilateralmente el punto de conexión que rige en la Hacienda Foral para recaudar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de gravamen proporcional sobre las escrituras notariales, pues, si bien subsiste formalmente dicho punto de conexión, la aplicación de los nuevos preceptos reglamentarios, introducidos con la modificación, le vacía de contenido o torna ineficaz, al no ser el lugar o territorio en el que se autoricen los documentos el que regía cuando se negoció el Concierto y se aprobó el citado punto de conexión sino que habrá que atenerse al instaurado por la modificación del Reglamento Notarial.

En definitiva, la Sala considera que el Real Decreto, objeto del recurso contencioso-administrativo, ha sustituido, en su eficacia material, a una posible alteración pactada de los elementos que suscitan el conflicto o distorsión financiera, a pesar de que, como hemos repetido, ésta fue provocada exclusivamente por el uso de una potestad tributaria con olvido del principio de solidaridad y al amparo de un mal ejercido derecho a la libre elección de Notario, que resultó desvirtuado por el interés económico que suscitaba la reducción del tipo de gravamen.

Consideramos, por consiguiente, que no se ha alterado el indicado punto de conexión sino que se ha evitado, con la modificación reglamentaria, la obtención por parte de las Diputaciones Forales, que redujeron el tipo de gravamen, de unos ingresos que deberían incrementar las Haciendas de otras Comunidades Autónomas de respetarse el genuino significado del derecho a elegir Notario, de manera que, después de la entrada en vigor del Real Decreto 675/1993, dicha elección se condiciona a una serie de circunstancias reales o personales que impiden contaminarla con la reducción del tipo de gravamen del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados y cuando no exista el riesgo de perversión por esta disminución insolidaria del indicado tipo impositivo no hay limitación alguna para llevar a cabo la misma».

ISBN: 978-84-7777-577-5

tariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD a través de la modificación del Reglamento Notarial impulsada en 1993 en ejecución de la competencia exclusiva sobre legislación notarial que el artículo 149.1.8.ª de la Constitución reconoce al Estado[76].

3.3.2. Documentos mercantiles

En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro, así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, cuando su *libramiento o emisión*[77] tenga lugar en el País Vasco. Si el *libramiento* se produjo *en el extranjero,* cuando su *primer* tenedor tenga su residencia habitual (si es persona física) o el domicilio fiscal (si es persona jurídica) en el País Vasco[78].

---

[76] ALONSO ARCE, I., «El Concierto Económico y los recientes cambios en la LOFCA", *Forum Fiscal de Álava,* junio 2010, pág. 47.

FALCÓN Y TELLA ("El gravamen proporcional de actos jurídicos documentados en los regímenes de Concierto y Convenio", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 43, 1993, págs. 32-33) había propugnado el cambio del punto de conexión por el del lugar donde radique el Registro en que el documento es inscribible, apuntando que era al legislador al que correspondía establecer un punto de conexión más adecuado que el originariamente previsto, «y además ha de hacerlo siguiendo el proceso especial previsto para reforma del Concierto y del Convenio —que arranca de un acuerdo con las correspondientes Comunidades Autónomas—, la propia naturaleza del tributo que nos ocupa permite afirmar que el punto de conexión debería ser el lugar donde radique el Registro en que el documento es inscribible». Añadía que el gravamen proporcional de A.J.D. sólo se aplica a los documentos notariales que tengan por objeto una cantidad o cosa valuable y sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial. El hecho imponible es el documento y no la inscripción, que puede incluso no producirse. «Pero siempre existe un documento *inscribible en un determinado Registro,* lo que dota de absoluta seguridad y certeza al punto de conexión que proponemos». Incidiendo en esta cuestión, apostillaba que se trata de un criterio que supone una conexión efectiva y no circunstancial como ocurría con el lugar donde se autoriza u otorga el documento. El Registro es un punto de conexión que tiene claras ventajas sobre otras alternativas como el domicilio fiscal o la residencia de las partes, que pueden plantear problemas —si cada parte tiene una residencia distinta habría que determinar a cuál se atiende— y sería menos seguro —puede plantear controversias sobre el lugar de residencia efectiva— y es más propio de los tributos personales, que de los reales, como es el caso de A.J.D.

[77] Por ejemplo, pagarés emitidos en Gernika por dos empresas de Zarautz. La competencia sería de la Diputación Foral de Bizkaia.

[78] La Ley de Cesión es más completa pues establece que: «… si el libramiento o *emisión* hubiere tenido lugar en el extranjero, cuando el primer tenedor o *titular* tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma». VILLARÍN LAGOS (*Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* ed. Thomson-Cívitas, 2.ª edic., 2008, pág. 624) apunta, en relación a las letras de cambio expedidas en el extranjero, que puede entenderse que en estos supuestos se produce una especie de ficción legal, en el sentido de que la recepción de la letra de cambio expedida en el extranjero por un primer tenedor en España se asimila a la expedición de la letra de cambio, de ahí su sujeción al tributo, por lo que resulta congruente que el sujeto pasivo sea, precisamente, el primer tenedor, es decir, quien puede poner en circulación en España la letra de cambio previamente expedida en el extranjero.

En relación a igual criterio de la Ley 22/2009, apunta DE LA PEÑA AMORÓS [79] que se recoge una distinción entre dos tipos de documentos: los comerciales y los financieros. En los primeros el punto de conexión es el lugar de libramiento y en los segundos el lugar de emisión[80].

3.3.3. Documentos administrativos[81]

En las *anotaciones preventivas*[82], la exacción del impuesto será de la correspondiente Diputación Foral cuando se practiquen en los Registros Públicos sitos en el País Vasco[83].

---

[79] Siguiendo a VICENTE MATILLA: «Los documentos de giro y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *La Ley,* T. II, 1992, pág. 175.

[80] «Los puntos…», *ob. cit.,* pág. 302; quien añade que, de esta forma, el legislador ha optado por aludir a puntos de conexión fácilmente localizables, sin perjuicio de que, en muchas ocasiones, el lugar de libramiento o emisión no coincidirá con el lugar en que se produzca el pago. En efecto, señala MOSQUERA PENA (*Los puntos…, ob. cit.,* pág. 563) que en las letras de cambio el papel timbrado se adquiere en los estancos y con su adquisición se paga el impuesto, de forma que el verdadero punto de conexión es el lugar de la compra del efecto timbrado, no su lugar de libramiento, «por lo que en el fondo se presume que estos coinciden. Lo mismo pasaría con los efectos timbrados derivados del pago del arrendamiento de fincas urbanas. Aunque el punto de conexión es el lugar de situación del bien inmueble, puede adquirirse el efecto timbrado en una CA y el bien inmueble situarse en otra».

[81] Para el régimen común, recuerda RODRÍGUEZ MONTAÑÉS (*Los ingresos…, ob. cit.,* pág. 148) que, de manera residual y por su escasa capacidad recaudatoria, algunos hechos gravados por la ley estatal no han sido objeto de cesión, en gran parte, debido a la dificultad para su localización territorial. En concreto, no se encuentra cedido el IAJD que recae sobre la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios. RAMOS PRIETO (*La cesión de impuestos…, ob. cit.,* pág. 331) explica que el Estado se ha reservado el rendimiento correspondiente a los documentos administrativos relacionados con la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios. «Esta reserva no es fortuita, sino que obedece al marco competencial sustantivo que rige en esta materia, ya que la tramitación de esos expedientes incumbe, de acuerdo con la normativa específica, a la Unidad de Títulos Nobiliarios del Ministerio de Justicia». En el Concierto Económico tampoco se prevé punto de conexión sobre esta materia.

[82] Por ejemplo, una anotación de embargo emitida por el Juzgado de Primera Instancia N.º 2 de Bilbao, sobre inmuebles de la empresa Q, SA, sitos en Mutriku, Ondarroa, Deba, Elantxobe y Oyón. La competencia sería de la Diputación Foral de Gipuzkoa para la anotación a practicar respecto de los inmuebles de Ondarroa y Elantxobe y de la de Álava para la correspondiente al bien sito en Oyón.

[83] Según el artículo 31 *Cuatro* del anterior Concierto (redacción originaria), «En los actos jurídicos documentados de naturaleza jurisdiccional o administrativa, cuando el órgano arbitral, jurisdiccional, registral o administrativo ante quien se produzcan, o del cual procedan, los actos jurídicos sometidos a gravamen, tenga su sede en territorio vasco; y en los escritos, instancias y recursos que los interesados dirijan a las Administraciones Públicas, *cuando los mismos se expidan desde territorio vasco*». Tras la redacción de 1997, el apartado 8 del artículo 31 pasó a disponer que: «En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros Públicos sitos en el País Vasco. *Si una misma anotación afecta a bienes sitos en el País Vasco y en territorio común, se satisfará el Impuesto a la Administración en la que tenga su jurisdicción la autoridad que la ordene*». Es decir, en estos casos, para no compartir la tributación entre ambas Administraciones, el punto de conexión se correspondía con el territorio en que radicaba la autoridad judicial que ordenaba la anotación preventiva. Apunta ALONSO ARCE ("El Impuesto…», *ob. cit.,* pág. 209) que, al desaparecer esta norma en el Concierto de 2002, si un mandamiento judicial de embargo incluye, por ejemplo, bienes inmuebles sitos en Bizkaia y en Cantabria, la anotación preventiva correspondiente

ISBN: 978-84-7777-577-5

Para las CCAA de régimen común, la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, introdujo una novedad: «En las anotaciones preventivas cuando el órgano registral ante el que se produzcan tenga su sede en el territorio de dicha Comunidad Autónoma. Si conforme a las normas del impuesto, la base imponible resulta *inferior* al valor real de los *bienes embargados en todas las Comunidades Autónomas* en que se hayan inscrito anotaciones preventivas, se considerará producido en el territorio de cada una de ellas únicamente la parte del rendimiento resultante de repartir a partes iguales el rendimiento total entre todas aquellas. No obstante, si en alguna de las Comunidades Autónomas el valor real de los bienes objeto de la anotación preventiva fuese inferior al importe de la cuota que le corresponda conforme a la regla de reparto expuesta, el rendimiento cedido a dicha Comunidad Autónoma se limitará a la cuota correspondiente a dicho valor, y el rendimiento excedente acrecerá a las restantes Comunidades Autónomas»[84].

---

tributará a la Hacienda Foral de Bizkaia y a la de la Comunidad Autónoma de Cantabria en proporción a los valores correspondientes de los bienes sitos en cada uno de los territorios. «Cuando el Concierto Económico ha querido establecer supuestos en los que ante la concurrencia de varias Administraciones sólo correspondiera a una de ellas la exacción del Impuesto correspondiente, lo ha establecido expresamente, como se hacía hasta el 31 de diciembre de 2001 en relación con las anotaciones preventivas y, por lo tanto, cuando no lo establece, y el punto de conexión apunta a diversas Administraciones competentes, la tributación se reparte entre ellas».

[84] Según el Preámbulo de la Ley 22/2009, esto «clarifica el punto de conexión para la atribución del rendimiento entre Comunidades Autónomas en el caso de anotaciones preventivas de embargo, cuando el valor real de los bienes embargados en diferentes Comunidades Autónomas sea superior a la base imponible gravada con arreglo a las normas del impuesto, *en línea con la doctrina administrativa*». Así, la DGT en la contestación a la Consulta de 7 de octubre de 2009 (V2239-09) —*Vid.,* también contestaciones a Consultas de 16 de julio de 2009 (V1705-09) y 27 de octubre de 2009 (V2404-09)—:

> «La solución ha de buscarse en lo dispuesto en los artículos 42 del TRLITPAJD y 85 del RITPAJD. Conforme al primero de ellos, la base imponible será el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya, regla que queda complementada con las dos reglas establecidas en el precepto reglamentario citado, según las cuales, en las anotaciones preventivas de embargo:
>
> La base imponible en ningún caso puede ser superior al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo.
>
> Si el embargo tiene que anotarse en distintos Registros de la Propiedad y por ello se practican varias liquidaciones, la suma de las bases imponibles de todas ellas no puede exceder de los límites establecidos en la regla anterior.
>
> De lo expuesto se deduce que para determinar la base imponible de las anotaciones preventivas, existen tres reglas, una regla general (artículo 42 del TRLITPAJD) y dos reglas especiales (artículo 85 del RITPAJD). De estas, resulta un doble límite en la aplicación de la citada regla general, conforme al cual la base imponible en la anotación preventiva en ningún caso puede ser superior a ninguno de los siguientes importes:
>
> Valor real de los bienes embargados.
>
> Valor de la pretensión económica o importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación preventiva.
>
> En definitiva, el artículo 85 adopta una posición intermedia —o, mejor dicho, armonizada— respecto a la cuestión de si la base imponible debe determinarse por la cuantía de la demanda o por el valor real del bien o derecho embargado, pues recoge ambas posturas de forma combinada, ya que ambos lí-

Como recuerda MOSQUERA PENA, las normas anteriores que regularon la cesión de tributos, cuando se referían a este punto de conexión, sólo hacían referencia al Registro donde se realizaba la anotación, sin ninguna precisión más, de manera que no se daba solución al problema que surgía cuando había varias anotaciones preventivas de embargo practicadas en diferentes Comunidades Autónomas sobre una misma deuda. Hay que recordar que el Reglamento del Impuesto (art. 85.1) limita la base im-

---

mites actúan conjuntamente en el caso de que las anotaciones preventivas deban efectuarse en distintos Registros de la Propiedad y por este motivo deban practicarse varias liquidaciones.

Dichos límites responden a la necesidad de solventar problemas de duplicidad impositiva o sobreimposición que podrían producirse sin la existencia de estas reglas. Con la existencia del doble límite se sale al paso de aquellos supuestos en los que, al fijarse la base imponible en función del valor de los bienes objeto de anotación, se supera el valor económico de la pretensión del demandante que origina la anotación preventiva (lo que vulneraría el principio constitucional de capacidad económica, que constituye la base fundamental del ordenamiento jurídico tributario). De igual forma sucede, como en el supuesto que ahora se plantea, cuando deben practicarse diversas anotaciones preventivas derivadas de un mismo mandamiento de embargo en el que, en garantía del pago de una deuda, quedan gravadas una pluralidad de fincas garantizando cada una de ellas la totalidad de la suma asegurada, sin que se haya distribuido la responsabilidad entre las fincas. En este caso deberán producirse varias autoliquidaciones, derivadas de las distintas anotaciones preventivas, circunstancia que, además, puede concurrir con la anterior, agravando el problema de la posibilidad de doble imposición.

Ahora bien, lo que no incluye el artículo 85 del RITPAJD es una regla de reparto que permita determinar la cuota correspondiente a cada Comunidad Autónoma cuando, en aplicación de los referidos límites, la base imponible de cada autoliquidación haya de reducirse. En este caso, la falta de norma expresa hace necesario aplicar principios de lógica jurídica, y dado que el punto de conexión a considerar —Ley 21/2001, artículo 25.2.C).7.ª: "que el órgano registral ante el que se produzcan la anotación preventiva tenga su sede en el territorio de la correspondiente Comunidad Autónoma"— tiene lugar igualitariamente en todas las Comunidades Autónomas, parece lógico entender que *la cuota tributaria deba repartirse también igualitariamente entre todas las afectadas*.

A este respecto, dado que la base imponible en las anotaciones preventiva no puede superar el valor real de los bienes objeto de la anotación, también parece lógico considerar que si en alguna de las Comunidades Autónomas dicho valor real fuese inferior al importe de la cuota que le corresponda conforme al párrafo anterior, la cuota correspondiente a tal Comunidad se debe limitar a dicho valor, y el excedente de la misma acrecerá la cuota de las restantes Comunidades Autónomas".

La Contestación llegaba a las siguientes Conclusiones:

"Primera: Cuando una anotación preventiva de embargo se produzca ante distintos órganos registrales que radiquen en el territorio de diferentes Comunidades Autónomas, deberá presentarse en cada Comunidad Autónoma la correspondiente autoliquidación del ITPAJD, modalidad documentos administrativos, referida tan solo al rendimiento producido en su territorio. A estos efectos, se entenderá que el rendimiento se produce en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma cuando el Registro en el que tenga lugar la anotación preventiva tenga su sede en el territorio de la referida Comunidad.

Segunda: La autoliquidación a practicar en cada una de las Comunidades Autónomas en que, conforme al artículo 47 de la Ley 21/2001, deba presentarse, no deberá superar ninguno de los dos límites del artículo 85 del RITPAJD, que son el valor real de los bienes embargados y el importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo.

Tercera: La cuota correspondiente a la anotación preventiva de embargo deberá repartirse igualitariamente entre las distintas Comunidades Autónomas afectadas. Además, si en alguna de las ellas el valor real de los bienes objeto de la anotación es inferior al importe de la cuota que le corresponda, la cuota correspondiente a tal Comunidad se limitará a dicho valor, y el exceso acrecerá la cuota de las restantes Comunidades Autónomas».

ISBN: 978-84-7777-577-5

ponible a la menor de las dos cantidades siguientes: el valor real de los bienes embargados o el importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo. El autor extrae del nuevo precepto las siguientes conclusiones: a) Si la base imponible no es inferior al valor real de los bienes embargados, corresponde a cada Comunidad Autónoma la parte de cuota relacionada con cada valor de los bienes embargados. b) Si la base imponible es inferior al valor real de los bienes embargados, prevalecerá el importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo, por lo que no coincidirá con el valor de los bienes situados en cada Comunidad Autónoma. En este supuesto, la norma divide la cantidad por partes iguales a cada Comunidad Autónoma. Esta solución podría provocar que una Comunidad Autónoma en cuyo ámbito territorial estuviera situado un bien de escaso valor, el rendimiento que le hubiera correspondido si la base imponible fuera el valor real de ese bien, podría ser inferior al resultado de dividir la deuda por partes iguales. «Es decir, la aplicación de una norma que limita la base imponible, puede provocar que una Comunidad Autónoma recaude más. Por tal motivo la norma atribuye a esa Comunidad Autónoma, como máximo, la cuota correspondiente al valor del bien, y el exceso se reparte (entiendo a partes iguales) entre las restantes»[85].

En el País Vasco, no existe una regla que obligue a una reducción de la atribución a las Haciendas Forales de la parte del rendimiento correspondiente, si bien en este caso no se trata de una antinomia normativa, sino de una falta de concreción de la forma en la que actúan los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico. Por ello, concluye ALONSO ARCE que la única solución que puede darse a un conflicto de interpretación de un punto de conexión del Concierto Económico es el acuerdo entre las dos Administraciones en el seno de los órganos bilaterales previstos (Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa) y, en último extremo, su resolución por parte de la Junta Arbitral del Concierto Económico[86].

[85] MOSQUERA PENA, J. A., «Los puntos…», *ob. cit.,* pág. 559.
[86] «El Concierto Económico y los recientes cambios…», *ob. cit.,* pág. 49.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Los puntos de conexión fijados en la Ley del Concierto Económico vasco en materia de impuestos especiales[1]

Manuel LUCAS DURÁN

Sumario: 1. Introducción. 2. Impuestos sobre determinados consumos. 2.1. Impuestos especiales de fabricación (hidrocarburos, alcoholes, labores del tabaco). 2.2. Impuestos sobre determinados medios de transporte, carbón y electricidad. 2.3. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. 2.4. ¿Otros impuestos especiales sobre el consumo?. 3. Impuestos que afectan a las entidades financieras. 3.1. Impuesto sobre depósitos de entidades de crédito. 3.2. Impuesto sobre las primas de seguros. 3.3. ¿Otros impuestos especiales sobre entidades financieras?. 4. Impuestos energéticos. 4.1. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. 4.2. Impuesto sobre producción y almacenamiento de residuos radiactivos. 4.3. Impuesto sobre el valor de extracción de gas, petróleo y condensados. 5. Tributos sobre el juego. 5.1. Impuesto sobre actividades del juego. 5.2. Otros tributos sobre el juego. 6. Consideraciones finales. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los impuestos especiales, por su propia naturaleza, encierran una lógica singular: gravan lo específico en lugar de lo general, lo cual —al menos en un primer momento— pudiera resultar un contrasentido desde la perspectiva de los principios que informan el poder tributario de los distintos entes públicos.

Así, cabría considerar si tal circunstancia contradice los principios constitucionales recogidos en el artículo 31 de nuestra Constitución, entre los que se encuentran el de generalidad en la imposición (esto es: *todos* contribuirán a la financiación de los gastos

[1] El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER 2015-63533-C4-2-P), proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER 2015-63533-C4-1-P), «La residencia como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito del Derecho común» (Der 2015-63533-C4-3-P) y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (Der 2015-63533-C4-4-P).

ISBN: 978-84-7777-577-5

públicos y no sólo algunos sujetos) y, por otro lado, el de igualdad tributaria en la medida en que dos situaciones que ostenten una misma capacidad económica deberían, en principio, ser tratadas fiscalmente de forma similar.

Adicionalmente, podría también preguntarse si el principio de capacidad económica es adecuadamente cumplimentado por unos impuestos que gravan determinados hechos imponibles que no necesariamente reflejan una mayor aptitud para contribuir a los gastos públicos: así, por poner un ejemplo, si se considera el impuesto sobre determinados medios de transporte y su gravamen creciente en función de lo contaminantes que sean los semovientes sujetos a la imposición, es preciso recordar que los titulares de los vehículos más contaminantes —y, normalmente, más antiguos— suelen ser personas con menor capacidad económica que quienes poseen vehículos más modernos y de alta gama, con una tecnología por lo general más depurada en lo que respecta a emisiones a la atmósfera.

Pues bien, habida cuenta de las reflexiones anteriores, debe indicarse ya que los impuestos especiales deben analizarse desde la óptica de la extrafiscalidad[2], esto es: existen determinados hechos imponibles que serán gravados con una mayor carga impositiva no porque su realización determine más capacidad económica sino, llanamente, porque son considerados por la comunidad política como nocivos o contrarios a determinados bienes jurídicos cuya protección es encomendada por las normas jurídicas al máximo nivel (tributos que son conocidos en los países anglosajones como *sin taxes* o «impuestos del pecado» en clara referencia a actividades en cierto modo *desviadas* o *poco recomendables*).

Así por ejemplo, nuestra Constitución, exige que se protejan determinados bienes o derechos como la salud (art. 43), el medio natural (art. 45), el patrimonio histórico, cultural y artístico (art. 46) o la vivienda (art. 47), por poner sólo algunos ejemplos. Y la protección de referidos bienes o derechos puede hacerse desde múltiples perspectivas, como serían la actividad de fomento o la potestad sancionadora que tienen atribuida de los poderes públicos, pero también desde la fiscalidad en la medida en que pueden gravarse más ciertas conductas consideradas como perjudiciales para la colectividad y, por el contrario, aminorarse —o, incluso, eximirse— la tributación de hechos que conllevan un beneficio para la sociedad conforme a los objetivos considerados como deseables por nuestra Carta Magna.

En este sentido no podrán considerarse como contrarias a los principios de generalidad e igualdad tributarias diferencias en la carga tributaria de hechos que, por sí solos y sin considerar otras circunstancias, pudieran conllevar la misma capacidad económica. Ello es así porque el trato fiscal diverso estaría objetiva y razonablemente justificado, precisamente, por la persecución de una finalidad extrafiscal, con lo que no podría hablarse de discriminación alguna siempre que se cumpliera con el principio de proporcionalidad. Y, del mismo modo, el reproche que pudiera producirse en relación

[2] Sobre el particular *vid.* J. E. VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

con el principio de capacidad económica (mayor gravamen de circunstancias menos indicativas de capacidad económica) se vería en gran parte atemperado —hasta llegar, incluso, a disiparse— por la finalidad extrafiscal perseguida[3].

De hecho, podría decirse que hoy en día, una vez agotadas las fuentes de riqueza clásicas sujetas a imposición (básicamente, la propiedad, la renta y el consumo) la mayor capacidad expansiva del sistema tributario viene representada por los impuestos especiales, precisamente por su vinculación con fines extrafiscales diversos que pueden abrir nuevas vías de gravamen.

Dicho lo anterior, es preciso indicar que los impuestos especiales pueden recogerse tanto en el ordenamiento estatal como en el autonómico, siempre que —en este último caso— se respeten las reglas de coordinación fijadas en nuestro Derecho[4].

Pues bien, una vez introducido el objeto de estudio conforme a lo que antecede, debe señalarse que la razón de este capítulo, dirigido a los puntos de conexión en los impuestos especiales y según lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, tiene la relevancia ínsita en cualquier distribución territorial del poder tributario: la de determinar qué hechos imponibles originarios de la exacción de los distintos impuestos especiales pueden gravarse y, consiguientemente, recaudarse, por los Territorios Históricos y cuáles no, por corresponder su imposición y recaudación al Estado.

Ciertamente también sería posible gravar hechos imponibles no contemplados por el Estado con impuestos especiales ideados *ex novo* por la Comunidad del País Vasco, siendo así que su recaudación e, incluso, determinados elementos de su capacidad normativa, podrían luego ser o no cedidos a otros entes territoriales (Diputaciones Forales, Municipios), del mismo modo que se ha realizado en otros tributos autonómicos[5]. Sin embargo, en este trabajo nos referiremos únicamente a los impuestos especiales creados por el Estado y, a su vez, *concertados* con las Diputaciones Forales vascas.

Y, en particular, tal y como se ha señalado, en las páginas que siguen serán comentados los *puntos de conexión* respecto de los tributos que se han considerado impuestos especiales concertados, los cuales pueden entenderse referidos a distintos

---

[3] Sobre tales cuestiones *Vid.* M. LUCAS DURÁN, «Gravámenes sobre nuevas materias imponibles, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», en G. PATÓN GARCÍA (Coord.), *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, págs. 757-821.

[4] *Vid.*, en esencia, los arts. 6 a 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

[5] Así, en relación con los denominados cánones urbanísticos (por uso de suelo rústico) *Vid.* M. LUCAS DURÁN, «Energías renovables y fiscalidad local» en I. MERINO JARA (Dir.) y E. MANZANO SILVA (Coord.), *Estudios jurídicos sobre la hacienda local*, Bosch, Barcelona, 2012, págs. 361-427. Y del mismo modo, en lo que respecta a determinados consumos como los alojamientos turísticos de Cataluña (*cfr.* la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono) o Baleares (*cfr.* la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible 2016), por poner sólo algunos ejemplos.

ISBN: 978-84-7777-577-5

ámbitos, y en particular: (i) los impuestos sobre el *consumo*, ya sean gravados en el momento de la fabricación (hidrocarburos, alcoholes, labores del tabaco, electricidad), ya sea en el momento de su puesta en circulación (determinados medios de transporte, carbón, gases fluorados de efectos invernadero); o bien (ii) los impuestos sobre determinadas *actividades*, ya sean financieras (depósitos de entidades de crédito, primas de seguros), relacionadas con determinadas fuentes energéticas (producción de electricidad, producción y almacenamiento de residuos radiactivos, o bien la extracción de gas, petróleo y condensados) o bien atinentes al juego.

El trabajo concluye con una serie de consideraciones finales y un listado bibliográfico.

2. IMPUESTOS SOBRE DETERMINADOS CONSUMOS

Ciertos consumos pueden conllevar perjuicios directos para quienes los realizan y, al mismo tiempo o alternativamente, daños indirectos para la comunidad en su conjunto, en tanto que provocan distorsiones actuales o futuras para el medio natural, o bien en tanto que ocasionan gastos comunitarios (en sanidad y salud, cuidados, etc.) que existen en la medida en que se han realizado los citados consumos.

Particularmente, son indicativos los daños personales y sociales (que conllevan adicionalmente gastos colectivos) en relación con el alcoholismo, tabaquismo o ludopatía, así como —por otro lado— algunos consumos que conllevan daños medioambientales, como sería el caso de la emisión de gases a la atmósfera que empeoran el efecto invernadero y, eventualmente, provocan también polución (combustión de hidrocarburos, carbón, generación de electricidad o uso de gases fluorados)[6].

Como es sabido, la normativa estatal ha gravado tales hechos en diversas leyes, con un doble objeto: por un lado, desincentivar la producción de los efectos adversos que los mismos provocan; y, por otro lado, obtener recursos fiscales[7].

Interesa, sin embargo, a este trabajo, determinar en relación con los gravámenes de ciertos consumos los puntos de conexión que conllevará la exacción de los tributos por parte de los Territorios Históricos (según su normativa foral y conllevando su recaudación) o bien por el Estado. A ello dedicamos los subepígrafes que siguen.

2.1. Impuestos especiales de fabricación (hidrocarburos, alcoholes, labores del tabaco)

Los impuestos que gravan la fabricación de determinados productos (aunque, en puridad, y por cuestiones pragmáticas su devengo se produce en el momento de salida

[6] Sobre cuestiones fiscales ambientales, *vid.*, como obra pionera, P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

[7] *Vid.* como uno de los primeros estudios sistemáticos en nuestro país sobre esta cuestión AA.VV., *Estudios sobre los impuestos especiales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

de la fábrica o depósito fiscal) son, acaso, los más antiguos de entre los que hoy denominamos, de forma genérica, *impuestos especiales* sobre determinados consumos.

Se trata de impuestos vinculados a una finalidad extrafiscalidad clara —y ello sin perjuicio de su potencialidad recaudatoria— por cuanto que gravan el daño ambiental que producen (en el caso de los hidrocarburos) o bien el daño personal y social que su consumo provoca (alcoholes y tabaco). Además, se trata de tributos cuya exacción es relativamente sencilla, toda vez que la producción o almacenamiento de los productos está focalizada en determinados lugares, fácilmente controlables.

Pues bien, el punto de conexión de dichos tributos en relación con los Territorios Históricos vascos viene explicitado en el artículo 33.dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante LCEPV) cuando se indica que «[l]os Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco». Y, por su parte, el art. 7.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales —y de forma similar, las normas forales vascas reguladoras de tales gravámenes, de manera que, por simplicidad, aludiremos únicamente a la normativa del Estado—, recoge, con carácter general, que el devengo del tributo referido se producirá «en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo». Consecuentemente, cuando las fábricas o depósitos fiscales se sitúen en el País Vasco, los productos que procedan de tales instalaciones serán gravados por la respectiva Diputación Foral y conforme al Derecho de los Territorios Históricos[8].

Ello no obstante, el propio art. 7 de la Ley 38/1992 recoge una serie de reglas particulares en relación con el devengo (y que, consecuentemente, tendrán incidencia en el punto de conexión que ahora estudiamos) y que se refieren a los siguientes supuestos:

— Cuando las salidas de la fábrica[9] o del depósito fiscal[10] se realice en **régimen suspensivo**[11], no se producirá el devengo en la medida en que los productos se destinen:

[8] Tal punto de conexión territorial será válido también para el supuesto de las pérdidas que no determinen supuestos de no sujeción conforme a lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 38/1992 (*cfr.* art. 7.5 de la Ley 38/1992).

[9] A tenor de lo dispuesto en el art. 4.17 de la Ley 38/1992, por *fábrica* debe entenderse «[e]l establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación».

[10] A tenor de lo dispuesto en el art. 4.10 de la Ley 38/1992, por *depósito fiscal* debe entenderse «[e]l establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación». Sobre el particular, *Vid.* asimismo el art. 11 del Reglamento de los Impuestos Especiales, previamente citado.

[11] A tenor de lo dispuesto en el apartado 27 del art. 4 de la Ley 38/1992, por *régimen suspensivo* debe entenderse «[e]l régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a

ISBN: 978-84-7777-577-5

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan[12].

c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

En tales casos, se producirá el devengo cuando salga el producto de la fábrica o del depósito fiscal en régimen no suspensivo o, en caso de envíos a destinatarios registrados o entregas directas, según lo que se indica seguidamente.

No obstante, existen particularidades en relación con la regla precitada, pues cuando se produzcan irregularidades derivadas de la circulación en régimen suspensivo el devengo se producirá en la fecha de inicio de la circulación, salvo que se pruebe cuándo fue cometida tal irregularidad, en cuyo caso, tal instante será el momento del devengo; y, de otro lado, «cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente[13], considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida».

— En los supuestos de importación, el devengo se producirá en el momento del nacimiento de la deuda aduanera, esto es, será gravado por las Diputaciones Forales si la importación se realiza a través del territorio de alguna de ellas[14], salvo que la

---

la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo», siendo así que conforme al apartado 26 del mismo precepto el «*régimen aduanero suspensivo*» es «[c]ualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1. letra a), del citado Reglamento [referencia que cabe entenderse realizada actualmente a los regímenes contemplados en los arts. 210 y ss. del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión]»

[12] *Vid.* art. 14 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

[13] *Cfr.* art. 38 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

[14] Según el art. 87 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, «[u]na deuda aduanera nacerá en el lugar en que se haya presentado la declaración en aduana o la declaración de reexportación mencionadas en los artículos 77, 78, y 81. En todos los demás casos [básicamente, cuando la deuda aduanera se origine por algunos de los incumplimientos previstos en el art. 79 del citado Reglamento 952/2013], el lugar de nacimiento de una deuda aduanera será el lugar en que se produzcan los hechos de los que se derive. Si no es

importación se realice en régimen suspensivo por destinarse directamente (i) a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, (ii) a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, (iii) a un lugar donde se produzca la salida del territorio de la Unión Europea de los productos sujetos a impuestos especiales o (iv) a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, en cuyo caso habría que aplicar la regla anterior.

— En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado[15] o a un receptor autorizado[16], el devengo se producirá en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino, por lo que tales productos resultaran gravados por Derecho foral —y no común— cuando dicho destinatario registrado tenga su sede en el País Vasco.

— En los supuestos de entregas directas[17], el devengo se producirá en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa, con lo que si dicha entrega se realiza en territorio del País Vasco resultará gravado el producto por Derecho foral y no por Derecho común.

— En los supuestos de ventas a distancia, el devengo se producirá en el momento de la entrega de los productos al destinatario. Sin embargo, el término *destinatario* puede resultar confuso, por cuanto que no se habla del lugar de residencia habitual o de domicilio fiscal, que tienen un carácter más unívoco y adaptado a reglas de reparto de poder tributario. Se trata, además, de un vocablo no definido en la LCEPV y, desde luego, no pensado para la distribución territorial de compe-

---

posible determinar dicho lugar, la deuda aduanera nacerá en el lugar en que las autoridades aduaneras concluyan que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera».

[15] A tenor de lo dispuesto en el art. 4.11 de la Ley 38/1992, por *destinario registrado* debe entenderse «[c]ualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente [*v. gr.*, garantías previstas en el art. 43 del Reglamento de los Impuestos Especiales], a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro», siendo así que «[e]l destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción».

[16] A tenor de lo dispuesto en el art. 4.25 de la Ley 38/1992, por *receptor autorizado* debe entenderse «[l]a persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedente de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del impuesto».

[17] A tenor de lo dispuesto en el art. 4.12 de la Ley 38/1992, por *entrega directa* debe entenderse «[l]a circulación de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa autorizado por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado». *Vid.* sobre el particular el art. 31 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

ISBN: 978-84-7777-577-5

tencias de gravamen entre los Territorios Históricos y el resto —no foral— del Estado. Pues bien, de acuerdo con el art. 12 de la Ley General Tributaria, y a falta de un sentido jurídico o técnico, habrá de estarse a su sentido habitual: persona que recibe el producto. Ahora bien, esa persona puede recibir el producto en lugar distinto de donde reside habitualmente, y todo parece indicar que —tratándose de bienes de consumo prácticamente inmediato— habrá que estar al lugar de recepción (*v. gr.* destino vacacional) con independencia del lugar de residencia habitual del sujeto en cuestión. Consecuentemente, cuando el destino o dirección de envío de los productos esté en el País Vasco, con independencia del lugar donde resida con carácter permanente o habitual la persona destinataria, tales bienes resultarán gravados por las Diputaciones Forales.

— Aparte de los supuestos anteriormente citados, existen otros más específicos que tienen sus propias reglas aun cuando no resulten tan habituales[18].

Todo lo anterior se establece, además y conforme al art. 7 de la Ley 38/1992, «[s]in perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40» de la Ley 38/1992 para determinados productos alcohólicos, que —dada su particularidad— no vamos a tratar, remitiéndonos a lo dispuesto en los preceptos citados.

Y más allá del punto de conexión en relación con la exacción de los citados impuestos especiales, vinculados como se ha indicado al lugar del devengo, el art. 33 de la LCEPV se refiere a otros puntos de conexión igualmente necesarios, como son el

---

[18] Así por ejemplo, conforme a los números 9 a 14 del art. 7 de la Ley 38/1992, «[e]n el supuesto de irregularidades en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado en otro Estado miembro, en el momento de su comisión y, de no conocerse, en el momento de su descubrimiento»; por su parte, «[e]n el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, éste será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación»; y, adicionalmente, «[e]n los supuestos a los que se refiere el apartado 8 del artículo 8 de esta Ley [referidos a quienes posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación], en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento». Y todo ello con especialidades en el ámbito de algunos hidrocarburos, pues «[n]o obstante lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, cuando la salida del gas natural de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso, el devengo del impuesto sobre hidrocarburos se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación. Lo anterior no será de aplicación cuando el gas natural sea enviado a otra fábrica, depósito fiscal o destinatario registrado, ni cuando el suministro se realice por medios diferentes a tuberías fijas. Para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 de este artículo, en relación con los suministros de gas natural distintos de aquellos a los que se refiere el párrafo anterior, los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto del gas natural suministrado durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del mes natural siguiente a la conclusión del referido período».

caso de las devoluciones de tales tributos. Así, por un lado, se recoge que tales devoluciones serán realizadas «por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita», siendo así que «en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución», lo que ocurriría normalmente en supuestos de exportación y entregas intracomunitarias[19]. Ello no obstante, se recogen algunos supuestos especiales de devolución, que comportan sus propias reglas de conexión con la Administración que ha de realizar el reintegro[20].

En todo caso, cuando no exista un punto de conexión específico en relación con algún elemento tributario (como podría ser una exención), deben seguirse los principios inspiradores del Concierto Económico, en el sentido de que la recaudación para cada Administración sea conforme a lo dispuesto en el mismo, y la propia lógica de la estructura del tributo y del reparto de poder concertado entre territorio foral y común[21].

---

[19] *Cfr.* art. 10 de la Ley 38/1992.

[20] Así, la disposición transitoria octava de la LCEPV indica que «[l]as devoluciones parciales en el Impuesto sobre Hidrocarburos derivadas del establecimiento del tipo reducido especial al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales que autoriza la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones». Por otro lado, la disposición transitoria novena de la misma norma recoge que «[l]as devoluciones extraordinarias del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos derivadas de la aplicación de medidas para paliar el incremento de costes de los insumos en la producción sufridos en el sector agrario, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones».

[21] Así, el acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 3 de abril de 2009 (Resolución R-7/2009, expediente 10/2008), ha indicado que «el punto de conexión relativo a los Impuestos Especiales de Fabricación, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Hidrocarburos, establecido en el artículo 33 del Concierto Económico, exige que el coste recaudatorio de la exención de los biocarburantes sea repartido entre las Administraciones interesadas y que un criterio adecuado de reparto es el que tiene en cuenta el volumen de salidas de la gasolina sin plomo que contiene biocarburante de los depósitos fiscales situados en los territorios respectivos» (apartado 10), pues «los principios inspiradores del Concierto como la norma de distribución del poder impositivo contenida en el artículo 33.Dos de éste impiden que el coste recaudatorio de la exención se impute exclusivamente a la Administración del Estado» (apartado 7). Y en el mismo sentido se ha expresado el acuerdo del órgano precitado y de la misma fecha (Resolución R-8/2009, expediente 11/2008), en virtud del cual se ha indicado que «la aplicación de las exenciones debe necesariamente estar sujeta al mismo criterio o punto de conexión que el tributo en cuya determinación deben aquéllas tomarse en consideración. En efecto, las exenciones o desgravaciones fiscales no tienen una existencia aislada del hecho imponible al que afectan, sino que constituyen una pieza del conjunto normativo de cuya aplicación resulta la cuota tributaria. Como dice la AEAT en su escrito de planteamiento del conflicto (F.D. 3.ºIII), "la exención está unida a la realización del hecho imponible". La opinión contraria llevaría al absurdo de considerar necesaria la previsión por el Concierto de un punto de conexión específico para las exenciones de cada uno de los tributos concertados, al menos para aquellas que operen técnicamente como partidas deducibles de la cuota íntegra. Basta para demostrar lo insostenible de esta tesis observar que el Concierto Económico no establece ningún punto de conexión específico para exenciones en ninguno de los tributos concertados, como sería de

ISBN: 978-84-7777-577-5

Y, por otro lado, y en lo que concierne a la autorización y control también existe un punto de conexión ineludible. Así, en relación con los establecimientos (fábricas, depósitos fiscales, etc.) situados en el País Vasco, tales funciones de autorización y control serán realizadas «por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa», en consonancia con los principios de coordinación y colaboración con el Estado[22].

2.2. Impuestos sobre determinados medios de transporte, carbón y electricidad

Una vez nos hemos referido a los impuestos que gravan la fabricación de hidrocarburos, alcoholes y tabaco, es preciso en este momento aludir al resto de impuestos especiales contenidos en la Ley 38/1992.

Así, por un lado, y en lo que respecta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el art. 33.tres de la LCEPV recoge que dicho tributo «se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando radique en territorio vasco el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que realice el hecho imponible». Ello nos obliga a precisar, por un lado, que el domicilio fiscal antes referido es el que determina el art. 43 de la LCEPV[23]. Por otro lado, el hecho imponible del impuesto de matriculación viene recogido en el art. 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales —y correlativas normas forales, con redacción que no varía de la estatal, siendo así que por simplicidad, como hemos indicado, nos referiremos únicamente a esta última—, referido básicamente a la primera matriculación de vehículos provistos de motor para su propulsión, salvo las excepciones

---

esperar si dicha tesis fuese correcta», siendo así que, además, esta última resolución ha sido, por lo demás, confirmada por la STS 12-5-2010 (rec. 300/2009), de manera que puede entenderse que se trata de una doctrina consolidada.

[22] *Cfr.* art. 2 de la LCEPV.

[23] Así, el apartado cuatro del citado precepto entiende que «[a] los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.
   En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado».

previstas en el citado precepto, de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, así como de aviones, avionetas y demás aeronaves, ya sean en todos los casos anteriores, aparatos nuevos o usados.

Adicionalmente, y en lo que respecta al Impuesto Especial sobre el Carbón, conforme el art. 33.Cuatro de la LCEPV, el mismo «se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo del mismo se produzca en el País Vasco», entendiéndose producido el devengo en el momento de la puesta a consumo, esto es, en el de «la primera venta o entrega de carbón tras la producción, extracción, importación o adquisición intracomunitaria»[24]; o bien en el instante del autoconsumo o, lo que es lo mismo, cuando se produzca «la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere el párrafo anterior».

Finalmente, en lo que respecta al Impuesto Especial sobre la Electricidad, el art. 33.Cinco de la LCEPV indica que la exacción de tal tributo corresponderá a las Diputaciones Forales con puntos de conexión diferenciados para casos de *suministro* de energía eléctrica y en relación al autoconsumo.

En el primero de los supuestos citados, habrá que estar al «punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su propio consumo». Y dado que el término *punto de suministro* no se encuentra definido en la Ley 38/1992 ni tampoco en la LCEPV, parece lógico entender por tal, conforme al ya citado art. 12 de la LGT, el punto físico donde la acometida se conecta con la red eléctrica del distribuidor.

Por otro lado, en casos de *autoconsumo*, los productores de energía eléctrica que consuman la electricidad generada por ellos mismos, las Diputaciones Forales exigirán el tributo estudiado cuando se produzca en el País Vasco dicho consumo.

2.3. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

En lo que concierne al impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, el art. 34.Dos de la LCEPV diferencia, como ocurre en otros impuestos especiales, entre consumo de terceros y autoconsumo.

En relación con el primer supuesto citado, determina la norma citada que «[l]a exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio cuando los consumidores finales a los que se refiere la normativa estatal utilicen los productos objeto del Impuesto en instalaciones, equipos o aparatos radicados en territorio común o vasco».

Tal punto de conexión encierra una doble dificultad:

— En primer lugar, debe dilucidarse qué ha de entenderse por *consumidor final* en el citado impuesto, habida cuenta de que dicho término tiene un sen-

[24] A tenor del art. 33.Cuatro de la LCEPV «[t]endrán (…) la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa cuando les haya sido aplicable en la adquisición la exención por destino a reventa» (*cfr.* art. 79.1 de la Ley 38/1992).

ISBN: 978-84-7777-577-5

tido técnico que se induce de la remisión realizada a la normativa estatal. Pues bien, por dicha expresión debe entenderse «[l]a persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero con el impuesto repercutido para su reventa, incorporación en productos, para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, para la fabricación de equipos o aparatos o para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos»[25]. En definitiva, tal sujeto no es el consumidor último del bien que contiene gases fluorados de efecto invernadero, sino más bien el empresario que adquiere el gas para su reventa a otros empresarios (habiéndosele aplicado la oportuna exención a los revendedores), para el mantenimiento (*v. gr.* recarga) de aparatos de refrigeración o de otro tipo, o bien para incorporarlo en un producto, normalmente en el instante de su fabricación[26].

— En segundo lugar, ha de decidirse cuándo una instalación, equipo o aparato en que se utiliza el gas fluorado objeto del impuesto *radica* en territorio común o vasco. Se trata de un concepto de fácil interpretación cuando el elemento en cuestión es un bien inmueble (normalmente por destino)[27], pero no cuando se trata de bienes muebles o semovientes (como podría ser un vehículo). Habida cuenta de que existe una regla residual que será analizada inmediatamente, parece adecuado considerar que el criterio ahora referido, que atiende a la radicación del elemento que utiliza gas fluorado de efecto invernadero, sólo resultará aplicable a los bienes inmuebles por destino, como sería el caso de recarga de

---

[25] *Cfr.* art. 5.Cinco.1 de la 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras y, de forma simétrica, las correspondientes normas forales. Indica particularmente el precepto citado «[s]iempre tendrá la condición de consumidor final la persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, así como en la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos y disponga únicamente del certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos conforme a lo establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan», siendo así que, según refiere el mismo precepto «[a] estos efectos, se entiende por "vehículos" cualquier medio de transporte de personas o mercancías, exceptuando ferrocarriles, embarcaciones y aeronaves e incluyendo maquinaria móvil de uso agrario o industrial».

[26] En relación con el significado del término de consumidor final en el impuesto sobre gases de efecto invernadero, *vid.* M. LUCAS DURÁN, «El impuesto sobre gases de efecto invernadero», *Documento del Instituto de Estudios Fiscales* núm. 16/2015.

[27] El art. 334 del Código Civil recoge, en su apartado 3.º, que es un bien inmueble «[t]odo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto». Más dudoso sería la aplicación al supuesto contemplado en el apartado 5.º del mismo precepto, referido a «[l]as máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurran a satisfacer las necesidades de la explotación misma». Habida cuenta de que existe una regla de cierre para aquellos aparatos no estrictamente incorporados en inmuebles, entiendo más apropiado que la regla ahora estudiada, que alude a la *radicación*, se refiera únicamente al primero de los supuestos citados.

aparatos de aire acondicionado instalados en un edificio, de manera que cuando tales instalaciones, equipos o aparatos se encuentren situados en el País Vasco, corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del tributo estudiado.

Por otro lado, cuando los gases fluorados de efecto invernadero sean objeto de autoconsumo, recoge el precepto citado que «la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio donde este [el autoconsumo] se produzca». En tales supuestos la localización del autoconsumo no parece plantear grandes problemas: normalmente será el lugar donde estén situados los elementos en los que se insertará el gas gravado y que, por lo general, coincidirá con el lugar en el sujeto que realiza el autoconsumo desarrolla sus actividades empresariales[28].

Finalmente, el art. 34 de la LCEPV analizado recoge una cláusula de cierre al indicar que «[e]n el resto de supuestos no contemplados en los párrafos anteriores, la exacción corresponderá a la Administración donde radique el establecimiento del contribuyente en el que se produzca el hecho imponible»[29]. En definitiva, cuando en el País Vasco radique el establecimiento desde donde se venden aparatos que contengan gases de efecto invernadero, o bien adonde vayan destinadas las importaciones o adquisiciones intracomunitarias de bienes de este tipo o, en fin, donde se revendan los gases gravados (habiéndosele aplicado previamente la oportuna exención a revendedores), la exacción del tributo analizado corresponderá a las Diputaciones Forales vascas.

Pues bien, conforme a lo anterior, podría resumirse de forma sumaria que (i) en el caso de aparatos unidos a bienes inmuebles, habrá que estar a la localización de los mismos para determinar a qué Administración le corresponde la exacción del tributo; y (ii) en otros casos, habrá que estar al lugar donde radique la actividad del empresario que actúe como consumidor final del elemento gravado, según lo indicado previamente.

---

[28] Siendo así que lo más adecuado, conforme a una interpretación sistemática, sería entender dicho término en el sentido del art. 16 de la LCEPV.

[29] Con carácter general, indica el art. 5.Seis de la citada 16/2013 que el hecho imponible es «a) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado siete.

b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior.

c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros». Sobre las particularidades del hecho imponible del tributo estudiado *Vid.*, con mayor amplitud, M. LUCAS DURÁN, «El impuesto sobre gases de efecto invernadero», *cit.*

ISBN: 978-84-7777-577-5

Quedaría únicamente por analizar un supuesto propio de la economía digital, habida cuenta de la importancia de la misma en el mundo actual: los casos en los que no existe un lugar de desarrollo del negocio propiamente dicho, sino que las gestiones se hacen desde el ciberespacio, siendo así que la residencia fiscal del sujeto en cuestión se ubica fuera de España. Pues bien, aunque tales casos no sean habituales en relación con fábricas, talleres de mantenimiento de aparatos que incorporan gases de efecto invernadero o bien empresarios que se dedican a dar servicio a tales equipos, que normalmente contarán con un espacio físico localizable en territorio foral o común, sí podrían darse en supuestos de importación o entrega intracomunitaria de bienes resultantes de operaciones contratadas por un consumidor final a través de páginas web. En estos últimos casos, habida cuenta de que nadie repercutiría el impuesto[30], el mismo no puede atribuirse a territorio común o foral. Acaso podría haberse contemplado en la LCEPV algún tipo de punto de conexión en tales supuestos (como, por ejemplo, el lugar de residencia del consumidor final).

2.4. ¿Otros impuestos especiales sobre el consumo?

En un futuro podrían, sin duda, aprobarse otros impuestos especiales sobre determinados consumos específicos pues, como se ha indicado más atrás, es acaso el ámbito que tiene mayor expansión en el Derecho Tributario. En efecto, el uso cada vez más habitual de la extrafiscalidad en la imposición, como se ha puesto de manifiesto en los últimos impuestos estatales —y posteriormente concertados— (el ya examinado de gases fluorados de efectos invernadero o los que comentarán seguidamente sobre depósitos en entidades financieras, valor de la producción de la energía eléctrica, producción y almacenamiento de residuos radiactivos o valor de extracción de gas, petróleo y condensados), ha obligado a aprobar normas específicas para la regulación —en lo que a este trabajo afecta— a los puntos de conexión, esenciales para determinar su gravamen en los Territorios Históricos[31]. Y, ciertamente, en un futuro podrían adoptarse nuevos impuestos especiales con el objeto de gravar determinados alimentos excesivamente calóricos (la denominada «comida basura»[32], bebi-

[30] *Vid.* sobre el particular M. LUCAS DURÁN, «El impuesto sobre gases de efecto invernadero», *cit.*, págs. 33-34.

[31] *Vid.* por ejemplo, la Ley 7/2014, de 21 de abril, 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.

[32] Así, en México, aunque el art. 2.-A.-I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, con modificaciones posteriores) recoge la aplicación de una tasa del 0% en dicho tributo a los productos alimenticios, con efectos a partir del 1 de julio de 2015 el último inciso del precepto citado señala que «[s]e aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio». Es lo que se ha llamado «impuesto a la comida chatarra» que, a pesar de venir recogido en el IVA, bien podría contenerse en un impuesto especial.

das azucaradas[33], etc.) o bien en relación con determinados consumos específicos (pernoctaciones turísticas[34], provisión de determinados servicios digitales[35], etc.).

Por su parte, el art. 10-A del Reglamento de la Ley mexicana del Impuesto al Valor Agregado (Diario Oficial de la Federación del 4 de diciembre de 2006, con modificaciones posteriores) recoge:

«Para efectos del artículo 2.º.-A, fracción I, último párrafo de la Ley, se considera que no son alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, los siguientes:

I. Alimentos envasados al vacío o congelados;

II. Alimentos que requieran ser sometidos a un proceso de cocción o fritura para su consumo, por parte del adquirente, con posterioridad a su adquisición;

III. Preparaciones compuestas de carne o despojos, incluidos tripas y estómagos, cortados en trocitos o picados, o de sangre, introducidos en tripas, estómagos, vejigas, piel o envolturas similares, naturales o artificiales, así como productos cárnicos crudos sujetos a procesos de curación y maduración;

IV. Tortillas de maíz o de trigo, y

V. Productos de panificación elaborados en panaderías resultado de un proceso de horneado, cocción o fritura, inclusive pasteles y galletas, aun cuando estos últimos productos no sean elaborados en una panadería.

No será aplicable lo previsto en el presente artículo, cuando la enajenación de los bienes mencionados en las fracciones anteriores, se realice en restaurantes, fondas, cafeterías y demás establecimientos similares, por lo que en estos casos la tasa aplicable será la del 16% a que se refiere el artículo 2.º.-A, fracción I, último párrafo de la Ley».

Consecuentemente, y según la regla 4.3.6. sobre alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen (aparecida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, que al interpretar el último párrafo de la fracción I, del artículo 2-A de la ley del Impuesto al Valor Agregado), se gravan al 16% los siguientes alimentos que no necesitan de calentamiento o cocción, siempre que sean los siguientes productos: sándwiches o emparedados cualquiera que sea su denominación; tortas o lonches, incluyendo las denominadas chapatas, pepitos, *baguettes*, *paninis* o «subs»; «gorditas», quesadillas, tacos o flautas, incluyendo las denominadas sincronizadas o «gringas»; burritos y envueltos, inclusive los denominados rollos y *wraps*; *croissants*, incluyendo los denominados cuernitos; *cakes*, empanadas y volovanes; pizzas, incluyendo la denominada *focaccia*; «guisos», incluyendo las denominadas «discadas», perritos calientes (*hot dogs*) y banderillas; *hot cakes*; alitas; molletes; hamburguesas; bocadillos (*snacks*); *sushi*; tamales; sopas instantáneas; o nachos.

[33] Como ya se ha indicado, existe en Cataluña un impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas, creado por Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público que bien podría adoptarse a nivel general del Estado (mediando las oportunas compensaciones a Cataluña según recoge el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas). Sobre el tributo citado *vid*. V. RUIZ ALMENDRAL, «La imposición sobre las bebidas azucaradas envasadas: su compatibilidad con los límites y principios del ordenamiento tributario», *Quincena Fiscal* núm. 18, 2018, págs. 75-112.

[34] Tanto en Cataluña (*cfr*. Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos) como en Baleares (*cfr*. Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible) existen sendos impuestos de tales características que podrían extenderse a nivel estatal mediando, claro está, las oportunas compensaciones según lo indicado previamente (*cfr*. recomendación del *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio 2017, págs. 60 y 61).

[35] *Cfr*. el impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas creado por la Ley catalana 15/2014, de 4 de diciembre, y que fue declarado inconstitucional por la STC 94/2017, de 6 de julio. Sobre el particular *Vid.* M. LUCAS DURÁN, «En torno a la inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas (Análisis de la STC 94/2017, de 6 de julio)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* núm. 420, 2018, págs. 133-145.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Por todo lo anterior cabría preguntarse si sería recomendable incluir en la ley de concierto algún tipo de disposición que permitiera recaudar los impuestos especiales que puedan ir apareciendo en el panorama jurídico español conforme a algún criterio preestablecido y durante el tiempo en que no se actualice la LCEPV para concertar las nuevas figuras tributarias[36].

Al respecto, el art. 35 de la LCEPV únicamente recoge que «[l]os demás impuestos indirectos se regirán por los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas y deducciones que los establecidos en cada momento por el Estado», pero poco aclara sobre posibles puntos de conexión. Además, algunos impuestos especiales no se configuran necesariamente —al menos formalmente— como tributos indirectos, tal y como veremos inmediatamente.

Y poco aclara sobre el particular el art. 11 de la Ley General Tributaria al indicar, refiriéndose a los criterios de sujeción a las normas tributarias, que «[l]os tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso», siendo así que, «[e]n su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado», y ello porque tal precepto tiene un carácter genérico y esencialmente propedéutico, esto es, no normativo[37].

Quizá podría pensarse en incluir en la LCEPV algún artículo que garantizara *a priori* la concertación de futuros impuestos especiales sobre determinados consumos y, en lo que interesa a este trabajo, un punto de conexión genérico indicando que tales im-

---

[36] Puede traerse a colación, aunque verse sobre un tributo distinto, la doctrina del TSJ de Navarra, resumido en la sentencia de 14-2-2008 (rec. 353/2006, FJ 1.º), en los términos que siguen: «La cuestión jurídica discutida en el presente contencioso (como en otros muchos tramitados en esta Sala y de cuyo resultado tienen las partes del presente —o, al menos, su representante procesal— sobrado conocimiento) es la de si era o no exigible en Navarra el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos creado por Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Los recurrentes han venido sosteniendo que no, que tal impuesto no era de aplicación en el territorio foral sino desde que se incorporó a su ordenamiento fiscal por obra de la Ley 25/2003, de 15 de julio, que, con efecto de 17 de julio, aprobó la modificación del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral. La Administración, tanto la estatal como la autonómica han sostenido lo contrario.

Este Tribunal ha respondido considerando que el impuesto no es exigible en Navarra (S.ª de 26-10-2007, recurso 413/06, ponente Sr. Fernández, seguida por otras varias) si bien previamente había estimado que carecían de acción para instar la devolución de lo ingresado en concepto de cuotas repercutidas a terceros en aplicación del impuesto aquellos que así lo habían hecho por constituir ello una pretensión de enriquecimiento injusto o sin causa, dada la imposibilidad de devolver las cuotas repercutidas a los repercutidos (S.ª 25-4-07, recurso 133/06, ponente Sr. Rubio Pérez con voto particular del Sr. Fernández). Esta doctrina no es aplicable, naturalmente, a aquellos que ingresaron a Hacienda cuotas correspondientes a la modalidad de autoconsumo pues en tal caso desaparece aquella imposibilidad de devolución».

[37] *Vid.* sobre el particular M. LUCAS DURÁN, Capítulo X «Criterios de sujeción y coordinación de los poderes tributarios en contexto interno e internacional», en F. AMATUCCI y R. ALFANO (Dirs.), E. SIMÓN ACOSTA y M. PLAZAS VEGA (Coords.), *Derecho tributario comparado: Problemas comunes y aspectos procedimentales. Italia, España y Colombia*, C. Giappichelli Editore, Turín, 2017, pág. 431.

puestos se gravarán —en tanto que no se especifique en la Ley de Concierto el respectivo punto de conexión— en el País Vasco cuando el devengo, o bien el suministro o, en fin, la venta a consumo de los productos o servicios sujetos a tales tributos, tengan lugar en alguno de los Territorios Históricos.

3. IMPUESTOS QUE AFECTAN A LAS ENTIDADES FINANCIERAS

Las entidades financieras son sujetos singulares en cuanto que especialmente regulados por normativa diversa, habida cuenta del peligro de pérdida de ahorros que conllevan para los clientes de las mismas y, más allá de ello, del riesgo sistémico que puede significar para la totalidad de la economía de un país. Adicionalmente, también llevan a cabo actividades beneficiosas para el desarrollo económico, como serían la concesión de créditos necesarios para el consumo de bienes de inversión y para el desarrollo empresarial, aseguramiento de riesgos para permitir una mayor certeza en las relaciones económicas, etc.

Probablemente por ello, además del control e intervención habituales, en los últimos tiempos se han aprobado tributos relacionados con tales entidades financieras e, incluso, se plantea la posibilidad de aprobar tributos en un futuro que graven tales sujetos o determinadas de sus actividades[38].

En la actualidad, existen dos tributos que gravan la actividad de determinadas entidades financieras: el impuesto sobre los depósitos de entidades de crédito y el impuesto las primas de seguros[39]. A ellos nos referimos a continuación.

3.1. Impuesto sobre depósitos de entidades de crédito

El art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, aprobó un impuesto estatal sobre los depósitos de las entidades de crédito, una vez que la STC 201/2012, de 14 de noviembre, considerara que el impuesto extremeño que gravaba tal hecho imponible era constitucional[40], tributo que

[38] *Vid.*, particularmente, el Proyecto de Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 25 de enero de 2019), fallido en la anterior legislatura y que probablemente se vuelva a presentar próximamente.

[39] Existen otras figuras tributarias que también podrían considerarse (*Vid.*, por ejemplo, M. LUCAS DURÁN, «Las aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario» y A. MUÑOZ VILLARREAL, «Los recargos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros», ambos trabajos en A. CUBERO TRUYO (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018), pero que no tienen relevancia a los efectos del presente trabajo.

[40] Sobre las vicisitudes de aprobación de dicho tributo *Vid.*, entre otros, M. LUCAS DURÁN, «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local», *Quincena Fiscal* núm. 5/2014, págs. 39-89.

ISBN: 978-84-7777-577-5

fue posterioremente modificado por la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

Por su parte, la Ley 7/2014, de 21 de abril, 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, introdujo en la LCEPV, con efectos desde el 1 de enero de 2013, un nuevo artículo 23 ter por el que citado tributo pasa a ser concertado y, en lo que ahora importa, fijó como regla general que «[l]a exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que la sede central, sucursales u oficinas donde se mantengan los fondos de terceros estén situadas en territorio común o vasco». Referido punto de conexión, que pudiera reputarse en principio sencillo, no lo es tanto toda vez que recoge una conjunción adversativa («sede central o sucursales») que pudiera llevar a pensar que dos territorios (*v. gr.* el territorio común y el foral) pudieran atribuirse la localización del hecho imponible por el mero hecho de resultar radicada en su territorio ya sea la sede central, por un lado, o bien una sucursal u oficina, por otro. Sin embargo, al tratarse de depósitos bancarios, debe entenderse que cada oficina o sucursal —o, en su caso, la sede central— dispondrá de unos depósitos abiertos en o gestionados desde (y por tanto vinculados a) un determinado territorio, que será el que marcará el punto de conexión concreto que ha de tomarse en consideración en cada caso.

Además, cabría preguntarse qué ocurre con la conocida como banca on-line, esto es, aquellas entidades de crédito que no tienen una ubicación física sino meramente digital, y que no disponen de sucursales abiertas al público o que, aun teniéndolas, se corresponden más bien con puestos físicos de atención al cliente pero que no tienen necesariamente que ver con la captación del crédito localizada en algún punto del territorio español.

Pues bien, la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que a su vez aprobó el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, incorpora un nuevo apartado en el citado párrafo 2.º del artículo 23 ter de la LCEPV, en virtud del cual «la exacción del impuesto derivada de fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales y de aquellos otros no susceptibles de territorialización se atribuirá a los Territorios Históricos del País Vasco en la proporción que les corresponda según su participación en los depósitos territorializados». Por *territorialización* en el caso concreto ha de entenderse la posibilidad de vincular a una zona geográfica determinados depósitos por encontrarse adscritos a sucursales u oficinas *físicas*, de manera que hecha la *ratio* entre los depósitos localizados en un determinado Territorio Histórico y el total de depósitos en España, tal fracción se aplicará al total de depósitos comercializados *on-line*, para así obtener de forma sencilla una cuota ideal de los depósitos que deben considerarse en referido Territorio Histórico.

Finalmente, y en lo que respecta a los pagos a cuenta del impuesto examinado —que, como resulta lógico, también han de ser objeto de territorilización— el apartado tres del art. 23 ter de la LCEPV recoge que «se exigirán por una u otra Administración conforme al criterio contenido en el apartado anterior», esto es, en función de la loca-

lización física de los depósitos vinculados a una oficina o sucursal –o sede central— física, o bien en función de la ratio antes referida para la banca *on-line*.

3.2. Impuesto sobre las primas de seguros

El impuesto sobre las primas de seguro fue creado por el art. 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Y en lo que concierne, específicamente, a los puntos de conexión previstos por la LCEPV, el art. 32 de la LCEPV en su apartado dos, indica que «[l]a exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio vasco». Seguidamente, se recogen en los distintos apartados del art. 32 dónde debe entenderse localizado el riesgo o el compromiso para los distintos seguros (de vida, accidentes, daños, etc.) que pueden presentarse.

Así, primeramente, y en lo que respecta a la localización del riesgo, el citado precepto en su apartado tres, distingue entre bienes muebles e inmuebles al indicar que «se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio vasco (…) [e]n el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio». Y se recoge además en dicho artículo que «[c]uando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y vasco, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio», con lo que si en un contrato único se aseguran varios inmuebles ubicados en territorio común y foral, habría que dividir la prima por cada inmueble (o, al menos, por cada zona —común y foral— en función de que radiquen en los distintos Territorios Históricos o en el resto del Estado) a los efectos del cálculo del impuesto que ahora estudiamos.

Para interpretar el término *inmueble* entiendo que ha considerarse no solo las edificaciones (que serán el caso más habitual) sino también los otros supuestos previstos —de forma un tanto anacrónica— en el art. 334 del Código Civil, de los que el más importante —por su generalidad— sería el referido a «[t]odo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto».

Por su parte, el art. 32.Tres de la LCEPV indica asimismo que «[l]a misma regla [de localización del riesgo antes referida a los inmuebles] se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro»; y también «[s]i el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, cuando el bien inmueble en el que se encuentran los bienes radique en dicho territorio». Ello agotaría casi todos los supuestos referidos a bienes inmuebles y muebles, a salvo de algunas excepciones (como los semovientes inanimados), para los que existe una regla específica según se examinará inmediatamente.

ISBN: 978-84-7777-577-5

En efecto, añade el precepto estudiado que corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del impuesto estudiado «[e]n el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza [ya sean terrestres —y que circulan sobre terreno pavimentado o no, o bien por raíles—, marinos o aéreos, o bien de tracción animal o mecánica], cuando la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco», por lo que en este caso debe hacerse una remisión a lo dispuesto en el art. 43 de la LCEPV, que recoge lo que ha de entenderse por tales términos (*residencia habitual* y *domicilio fiscal*) a los efectos del Concierto Económico[41]. En lo que respecta a la matriculación de los vehículos, ante cualquier problema de interpertación habrá que estar a la normativa específica[42].

Adicionalmente, el precepto estudiado indica que «[e]n el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera de la residencia habitual del tomador del seguro» excluyendo, lógicamente riesgos asociados a otras residencias no habituales del tomador, para las que habría que estar a la regla de localización de inmuebles antes referida], y —en cualquier caso— siempre que el viaje «sea *inferior o igual a cuatro meses»*, la regla de localización es clara: el punto de conexión será el Territorio Histórico en el que se produzca «la firma del contrato por parte del tomador del seguro»[43]. La regla analizada otorga una preeminencia esencial a la *firma* del contrato, en el bien entendido de que dicha rúbrica se realizará por lo general en la oficina con la que se contrata el seguro, siendo así que —de forma indirecta— parece que en la generalidad de los casos la regla se está refiriendo a dicho lugar de negocio. Sin embargo cabría, ateniéndose a la literalidad de la norma, eludir el punto de conexión «natural» firmando en otro lugar el contrato, si bien en tal caso habrá de contar con prueba suficiente (*v. gr.* firmarse ante notario que de fe del lugar de la firma). También es preciso indicar que la duración del viaje con el que se vinculan los riesgos asegurados, para encontrarse en la estudiada regla de localización, ha de ser menor o igual a cuatro meses, siendo así que cuando la duración resultara mayor se estará a la regla residual que abordaremos inmediatamente. Asimismo, es cierto que algunos seguros de viaje no se firman en un lugar físico concreto, en la medida en que se conciertan por la red, en cuyo caso será de aplicación también lo que analizamos a continuación

---

[41] Sobre la interpretación de dichos términos en la anterior Ley de Concierto Económico, *vid.* J. M. SERENA PUIG, «Residencia habitual y domicilio fiscal: comentarios al artículo 36 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos* 1/1998, págs. 519-534. Sobre el art. 43 de la actual Ley de Concierto Económico, *vid.* el trabajo de B. CARRETERO GARCÍA en esta misma obra.

[42] *Cfr.* art. 25 y ss. del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

[43] Sin embargo, la Resolución del TEAF de Bizkaia de 22-4-2008 ha entendido que cuando el tomador no sea una persona física sino jurídica (entidad bancaria) que contrata seguros de viaje asociados a las tarjetas de crédito y débito, habrá que estar, como punto de conexión, al domicilio social de dicha entidad.

Así, por último, y en lo que respecta a la localización del riesgo, se recoge en el citado precepto una regla residual en virtud de la cual «[e]n todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y, en otro caso, cuando el domicilio social o sucursal a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio». De nuevo, para integrar el contenido de la expresión *residencia habitual* habrá que estar a lo dispuesto en el art. 43 de la LCEPV, mientras que para interpretar el vocablo *domicilio social* debemos acudir al art. 9 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en cuya virtud debe entenderse por tal el «lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación». Por su parte el término *sucursal* no parece necesitado especialmente de interpretación, pues a tenor de lo dispuesto en el art. 11 del citado Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital —y según, además, el sentido usual de la palabra (art. 12 de la LGT)— debe por dicho término una oficina de la sociedad.

Sí que es preciso referirse a la dicotomía que plantea el precepto aludido (domicilio social o sucursal) pues es habitual que una sociedad tenga su domicilio social en territorio común y una sucursal en territorio foral, o viceversa. Pues bien, parece lógico entender al respecto que cuando los riesgos asegurados lo sean de toda la empresa en su conjunto (*v. gr.* responsabilidad civil de la empresa), habrá que estar al domicilio social como regla de localización, mientras que cuando los riesgos estén localizados específicamente en una sucursal (de manera ciertamente excepcional, pues por lo general serán aplicables las normas específicas antes referidas), deberá estarse a la regla de la ubicación física de la misma.

Por lo demás, resulta lógico el punto de conexión previsto en la regla residual que acaba de comentarse, pues al tratarse de un impuesto sobre el consumo —y ante cualquier duda que surja en relación con los puntos de conexión— habrá de acudirse a los puntos de conexión personales referidos. Tal regla tendría virtualidad, por ejemplo, en supuestos de contratos de seguro de viaje cuando el mismo tenga una duración superior a cuatro meses, o bien cuando se refiera a bienes muebles que no pueden entenderse vinculados con inmuebles (y que, como hemos examinado previamente, tienen una regla de localización específica): así por ejemplo ocurriría, por poner un ejemplo, en relación con elementos móviles (*v. gr.* andamios, vallas, arquitectura efímera, etc.) que por su naturaleza se trasladan habitualmente de un lugar a otro, y ya sea dentro o fuera de los Territorios Históricos del País Vasco.

Aun así, subsistiría la duda respecto de cómo tendría que localizarse el riesgo del contrato de seguro conforme a las reglas anteriores referidas a domicilio social y sucursales, para los supuestos como el de una empresa extranjera (sin domicilio social en España) que tenga varias sucursales en territorio común y foral y pretenda asegurar el riesgo de todas ellas. Pues bien, en tales casos parece razonable que se utilice una regla como la antes referida, prevista para la localización del riesgo relacionado con los inmuebles, de manera que podría indicarse —parafraseando el apartado antes transcrito— que cuando en

ISBN: 978-84-7777-577-5

un mismo seguro se cubra a sucursales ubicadas en territorio común y vasco, se localizará el tributo estudiado en cada una de ellas en función del riesgo asociados a tales sucursales ubicadas en uno y otro territorio, por mucho que pueda resultar compleja tal determinación. Se trataría, en todo caso, de una cuestión ciertamente anecdótica.

Además, no queda claro por qué la LCEPV hace referencia al *domicilio social* en lugar de al *domicilio fiscal*, como ya hiciera en otros supuestos analizados, y que tiene una interpretación propia en el art. 43 de la norma referida, tal y como se ha indicado. Ciertamente, no se trata de una cuestión muy relevante toda vez que ambas expresiones aluden a circunstancias equivalentes (centralización efectiva de gestión administrativa y dirección de los negocios, en el caso del art. 43 de la LCEPV, y lugar en que se halle el centro de administración y dirección efectivas, en el caso del art. 9 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

En otro orden de cosas, y en lo que respecta a la localización del compromiso de un seguro, el apartado cuarto del art. 32.Tres de la LCEPV indica que «[s]e entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio vasco cuando, en el caso de seguros sobre la vida, el contratante del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica». Sobre los términos *residencia habitual*, *domicilio social* y *sucursal* cabría hacer las mismas reflexiones realizadas en los párrafos anteriores. Adicionalmente y en lo que respecta al concepto de *seguros sobre la vida*, es preciso traer a colación lo dispuesto en el art. 83 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, el cual indica que en virtud de tales contratos «el asegurador se obliga, mediante el cobro de la prima estipulada y dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a satisfacer al beneficiario un capital, una renta u otras prestaciones convenidas, en el caso de muerte o bien de supervivencia del asegurado, o de ambos eventos conjuntamente».

Por su parte, el apartado cinco y último del art. 32 de la LCEPV recoge una segunda regla residual de localización (esta vez, tanto de riesgos como de compromisos) a cuyo tenor «[e]n defecto de normas específicas de localización de acuerdo con los números anteriores, se entienden realizadas en territorio vasco las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o en su defecto, el lugar de su domicilio».

Habida cuenta de lo extensas que son las reglas de localización antes explicadas a los efectos del impuesto sobre primas de seguros, será ciertamente complejo encontrar un supuesto no incluido en las mismas, toda vez que la primera regla residual (referida a la localización de riesgos) ya hace referencia al «domicilio» y lo mismo ocurre con la regla de localización de compromisos para el caso de seguros sobre la vida. Pudiera pensarse que esta segunda regla residual resultaría aplicable precisamente a *operaciones de capitalización* (también gravadas por el impuesto sobre las primas de seguro) en la medida en que no se encuentren incardinadas en una operación de se-

guro de vida (esto es, si no se relacionan con el riesgo de supervivencia o de muerte). Sin embargo, tal interpretación no parece que tenga mucho recorrido toda vez que el hecho imponible del citado impuesto sobre primas de seguros sujeta a gravamen, exclusivamente, «las operaciones de (…) capitalización basadas en técnica actuarial», lo cual parece hacer referencia precisamente a un riesgo sobre la vida.

Finalmente, y en lo que respecta a la segunda regla residual que nos encontramos analizando, parece criticable que la misma haga referencia a *domicilio* sin especificar qué concepto exacto es el que se alude (social o fiscal). Con todo, tal y como hemos indicado previamente, habida cuenta de la similitud de ambos términos, no parece que ello —en el singular supuesto de que resultara aplicable tal regla— constituyera un problema exegético mayor.

3.3. ¿Otros impuestos especiales sobre entidades financieras?

En los últimos años se ha debatido sobre la conveniencia o no de implantar nuevas figuras tributarias relacionadas con entidades —o transacciones— financieras, como sería el caso de un impuesto sobre transacciones financieras[44], de inspiración europea y ya aprobado en otros países de nuestro entorno[45], o un impuesto específico sobre la banca. Ciertamente, se trata de meras posibilidades que, hoy en día, no han cobrado virtualidad alguna en nuestro país.

Ello no obstante, cabría realizar de nuevo, tal como indicáramos en el epígrafe 2.4 anterior, una reflexión sobre si sería recomendable incluir en la LCEPV algún tipo de disposición que permitiera recaudar, conforme a criterios preestablecidos y durante el tiempo en que no se actualice la citada LCEPV, nuevas figuras tributarias que puedan ir apareciendo en el panorama jurídico español, como sería el caso, eventualmente, de gravámenes a actividades o entidades financieras.

Así por ejemplo podría recogerse un precepto que incluyera un punto de conexión genérico (y que estaría vigente hasta la aprobación de una modificación de la LCEPV) para nuevos gravámenes sobre entidades financieras y que atendiera al lugar de la entidad financiera (para las empresas tradicionales) o a los depósitos o actividades financieras territorializables (en casos de entidades *on-line*), o bien al lugar de la residencia habitual o domicilio fiscal del sujeto que realiza las operaciones financieras gravadas.

---

[44] *Cfr.* el *non nato* proyecto de Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, ya citado (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, XII Legislatura, Serie A, de 25 de enero de 2019), antes referido.

[45] *Vid.*, por ejemplo, en Francia, los arts. 235 ter ZD (*taxe sur les transactions financières*) y 235 ter ZD bis (*taxe sur les opérations à haute fréquence*), ambos del *Code Général des Impôts*; o, en Italia, la Ley 24 diciembre 2012, núm. 228 (*commi* 491 a 500), en Italia, por poner sólo dos ejemplos; se trata, en la mayoría de los casos, de la transposición prematura a nivel nacional del tributo propuesto en el ámbito de la UE (Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras, COM/2013/071 final). Y también existe en países no miembros de la Unión Europea, como sería el caso de Colombia (*cfr.* arts. 870-881 del Estatuto Tributario Nacional).

ISBN: 978-84-7777-577-5

4. IMPUESTOS ENERGÉTICOS

Aparte del impuesto sobre la electricidad antes analizado[46], existen una serie de tributos creados en los últimos años que pasamos a analizar desde la perspectiva de los puntos de conexión existentes en los mismas a los efectos de la LCEPV.

4.1. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

Dicho impuesto, creado por los artículos 1 a 11 de la Ley 15/2012 para enjugar el déficit financiero causado, en parte, por las primas a las renovables[47], ha sido un tributo muy discutido y que, además, ha planteado serias dudas de constitucionalidad (que, sin embargo, no han encontrado acogida en el Tribunal Constitucional)[48], así como de contravención del Derecho de la UE[49]. De hecho, el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, «suspendió» el tributo durante 6 meses (último trimestre de 2018 y primer trimestre de 2019), coincidiendo con la época de mayor consumo de electricidad en los hogares[50].

Pues bien, en lo que afecta a los puntos de conexión del citado tributo, el apartado segundo del art. 23 quáter de la LCEPV[51] recoge que «[l]a exacción del Impuesto co-

---

[46] *Vid. supra* epígrafe 2.2.

[47] *Cfr.* M. LUCAS DURÁN, «Gravámenes sobre nuevas materias imponibles, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios» *cit*.

[48] Existen varios autos de la Sala tercera del Tribunal Supremo planteando cuestión de inconstitucionalidad (*v. gr*. el de 18 de mayo de 2018, recurso de casación 3697/2015). El TC, en autos 69/2018, de 20 de junio, y 118/2018, de 30 de octubre, ha inadmitido sendas cuestiones de inconstitucionalidad. Sobre esta polémica *Vid.* M. LUCAS DURÁN, «Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental» en M. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y E. ORTIZ CALLE, *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 62-64.

[49] El auto del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2019 (recurso 1491/2017, ECLI: ES:TSJCV:2019:13A) ha planteado cuestión prejudicial al TJUE, cuestionando si el impuesto sobre la producción de la energía eléctrica vulnera lo dispuesto en las Directivas 2008/118/CE, 2009/28/CE y 2009/72/CE. Sobre ello *Vid.* M. LUCAS DURÁN, «Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental», *cit.*, 75-77.

[50] *Cfr.* disposición adicional sexta y séptima del citado Real Decreto-Ley. Es discutible qué consecuencias han de reputarse a tal «suspensión» del tributo en relación con los Territorios Históricos, aunque al tratarse de una minoración estatal de la base imponible para los meses citados y ser ésta tan relevante (hasta hacerla desaparecer durante dos trimestres), parece que la armonización fiscal que requiere el art. 3 de la LCEPV abogaría por una necesidad de suspensión, también en territorio foral, del citado impuesto durante los meses en los que no se devengue en territorio común.

[51] Introducido en la LCEPV por la Ley 7/2014, de 21 de abril, 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, con efectos desde el 1 de enero de 2013.

rresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones de producción de energía eléctrica radiquen en territorio común o vasco», siendo así que dicho punto de conexión no plantea —en principio— mayores problemas, habida cuenta de que las centrales eléctricas tienen una localización territorial clara y, además, debe reputarse adecuado como criterio de atribución de la potestad tributaria, sobre todo si se toman en consideración los eventuales perjuicios en el medio natural que pudiera provocar la propia actividad de generación de electricidad.

Únicamente podría pensarse en un supuesto ciertamente excepcional y que sería el caso en que una instalación de producción de energía eléctrica, por la razón que fuera, se situara en el territorio de más de un Territorio Histórico (*v. gr.* en varios Territorios Históricos o bien en territorio foral y común). Pues bien, en tales casos hipotéticos, y ante el silencio de la normativa, cabría entender que el impuesto se recaudaría por el territorio (foral o común) en el que más espacio ocupe la central eléctrica o en el que se ubiquen los elementos más relevantes para la producción de energía, aun cuando cabría eventualmente la posibilidad de que el territorio que no recauda el impuesto pudiera exigir su cuota-parte en relación con el citado impuesto[52]. Si bien hubiera sido deseable que la LCEPV recogiera una regla tal para supuestos excepcionales, el carácter residual de los mismos hace que la interpretación del punto de conexión no provoque grandes problemas.

Por su parte los apartados tres y cuatro del citado precepto se refieren a supuestos de pagos a cuenta y devoluciones, siendo así que respecto de tales circunstancias se sigue el mismo punto de conexión antes referido.

Pues bien, en relación con dicho impuesto cabe hacer una apreciación más en lo que concierne al punto de conexión fijado y tiene que ver con las instalaciones de generación de energía eléctrica (*v. gr.* eólica o maremotriz) que pueden ubicarse en el mar adyacente a la costa de los dos Territorios Históricos que disponen de ella (Bizkaia y Gipuzkoa). Así pues, ¿cabría entender que tales zonas (pudiendo, además, diferenciar entre mar territorial, zona contigua y zona económica exclusiva) son «territorio» de la respectiva Diputación

[52] Tal interpretación derivaría de seguir los criterios existentes en otros tributos. Así, en relación con el ya examinado Impuesto sobre las Primas de Seguros (*Vid.* supra epígrafe 3.2), el art. 32 de la LCEPV recoge que «[c]uando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y vasco, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio»). Y de forma similar, el art. 23 sexties de la LCEPV señala, en relación con el Impuesto sobre el Valor de Extracción de Gas, Petróleo y Condensados «[e]n caso de que el área incluida dentro del perímetro señalado en el párrafo anterior se encuentre en territorio común y vasco, la exacción de impuesto se distribuirá proporcionalmente entre ambas administraciones» (*Vid. infra* epígrafe 4.3). Adicionalmente, la regla 17.ª del anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, indica que «[c]uando los locales o las instalaciones (…) radiquen en más de un término municipal, la cuota correspondiente será exigida por el Ayuntamiento en el que radique la mayor parte de aquéllos, sin perjuicio de la obligación de aquél de distribuir entre todos los demás el importe de dicha cuota, en proporción a la superficie que en cada término municipal ocupe la instalación o local de que se trate».

ISBN: 978-84-7777-577-5

Foral a los efectos de exacción del tributo analizado? Se trata de una cuestión discutida[53], si bien la jurisprudencia de Tribunal Supremo ha entendido que tales territorios marítimos contiguos a la costa no forman parte de los municipios a los efectos de autorización de obras en los mismos y cobro de las oportunas tasas por licencias administrativas[54]; y de forma similar, el Tribunal Constitucional parece haber seguido el mismo criterio[55], de manera que —conforme a la jurisprudencia anteriormente citada— en la medida en que el es-

---

[53] Sobre tales cuestiones *vid.*, en particular, refiriéndose al municipio pero con conclusiones que entiendo extensibles a la provincia, F. SAINZ MORENO, «Término municipal y dominio marítimo», *Revista de Administración Pública* núm. 112, enero-abril 1987, págs. 173-212.; así como J. L. SUÁREZ DE VIVERO, «Delimitación y definición del espacio litoral», A. VICIANA MARTÍNEZ-LAGE y A. GALÁN PEDREGOSA, *Actas de las Jornadas sobre el litoral de Almería: caracterización, ordenación y gestión de un espacio geográfico celebradas en Almería, 20 a 24 de Mayo de 1997*, 1999, (disponible en http://www.dipalme.org/Servicios/Anexos/anexosiea.nsf/VAnexos/IEA-ALA-c1/$File/ALA-c1.pdf, consultado el 1-4-2019), págs. 13-23.

[54] STS 9-3-1998, rec. 3727/1990, ECLI:ES:TS:1998:1564, con cita de jurisprudencia anterior.

[55] Así, la STC 46/2007, de 1 de marzo de 2007, ha indicado al respecto: «En cuanto a la doctrina en relación con el dominio público marítimo-terrestre, este Tribunal ha establecido ya (entre otras, SSTC 77/1984, de 3 de julio, FJ 3; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 14; 103/1989, de 8 de junio, FJ 6 a; 149/1991, de 4 de julio, FJ 1.c, y 36/1994, de 10 de febrero, FJ 3) que la titularidad estatal del dominio público y la competencia para determinar las categorías de bienes que lo integran no son, en sí mismos, criterios de delimitación competencial por lo que, en consecuencia, la naturaleza demanial de un bien no lo aísla de su entorno ni lo sustrae de las competencias que correspondan a otros entes públicos que no ostentan esa titularidad. Ahora bien, sentado lo anterior también hemos afirmado que:

"Tal doctrina no significa, sin embargo, que la Constitución no establezca con absoluta precisión que es competencia propia del Estado la determinación de aquellas categorías de bienes que integran el dominio público natural y que atribuya al Estado la titularidad del mismo, como ya se declaró en la STC 227/1988 (FJ 14). Según allí se demuestra no sólo resulta, en efecto, del análisis del art. 132 CE la conclusión de que 'tratándose del demanio natural es lógico que la potestad de demanializar se reserve en exclusiva al Estado y que los géneros naturales de bienes que unitariamente lo integran se incluyan asimismo, como unidad indivisible en el dominio estatal, sino que esa solución es la única compatible con otros preceptos constitucionales, muy especialmente los contenidos en los párrafos primero y octavo del apartado primero del art. 149" (STC 149/1991, de 4 de julio, FJ 1.C).

En esa misma STC 149/1991, de 4 de julio, se advirtió que en la zona marítimo-terrestre, el Estado, como titular del demanio, se encuentra facultado para regular el régimen jurídico de estos bienes y para establecer cuantas medidas sean necesarias para su protección, para preservar las características propias del bien y para asegurar la integridad de su titularidad y el libre uso público. Por ello, de la doctrina constitucional hasta aquí citada cabe concluir que, aun cuando la titularidad el dominio público no es un criterio válido para delimitar competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, sin embargo le corresponde al Estado definir legislativamente el dominio público estatal y establecer el régimen jurídico de los bienes que lo integran, así como adoptar las medidas precisas para proteger la integridad del demanio, preservar sus características naturales y su libre utilización».

Particularmente, la STC 3/2014, de 16 de enero, referida a un conflicto de competencia en relación con el Real Decreto 1028/2007, de 20 de julio, por el que se establece el procedimiento administrativo para la tramitación de las solicitudes de autorización de instalaciones de generación eléctrica en el mar territorial, parece haber resuelto la cuestión en relación con las Comunidades Autónomas (doctrina que, *mutatis mutandis* cabría entender a los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa), al indicar: «La resolución de la controversia competencial requiere, pues, que nos pronunciemos, en primer lugar, sobre si la Comunidad Autónoma ostenta competencia sobre las instalaciones de producción o generación de energía eléctrica ubicadas en el mar territorial. De no ser así, resultará innecesario que concluyamos sobre el alcance de la competencia que atribuye al Estado el art. 149.1.22 CE: si la Comunidad Autónoma no os-

tatuto de autonomía del País Vasco no se haya reservado competencias sobre el mar territorial y adyacente a los Territorios Históricos costeros[56], no cabe entender que el eventual impuesto que pudiera devengarse por la generación de energía eléctrica por instalaciones ubicadas en el mar sea atribuido a las Diputaciones Forales vascas.

En todo caso, se trata de una cuestión que bien podría haberse definido en el art. 23 quáter de la LCEPV —o bien podrá, eventualmente, definirse en un futuro en dicha norma—, siendo así que tal modificación debería igualmente acompañarse en el estatuto de autonomía para así evitar la conflictividad sobre dicho aspecto y, en su caso, posibilitar la exacción del tributo estudiado por los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa[57].

---

tentara competencia sobre este tipo de instalaciones es, por definición, imposible que se haya vulnerado la competencia material que ésta invoca.

Esta cuestión ha sido resuelta en las SSTC 8/2013, de 17 de enero; 87/2013, de 11 de abril, y 99/2013, de 23 de abril, cuyos razonamientos debemos reiterar. Afirmamos en la STC 8/2013, de 17 de enero, FJ 5, que el territorio se configura como un elemento definidor de las competencias de cada Comunidad Autónoma en su relación con las demás Comunidades Autónomas y con el Estado, y permite localizar la titularidad de la correspondiente competencia, en atención al ámbito en que se desarrollan las oportunas actividades materiales. Las competencias de las Comunidades Autónomas se circunscriben a su ámbito territorial, aunque ello no impide que el ejercicio de las competencias de una Comunidad Autónoma pueda tener repercusiones fuera de la misma.

En el art. 132.2 la Constitución se refiere al mar territorial al describir los bienes que, por sus características naturales, forman parte del dominio público estatal. Sin embargo, de este precepto no cabe deducir conclusión alguna respecto a la inclusión o no de dichos bienes en el territorio de las Comunidades Autónomas. El concepto de dominio público sirve para calificar una categoría de bienes, pero no para aislar una porción de territorio de su entorno. Tampoco es concluyente, proseguíamos, que la propia Constitución atribuya al Estado competencia exclusiva sobre pesca marítima, sin perjuicio de las competencias que en la ordenación del sector pesquero se atribuyan a las Comunidades Autónomas, o que estas puedan asumir competencias, ex art. 148.1.11 CE, en materia de pesca en aguas interiores, marisqueo y acuicultura puesto que, por definición, las competencias exclusivas del Estado se ejercen sobre todo el territorio nacional, mientras que tampoco cabe excluir de principio la asunción por las Comunidades Autónomas de competencias extraterritoriales sobre el mar territorial.

Sin embargo, sí resulta determinante a estos efectos, proseguíamos entonces, el art. 143 CE, que configura el ejercicio del derecho de autonomía y, en consecuencia, el autogobierno de las Comunidades Autónomas sobre la base de los territorios insulares, las provincias y los municipios. Ello se explica por la realidad de la que se parte y que consagra el art. 137 CE, que no es otra que el entendimiento común de que el territorio autonómico se extiende al ámbito de los municipios que integran la correspondiente Comunidad Autónoma pero que éstos nunca se han extendido ni tampoco hoy se extienden al mar territorial, siendo esta y no otra la idea razón que subyace en la doctrina constitucional. Precisamente porque el mar territorial no forma parte del territorio de las Comunidades Autónomas, *sólo excepcionalmente pueden llegarse a ejercerse competencias autonómicas sobre el mar territorial, siempre y cuando exista un explícito reconocimiento estatutario o sólo cuando resulte imprescindible para el ejercicio de la competencia de la que es titular*.

A la vista de lo expuesto, debemos concluir que las instalaciones de producción de energía en el mar territorial no se encuentran ubicadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, pues el territorio autonómico no se extiende al mar territorial» (énfasis añadido).

[56] *Cfr*. arts. 10 y 37 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

[57] Sobre puntos de conexión para actividades ejercidas en el mar territorial, aunque en relación con otros impuestos, *Vid.* el acuerdo de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 28 de junio de 2018 (Resolución R6/2018, Expediente 13/2015).

ISBN: 978-84-7777-577-5

4.2. Impuesto sobre producción y almacenamiento de residuos radiactivos

Los arts. 12 a 27 de la precitada Ley 15/2012 aprobaron dos impuestos referidos a residuos nucleares: uno sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, y otro sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Dichos tributos también han levantado dudas sobre su conformidad al Derecho de la UE[58].

En lo que concierne a este trabajo, es preciso atender al art. 23 quinquies de la LCEPV[59], en virtud del cual, por un lado «[l]a exacción del Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones donde se produzca el combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica radiquen en territorio común o vasco»; y, por otro lado, «[l]a exacción del Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones donde se almacene el combustible y los residuos radiquen en territorio común o vasco». Se trata, en definitiva, y al igual que lo indicado en el epígrafe 4.1 anterior, de una localización del punto de conexión en función el territorio de la instalación gravada que resulta adecuada con los principios informadores del tributo: además de lo ya indicado previamente sobre la localización del riesgo, al constituir el material radiactivo un peligro —al menos potencial— para las poblaciones donde se produce o almacena, la extrafiscalidad que fundamenta el tributo conlleva que deba ser el territorio en que se realizan tales actividades el que ingrese la recaudación del impuesto referido. Por lo que serían extensibles las reflexiones realizadas en el anterior epígrafe 4.1, al que debemos ahora remitirnos.

Finalmente, el apartado cuarto del art. 23 quinquies de la LCEPV refiere que «[l]os pagos a cuenta de estos impuestos se exigirán por una u otra Administración, conforme a los criterios contenidos en los apartados Dos y Tres anteriores», esto es, siguiendo el criterio de la radicación de las instalaciones de producción o almacena-

---

[58] Se han planteado por el Tribunal Supremo cuestiones prejudiciales al TJUE en relación con tales impuestos (*Vid.* autos de 27-6-2017 en recurso 3240/2014, ECLI:ES:TS:2017:7271A; 10-7-2017 en recurso 2092/2015, ECLI: ES:TS:2017:7586A; de 18-7-2017 en recurso 3817/2014, ECLI:ES:TS:2017:7613A). El TJUE habrá de resolver próximamente sobre tal cuestión en los asuntos C-80/18, C-81/18, C-82/18 y C-83/18). Sobre el particular *Vid.* M. LUCAS DURÁN, «Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental», cit., págs. 77-80.

[59] Introducido en la LCEPV por la Ley 7/2014, de 21 de abril, 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, con efectos desde el 1 de enero de 2013.

miento de residuos radiactivos, lo cual resulta lógico pues una obligación accesoria no debe tener un punto de conexión distinto del de la obligación principal.

4.3. Impuesto sobre el valor de extracción de gas, petróleo y condensados

El impuesto referido se estableció en nuestro ordenamiento —y viene regulado— por los arts. 9 a 20 de la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

Pues bien, en lo que concierne al objeto de este trabajo, es preciso indicar que el apartado segundo del art. 23 sexties de la LCEPV recoge que «[l]a exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio en función del lugar donde se ubique el área incluida dentro del perímetro de referencia de la concesión de explotación del yacimiento a que se refiere el artículo 22 de la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos». Y señala seguidamente el mismo apartado que «[e]n caso de que el área incluida dentro del perímetro señalado en el párrafo anterior se encuentre en territorio común y vasco, la exacción de impuesto se distribuirá proporcionalmente entre ambas administraciones». Como se ha indicado en relación con los otros impuestos energéticos, el criterio de la localización de la instalación es adecuada y razonable como punto de conexión para el tributo estudiado, y cabría hacer las mismas reflexiones ya efectuadas en el epígrafe 4.1, adonde nos remitimos.

Por lo demás, el perímetro indicado en el punto de conexión antes referido deberá determinarse en función de lo dispuesto en los arts. 14 y 15 de la Orden ETU/78/2017, de 31 de enero, por la que se regulan determinados aspectos relacionados con el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados y con los perímetros de referencia para la determinación de los pagos a propietarios de terrenos suprayacentes a concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.

Adicionalmente, los apartados tres y cuatro del art. 23 sexties de la LCEPV señalan que «[l]os pagos a cuenta del Impuesto se exigirán por una u otra Administración, conforme al criterio contenido en el apartado Dos anterior»; y, por otro lado, que «[l]as devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda», siguiendo en todos los casos el criterio territorial de la ubicación de la instalación gravada.

Por último, todas las reflexiones realizadas anteriormente en el epígrafe 4,1 respecto de la eventual ubicación en el mar adyacente a los Territorios Históricos de las instalaciones de extracción de hidrocarburos serían reproducibles en este momento.

ISBN: 978-84-7777-577-5

5. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

Los tributos sobre el juego pueden conceptuarse también como impuestos especiales toda vez que lo que se grava es una actividad, probablemente con el fin de prevenir contra la ludopatía y despatrimonialización de los ciudadanos.

Son dos los tipos de tributos sobre el juego que vamos a considerar en el ámbito que estamos estudiando: por un lado el impuesto sobre actividades de juego y, por otro lado, una serie de tributos accesorios relacionados con otras actividades lúdicas distintas de las gravadas por el citado impuesto[60].

5.1. Impuesto sobre actividades del juego

El impuesto sobre actividades de juego se recoge en el artículo 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, y grava la autorización, celebración u organización de los juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, referidas en el apartado 1 del artículo 2 de dicha norma: «[l]as actividades de juego de loterías, apuestas y otras cualesquiera, en las que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma, sobre resultados futuros e inciertos, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar (…) [l]as rifas y concursos, en los que la participación se realiza mediante una contraprestación económica (… y) [l]as actividades de juego transfronterizas, esto es, las realizadas por las personas físicas o jurídicas radicadas fuera de España que organicen u ofrezcan actividades de juegos a residentes en España». Asimismo grava las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales de ámbito estatal, pese a la exclusión del concepto de juego, comprendida en la letra c) del apartado 2 del mismo artículo («[l]os juegos de carácter ocasional, que se diferencian del resto de los juegos previstos en los apartados anteriores por su carácter esporádico»). Por otro lado, los sujetos pasivos del tributo referido serán «las personas físicas, jurídicas o las entidades recogidas en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que *operen, organicen o desarrollen las actividades gravadas por este impuesto*» (énfasis añadido).

---

[60] Sobre el particular *vid.*, con notas desde la singular perspectiva del País Vasco, I. SUBERBIOLA GARBIZU, «Los tributos sobre el juego como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis de los mismos desde la perspectiva de la CAPV», en J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. M. PÉREZ LARA (Dirs.), *La reforma de la financiación territorial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 589-605; así como el trabajo de la misma autora «La fiscalidad del sector del juego, a caballo entre la figura del tributo propio y la del tributo cedido», en R. J. SANZ GÓMEZ, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 301-331.

El punto de conexión de tales tributos viene explicitado en el art. 36 de la LCEPV, a cuyo tenor «[l]os sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio», siendo así que a renglón seguido indica el citado precepto que «[l]a proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas a cada modalidad de juego correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en territorio común», y que tal proporción, expresada en porcentaje redondeado en dos decimales, «se aplicará también a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en territorio español».

En definitiva, habida cuenta de que los jugadores deben identificarse cuando acceden a las actividades de juego por vía telemática[61], parece fácil determinar, por un lado, la proporción de cantidades jugadas por residentes en territorio del País Vasco (y, del mismo modo, en cada uno de los Territorios Históricos), así como, por otro lado, en territorio común a los efectos del tributo referido.

Adicionalmente se recoge en el art. 36 de la LCEPV que «[l]as cuotas liquidadas derivadas de las modalidades de juego en las que no sea exigible la identificación de la residencia del jugador se imputarán de forma exclusiva a la respectiva Diputación Foral o a la Administración del Estado correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin perjuicio de las compensaciones que corresponda realizar posteriormente entre las Administraciones». Esto es, cuando no se accede por vía telemática sino presencialmente, es más sencillo asociar los ingresos obtenidos por tales actividades a un determinado territorio: el del domicilio fiscal del sujeto pasivo (esto es, del organizador del juego), para lo que habrá que estar de nuevo a lo dispuesto en el art. 43 de la LCEPV[62]. La referencia a las compensaciones que habrán de realizarse entre Administraciones parece aludir a la posibilidad de que el organizador del juego tenga varias sedes o establecimientos en diferentes puntos del territorio nacional, siendo así que a cada esta-

---

[61] *Vid.* art. 21 del Reglamento general del juego en la Comunidad Autónoma de Euskadi, aprobado por Decreto 120/2016, de 27 de julio (Boletín Oficial del País Vasco núm. 169 de martes 6 de septiembre de 2016), así como los arts. 26 y 27 del Real Decreto 1613/2011, de 14 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/2011, de 27 de mayo, regulación del juego, en lo relativo a los requisitos técnicos de las actividades de juego, y el art. 35 del Real Decreto 1614/2011, de 14 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, en lo relativo a licencias, autorizaciones y registros del juego, así como la Resolución de 12 de julio de 2012, de la Dirección General de Ordenación del Juego, por la que se aprueba la disposición que desarrolla los artículos 26 y 27 del Real Decreto 1613/2011, de 14 de noviembre, en relación con la identificación de los participantes en los juegos y el control de las prohibiciones subjetivas a la participación, referidos en todos los casos a empresas operadoras de juego que exploten modalidades de juego por medio de canales telemático.

[62] Sobre el particular *vid.* I. SUBERBIOLA GARBIZU, «Tributos sobre el juego y residencia fiscal, incidencia desde el punto de vista de la empresa operadora», en E. SIMÓN ACOSTA (Dir.), A. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA y M. E. SIMÓN YARZA (Coord.), *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 395-405.

ISBN: 978-84-7777-577-5

blecimiento se podrán atribuir sus propias cuotas del impuesto estudiado, que deberán ser ingresadas en la Administración correspondiente en función de su ubicación. Por tal motivo se recoge en el apartado tres del art. 36 de la LCEPV que «[l]os 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».

Adicionalmente, se indica en el apartado dos *in fine* del art. 36 de la LCEPV que «[n]o obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, la exacción del Impuesto derivada de la realización de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales, en las que no se identifique la residencia del jugador, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el punto de venta donde se realice la apuesta se localice en territorio común o vasco». Se trata de un supuesto muy específico que no parece plantear mayores problemas, siendo así que además resulta lógico que el impuesto se interconecte con el lugar de la venta de la apuesta.

Por lo demás, el apartado cuatro del art. 36 de la LCEPV indica que «[l]as devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda».

Y, finalmente, se refiere el apartado cinco del mismo precepto a algunos aspectos de gestión tributaria como las competencias de los órganos de inspección, a cuya concreta redacción nos remitimos pues son varias las particularidades que recoge y no precisan de mayores exégesis[63].

---

[63] A tenor del precepto citado: «La inspección de los sujetos pasivos se llevará a cabo por los órganos de la Administración donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo o de su representante en el caso de sujetos pasivos no residentes, sin perjuicio de la colaboración del resto de Administraciones tributarias concernidas, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

No obstante, corresponderá a la Administración del Estado la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio vasco cuando en el año anterior, el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y la proporción de éstas realizada en territorio común, de acuerdo con los puntos de conexión especificados en el apartado Dos anterior, fuera igual o superior al 75 por 100.

Asimismo, corresponderá a los órganos de la Diputación competente por razón del territorio la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común cuando en el año anterior, el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado de acuerdo con los puntos de conexión especificados en el apartado Dos anterior, la totalidad de sus operaciones en territorio vasco.

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 se efectuará 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.

Lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Administraciones tributarias en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los

5.2. Otros tributos sobre el juego

El art. 37 de la LCEPV se refiere al *resto de los tributos que recaen sobre el juego*, diferentes del comentado en el epígrafe anterior, sin indicar específicamente cuáles son, pero refiriéndose posteriormente a dos modalidades concretas que pasan a explicarse seguidamente.

Por un lado, estaría la Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar[64], que a pesar de su nombre tiene naturaleza jurídica de un auténtico impuesto[65], y que a tenor del precepto citado «será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el hecho imponible se realice en el País Vasco».

Pues bien, el hecho imponible de la citada *tasa* viene constituido, según el art. 3. Primero del Real Decreto-Ley 16/1977, por la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo —claro está— que estuvieran sujetas al Impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 11/2011, de regulación del juego, en cuyo caso habría que remitirse al epígrafe anterior. En definitiva, es preciso diferenciar:

— por un lado, el supuesto en el que las actividades lúdicas son organizadas por un casino o entidad autorizada, siendo así que en tales casos el punto de conexión vendrá determinado por el lugar donde se ubique el casino o entidad donde se realicen las actividades de juego gravadas por el tributo estudiado;
— y, por otro lado, cuando se trate de máquinas recreativas tipo B o C, en cuyo caso cabría dudar si el punto de conexión debe ser el lugar de localización de

---

contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes». En realidad, se trata de una cuestión de carácter general en relación con los impuestos concertados, como ya indicara la STSJ del País Vasco de 16-11-2005 (rec. 1003/2000, FJ 2.º *in fine*) al indicar: «El régimen de requerimientos de obtención de información de trascendencia tributaria del articulo 111 LGT recae en este caso, y en consecuencia, no sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias concretas en un determinado tributo por parte de determinados sujetos pasivos,—a los que el recurrente atribuye apriorísticamente domicilio fiscal foral–, sino sobre la concurrencia misma del punto de conexión determinante de la sujeción a uno u otro fuero tributario, y esa investigación, ajena al ejercicio de las facultades comprobadoras y regularizadoras de la Inspección, no está supeditada al seguimiento de los cauces de colaboración interinstitucional del articulo 5o respecto de datos y antecedentes precisos en el ejercicio de las funciones que les competan de gestión, inspección o recaudación, ni las excluye tampoco, sino que ambas devienen compatibles, sin que por ello le asista al particular requerido la facultad de excusarse o compartimentar su ejercicio a la hora de dar obligada respuesta a los demandas de información que legítimamente se le dirijan».

[64] Regulada esencialmente por el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y por el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar.

[65] *Cfr.* STC 173/1996, 31 de octubre.

ISBN: 978-84-7777-577-5

las mismas o bien el lugar de residencia habitual de la persona autorizada. Aun cuando existirían argumentos para defender una u otra postura[66], entiendo que la lógica de las cosas lleva a que deba prevalecer el lugar de ubicación de las máquinas recreativas en la medida en que será en tal lugar donde se «celebre» u «organiza» el juego de suerte, envite o azar.

Por otro lado, en relación con la Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias[67]**,** el art. 37 de la LCEPV recoge que «será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón de territorio, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco». El nudo gordiano del punto de conexión en este caso estaría en la competencia para autorizar las referidas rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, para lo cual debemos remitirnos a la normativa específica sobre la cuestión[68].

6. CONSIDERACIONES FINALES

Examinados en los epígrafes anteriores los puntos de conexión referidos a los impuestos especiales concertados con las Diputaciones Forales, puede indicarse que no existen especiales dificultades en su interpretación, si bien pueden identificarse también aspectos de mejora que podrían eventualmente recogerse en futuras modificaciones de la LCEPV. En la medida en que tales cuestiones han sido señaladas en relación con cada tributo examinado, no resulta necesario replicarlas ahora.

Sin embargo, se podrían hacer una serie de consideraciones generales que, acaso, merecen una mención destacada:

Por un lado, llama la atención cómo se han regulado en los últimos años algunos puntos específicos de conexión relativos a actividades que tienen que ver con la economía digital, sobre todo en relación con el impuesto sobre depósitos bancarios o con la tributación del juego. En la medida en que la contratación *on-line* es un fenómeno cada vez más extendido, deberá hacerse especial mención en los diversos impuestos a la posibilidad de que el hecho imponible pueda verificarse en el ciberespacio y, en tal caso, convendría aclarar cuál es el territorio (foral o común) de imposición.

---

[66] Así, la Resolución del TEAF de Bizkaia de 7-11-2002 entiende que el sujeto pasivo en dicho impuesto es a quien se haya concedido permiso de explotación de las máquinas (siendo así que son responsables solidarios los dueños o empresarios de los locales donde se celebran los juegos), de manera que el elemento subjetivo del hecho imponible abogaría en tal caso por que deba asociarse el mismo con la residencia habitual de quien obtuvo la autorización para el juego de azar.

[67] Reguladas en los arts. 36 a 41 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales.

[68] *Cfr.* Ley vasca 7/2012, de 23 de abril, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los servicios en el mercado interior, así como la Orden de 2 de septiembre de 1991, del Consejero de Interior, por la que se regula la modalidad de juego denominada combinaciones aleatorias.

Adicionalmente, aun cuando actualmente no sea una realidad especialmente relevante la explotación económica del mar adyacente a los Territorios Históricos costeros, es previsible que cada vez tenga mayor importancia. Ahora bien, si se pretende que las respectivas Diputaciones Forales puedan gravar el eventual desarrollo de actividades en dicho espacio marítimo, convendría (i) recoger en el estatuto de autonomía vasco competencias específicas sobre el mar territorial y adyacente a los Territorios Históricos costeros; y, subsiguientemente, (ii) fijar referencias en la LCEPV para determinar, en tales casos, los puntos de conexión pertinentes para que el gravamen se produzca por el Estado o las Diputaciones Forales, o bien de forma compartida.

Por lo demás, y habida cuenta de que los impuestos especiales son, por su naturaleza, los que mayor viabilidad tienen de crecer en un futuro, cabría pensar en la posibilidad de regular, *a priori,* puntos de conexión genéricos respecto de tributos aún inexistentes pero que seguramente gravarán el consumo de determinados bienes o servicios, o bien actividades específicas. Para ello, podría hacerse una labor de análisis en relación con los distintos puntos de conexión a fin de extrapolar los criterios esenciales de los distintos impuestos especiales en función de las características de cada clase de tributo.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., *Estudios sobre los impuestos especiales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

LUCAS DURÁN, M.,

—, «Energías renovables y fiscalidad local» en I. MERINO JARA (Dir.) y E. MANZANO SILVA (Coord.), *Estudios jurídicos sobre la hacienda local*, Bosch, Barcelona, 2012, págs. 361-427.

—, «El panorama actual de la coordinación tributaria entre los distintos entes territoriales: la concurrencia del espacio impositivo estatal, autonómico y local», *Quincena Fiscal* núm. 5/2014, págs. 39-89.

—, «El impuesto sobre gases de efecto invernadero», *Documento del Instituto de Estudios Fiscales* núm. 16/2015.

—, «Posibilidades y límites de los tributos del sector eléctrico como instrumentos para alcanzar la eficiencia energética y la sostenibilidad ambiental» en M. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO y E. ORTIZ CALLE, *La fiscalidad del sector eléctrico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 49-84.

—, «Gravámenes sobre nuevas materias imponibles, justicia tributaria y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», en G. PATÓN GARCÍA (Coord.), *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolter Kluwer, Madrid, 2016, págs. 757-821.

—, «Criterios de sujeción y coordinación de los poderes tributarios en contexto interno e internacional», en F. AMATUCCI y R. ALFANO (Dirs.), E. SIMÓN ACOSTA y M. PLAZAS VEGA (Coords.), *Derecho tributario comparado: Problemas comunes y aspectos procedimentales. Italia, España y Colombia*, C. Giappichelli Editore, Turín, 2017, págs. 427-450.

ISBN: 978-84-7777-577-5

—, «En torno a la inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas (Análisis de la STC 94/2017, de 6 de julio)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* núm. 420, 2018, págs. 133-145.

—, «Las aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario», en A. CUBERO TRUYO (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 333-355.

MUÑOZ VILLARREAL, A., «Los recargos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros», ambos trabajos en A. CUBERO TRUYO (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 357-366.

RUIZ ALMENDRAL, V., «La imposición sobre las bebidas azucaradas envasadas: su compatibilidad con los límites y principios del ordenamiento tributario», *Quincena Fiscal* núm. 18, 2018, págs. 75-112.

SAINZ MORENO, F., «Término municipal y dominio marítimo», *Revista de Administración Pública* núm. 112, enero-abril 1987, págs. 173-212.

SERENA PUIG, J. M., «Residencia habitual y domicilio fiscal: comentarios al artículo 36 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Impuestos* 1/1998, págs. 519-534.

SUÁREZ DE VIVERO, J. L., «Delimitación y definición del espacio litoral», A. VICIANA MARTÍNEZ-LAGE y A. GALÁN PEDREGOSA, *Actas de las Jornadas sobre el litoral de Almería: caracterización, ordenación y gestión de un espacio geográfico celebradas en Almería, 20 a 24 de Mayo de 1997*, 1999 , (disponible en http://www.dipalme.org/Servicios/Anexos/anexosiea.nsf/VAnexos/IEA-ALA-c1/$File/ALA-c1.pdf, consultado el 1-4-2019), págs. 13-23.

SUBERBIOLA GARBIZU, I.,

—, «Tributos sobre el juego y residencia fiscal, incidencia desde el punto de vista de la empresa operadora», en E. SIMÓN ACOSTA (Dir.), A. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA y M. E. SIMÓN YARZA (Coord.), *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 395-405.

—, «Los tributos sobre el juego como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis de los mismos desde la perspectiva de la CAPV», en J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J. M. PÉREZ LARA (Dirs.), *La reforma de la financiación territorial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 589-605.

—, «La fiscalidad del sector del juego, a caballo entre la figura del tributo propio y la del tributo cedido», en R. J. SANZ GÓMEZ, *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 301-331.

VARONA ALABERN, J. E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

ISBN: 978-84-7777-577-5

Anexo:
Tabla de puntos de conexión

Irune SUBERBIOLA GARBIZU

ISBN: 978-84-7777-577-5

Imposición Directa

IRPF		
TRIBUTACIÓN	RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	PUNTOS DE CONEXIÓN
Individual	Residencia País Vasco	Exacción, inspección, normativa foral
Conjunta	Residencia País Vasco de todos los contribuyentes	Exacción, inspección, normativa foral
	Residencia en territorios diferentes, si la Base liquidable del residente es mayor que la del no residente.	Exacción, inspección, normativa foral

RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA DEL IRPF			
TIPO DE RENDIMIENTO	RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	PUNTOS DE CONEXIÓN	
RENDIMIENTOS DE TRABAJO	Rentas de trabajo	Regla general	Lugar en que se presten.
		Si se prestan en territorio común y vasco, o no se puede determinar el lugar donde se prestan.	Centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.
		Teletrabajo, o trabajos o servicios prestados en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar.	
	Pensiones, haberes pasivos y prestaciones de la S.S., INEM, Montepíos, Mutualidades, Fondos de Promoción de Empleo, Planes de Pensiones, EPSV	Lugar de residencia habitual del perceptor	

RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA DEL IRPF		
TIPO DE RENDIMIENTO	RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	PUNTOS DE CONEXIÓN
RENDIMIENTOS DE TRABAJO (Continuación)	Retribuciones a administradores, miembros de Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces	Domicilio fiscal de la entidad pagadora
		Si son sujetos pasivos del IS y tributan en V.O., en proporción al mismo
	Retribuciones tanto activas como pasivas satisfechas por la Administración del Estado a funcionarios y contratados laborales, excepto funcionarios y empleados de Organismos Autónomos y entidades públicas empresariales	Ante la Administración Tributaria
ACTIVIDADES ECONÓMICAS	Rendimientos de actividades económicas	Lugar de residencia habitual o domicilio final del obligado a retener
RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO	Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares	Lugar donde tributen las entidades que satisfacen los mismos
		Si son sujetos pasivos del IS y tributan en V.O., en proporción al mismo
	Intereses y demás contraprestaciones de Deuda y Empréstitos emitidos por la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración Territorial	Ante la Diputación Foral competente, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas
	Intereses de Deuda, Empréstitos emitidos por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común	Ante la Hacienda estatal, aún cuando se satisfagan en el territorio vasco
	Intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del perceptor
	Rendimientos de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida e invalidez	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del beneficiario o tomador del seguro
	Rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del beneficiario
	Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el S.P. no sea el autor, propiedad industrial y prestación de asistencia técnica	Lugar donde se encuentre el domicilio fiscal de la persona o entidad que los satisfaga
	Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos	Lugar donde se encuentren situados

ISBN: 978-84-7777-577-5

RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA DEL IRPF		
TIPO DE RENDIMIENTO	RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	PUNTOS DE CONEXIÓN
RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO (Continuación)	Rendimientos procedentes de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria	Ante la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de garantía
	Rendimientos procedentes de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento	Ante la Administración del territorio donde hayan de inscribirse
	Rendimientos procedentes de préstamos simples, precio aplazado en la compraventa y otros	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del obligado a retener o donde se encuentre el establecimiento permanente
GANANCIAS PATRIMONIALES	Transmisión/reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, y transmisión de derechos de suscripción	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del accionista o partícipe
	Premios de participación en juegos, concursos, rifas, ...	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del pagador
	Premios sujetos al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del perceptor
OTROS RENDIMIENTOS DE CAPITAL	Arrendamiento, subarrendamiento de bienes inmuebles	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del obligado a retener
	Imputaciones de rentas	Lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del obligado a retener

IRNR RENTAS CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE					
PUNTOS DE CONEXIÓN			NORMATIVA APLICABLE	TRIBUTACIÓN	INSPECCIÓN
VOLUMEN OPERACIONES EN EL EJERCICIO ANTERIOR (VO)	DOMICILIO FISCAL	LUGAR OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO ANTERIOR			
≤101 €	Territorio Común (TC)	Irrelevante	TC	TC	TC
	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa		Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
>101 €	TC	75% o más de las operaciones en País Vasco	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	En proporción al VO en cada territorio	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
		>25% de las operaciones en TC	TC	En proporción al VO en cada territorio	TC
		exclusivamente en TC	TC	TC	TC
	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Opera exclusivamente en el País Vasco	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa en VO	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa en VO	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa en VO
		>25% de las operaciones en el País Vasco	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	En proporción al VO en cada territorio	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
		<25% de las operaciones en el País Vasco	TC	En proporción al VO en cada territorio	Inspección de los tributos del TC
		Opera exclusivamente en TC	TC	TC	Inspección de los tributos del TC

ISBN: 978-84-7777-577-5

IRNR RENTAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	
CLASE DE RENTA	PUNTO DE CONEXIÓN
Rendimientos de explotaciones económicas	Lugar de realización
Rendimientos derivados de prestaciones de servicios	Lugar de realización o utilización (prevalece criterio de utilización)
Rendimientos del trabajo	Lugar de prestación
Retribuciones de administradores y miembros de los Consejos de Administración o Juntas	En Territorio Foral, las satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente: — Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan. — Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco. La exacción de la totalidad de los rendimientos se atribuye al del territorio a quien corresponda la competencia inspectora de las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente conforme a los criterios establecidos en C.E. sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.
Rendimientos por actuaciones de artistas o deportistas	Lugar de realización
Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades	Si una rentas puede entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los TTHH cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá a los siguientes criterios: — Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan. — Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco. La exacción de la totalidad de los rendimientos se atribuye al del territorio a quien corresponda la competencia inspectora de las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente conforme a los criterios establecidos en C.E., sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

IRNR RENTAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	
CLASE DE RENTA	PUNTO DE CONEXIÓN
Intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario	Lugar de utilización
Rendimientos derivados de bienes inmuebles	Lugar de situación
Ganancias patrimoniales derivadas de valores	— Se entienden obtenidas o producidas en el País Vasco las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas. — Las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente: • Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan. • Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco. La exacción de la totalidad de los rendimientos se atribuye al del territorio a quien corresponda la competencia inspectora de las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente conforme a los criterios establecidos en C.E., sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última
Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles o derechos	Lugar de situación, cumplimiento o ejercicio
Bienes muebles o derechos	Lugar de situación, cumplimiento o ejercicio

ISBN: 978-84-7777-577-5

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES					
PUNTOS DE CONEXIÓN			NORMATIVA APLICABLE	TRIBUTACIÓN	INSPECCIÓN
VOLUMEN OPERACIONES EN EL EJERCICIO ANTERIOR	DOMICILIO FISCAL	LUGAR OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO ANTERIOR			
≤101 €	TC	Irrelevante	TC	Administración del TC	Inspección de los tributos del TC
	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa		Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
>101 €	TC	75% o más de las operaciones en País Vasco	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	En proporción al VO realizado en cada territorio	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
		>25% de las operaciones en TC	TC	En proporción al VO realizado en cada territorio	Inspección de los tributos del TC
		Opera exclusivamente en TC	TC	TC	Inspección de los tributos del TC
	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Opera exclusivamente en el País Vasco	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
		>25% de las operaciones en el País Vasco	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa	En proporción al VO realizado en cada territorio	Álava, Bizkaia, Gipuzkoa
		<25% de las operaciones en el País Vasco	TC	En proporción al VO realizado en cada territorio	TC
		Opera exclusivamente en TC	TC	TC	TC

ISD POR OBLIGACIÓN PERSONAL					
HECHO IMPONIBLE		PUNTO DE CONEXIÓN	NORMATIVA A APLICAR	TRIBUTACIÓN	INSPECCIÓN
SUCESIONES		— Cuando el causante tenga su residencia habitual en Territorio Foral — Residiendo el causante en el extranjero, cuando los contribuyentes tengan su residencia habitual en Territorio Foral	La del TH de residencia habitual	TH correspondiente	TH correspondiente
DONACIONES	Bienes inmuebles y derechos sobre los mismos	— Cuando los bienes radiquen en Territorio Foral — Si los inmuebles radican en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Territorio Foral	TH correspondiente		
	Demás bienes y derechos	Cuando el donatario tenga su residencia habitual en Territorio Foral	TH correspondiente		
SEGUROS SOBRE LA VIDA		— Cuando el asegurado tenga su residencia habitual en Territorio Foral — Residiendo el asegurado en el extranjero, cuando los contribuyentes tengan su residencia habitual en Territorio Foral	TH correspondiente		

ISD POR OBLIGACIÓN REAL			
HECHO IMPONIBLE	PUNTO DE CONEXIÓN	NORMATIVA	TRIBUTACIÓN
SUCESIONES	Que el mayor valor de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en un TH	TH correspondiente	TH correspondiente
DONACIONES			
SEGUROS SOBRE LA VIDA	Que el contrato se haya realizado con entidades aseguradoras residentes en un TH o se hayan celebrado en un TH con entidades extranjeras que operen en él.		

ISBN: 978-84-7777-577-5

Imposición Indirecta

IVA					
PUNTOS DE CONEXIÓN			NORMATIVA APLICABLE	TRIBUTACIÓN	INSPECCIÓN
VOLUMEN OPERACIONES EN EL AÑO ANTERIOR	LUGAR OPERACIONES	DOMICILIO FISCAL			
≤10$_1$ €	Irrelevante	TC	Estatal	AEAT	AEAT
		Álava, Bizkaia o Gipuzkoa	Foral	Diputación foral (DF) del domicilio fiscal	DF del domicilio fiscal
>10$_1$ €	Exclusivamente País Vasco	Irrelevante	Foral	Diputaciones forales	DF
	Simultáneamente TC y País Vasco	TC	Normativa de los territorios donde se hayan efectuado las operaciones.	Administraciones donde opere, en proporción al VO en cada territorio.	AEAT
		Álava, Bizkaia o Gipuzkoa			DF del domicilio fiscal
	Exclusivamente TC	Irrelevante	Estatal	AEAT	AEAT

ITP AJD				
HECHO IMPONIBLE	NORMATIVA	COMPETENCIA DE LA DF EN LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO		
		HECHOS SUJETOS		COMPETENCIA DF
TPO	Foral	Bienes inmuebles: — Transmisiones onerosas y arrendamientos — Constitución y cesión onerosa de derechos reales de todas clases, incluso de garantía, sobre ellos.		Cuando radique en TH el inmueble.
		Bienes muebles, semovientes o créditos:	En general, transmision onerosa, constitución o cesión onerosa de derechos sobre los mismos.	Si el prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista es: — Persona física, cuando tenga la residencia habitual en el TH, — Persona jurídica, cuando tenga el domicilio fiscal en el TH.

ITP AJD				
HECHO IMPONIBLE	NORMATIVA	COMPETENCIA DE LA DF EN LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO		
		HECHOS SUJETOS		COMPETENCIA DF
TPO (Cont.)	*Foral (Cont.)*	Bienes muebles, semovientes o créditos:	Excepciones: — Transmisión valores. — Constitución hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento o hipoteca sobre buques o aeronaves.	— Cuando se formalice la operación en el TH. — Cuando se inscriba la garantía en el TH.
		Constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones:	En general	Si el prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista es: — Persona física, cuando tenga la residencia habitual en TH. — Persona jurídica, cuando tenga el domicilio fiscal en TH.
			Excepciones: Préstamos con garantía real	— Cuando el bien inmueble hipotecado radique en el TH o sean inscribibles en este territorio las hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento
		Concesiones administrativas: — De bienes. — De explotación de servicios.		— Cuando los bienes radiquen en el TH. — Cuando se ejecuten o presten en el TH.
AJD	Foral	— Escrituras, actas y testimonios notariales. En general: Excepción: — Supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de AJD.		— Cuando se autoricen u otorguen en el TH. — Cuando radique en el TH el Registro donde deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

ISBN: 978-84-7777-577-5

ITP AJD			
HECHO IMPONIBLE	NORMATIVA	COMPETENCIA DE LA DF EN LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO	
		HECHOS SUJETOS	COMPETENCIA DF
AJD (Cont.)	Común: Letras de cambio o documentos que las suplen o realicen función de giro.	Anotaciones preventivas: En general:	— Cuando se practiquen en Registros Públicos situados en el TH.
		Letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro, así como pagarés, bonos obligaciones y títulos análogos.	— Cuando su libramiento tenga lugar en el TH. — Cuando, habiéndose librado en el extranjero, su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el TH.
OS	Común	Todo tipo de operaciones societarias:	— Cuando la entidad tenga su domicilio fiscal en el TH. — Cuando a pesar de no tener su domicilio fiscal en el TH. • Tenga su domicilio social en el TH y la sede de dirección efectiva no esté situada en un Estado miembro de la Comunidad Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar. • Realice en el TH operaciones de su tráfico y, además, su sede de dirección efectiva y su domicilio social no estén en un Estado miembro de la Comunidad Europera o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

IMPUESTOS ESPECIALES			
Impuestos Especiales de Fabricación			
Punto de conexión: Devengo	**Normativa (1)**	**Tributación**	**Devoluciones (2)**
Territorio común	Estatal	AEAT	AEAT
Territorio foral	Foral	Diputación Foral	Diputación Foral
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte			
Punto de conexión: Domicilio fiscal de quien realice el hecho imponible	**Normativa (3)**	**Tributación**	
Territorio común	Estatal	AEAT	
Territorio foral	Foral	Diputación Foral	
Impuesto Especial sobre el Carbón			
Punto de conexión: Devengo	**Normativa**	**Tributación**	
Territorio común	Estatal	AEAT	
Territorio foral	Foral	Diputación Foral	
Impuesto Especial sobre la Electricidad			
Punto de conexión		**Normativa**	**Tributación**
Suministro de energía eléctrica	Punto de suministro del adquirente en Territorio común	Estatal	AEAT
	Punto de suministro del adquirente en Territorio foral	Foral	Diputación Foral
Consumo por productores de la energía generada	Consumo en Territorio común	Estatal	AEAT
	Consumo en Territorio foral	Foral	Diputación Foral
Tributos sobre el juego			
Tributo	**Normativa**	**Tributación**	**Inspección**
Impuesto sobre Actividades de Juego	Estatal Posibilidad Δ 20% HF para domiciliados	En proporción al VO	Domicilio Fiscal
Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar	Según lugar realización h.i.	Según lugar realización h.i.	Según lugar realización h.i.
Otros	Lugar autorización	Lugar autorización	Lugar autorización

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde Autonomiaduna
Organismo Autónomo del

EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO