



LA MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO: ANÁLISIS DE LA LEY 10/2017, DE 28 DE DICIEMBRE.

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO(*)

Tras varios ejercicios sin novedades normativas relevantes en torno al Concierto Económico, el año 2017 ha sido especialmente fructífero en las relaciones entre las administraciones vasca y estatal, tanto en lo que se refiere a las de carácter financiero como en las de naturaleza tributaria.

Efectivamente, el pasado 17 de mayo se alcanzaron diversos acuerdos en la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) que pusieron punto final a una de las épocas más conflictivas en las relaciones financieras entre ambas administraciones, derivada de distintos desencuentros en las liquidaciones del cupo provocados por la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación autonómica de régimen común, operada a través de 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 los efectos que de la aplicación de dicha ley debían operarse en las relaciones entre el Estado y el País Vasco. En dicha reunión se alcanzaron 11 acuerdos, entre los que la CMCE aprobó la regularización y liquidación de los cupos definitivos y de las políticas activas de empleo de los años 2011-2015, los respectivos importes provisionales del ejercicio 2016, así como la fijación del cupo provisional para 2017, año base del nuevo quinquenio 2017-2021.

Dichos acuerdos abrieron la puerta y allanaron el camino para acordar una modificación del Concierto Económico que finalmente vio la luz en otra reunión de la CMCE celebrada el 19 de julio pasado, en la que se alcanzaron diversos acuerdos que afectan a las relaciones tributarias entre ambas administraciones.

La plasmación de los acuerdos mencionados ha determinado la aprobación de sendas leyes que, tras su preceptiva tramitación en las Cortes Generales, se han convertido en las Leyes número 10 y número 11, ambas de 28 de diciembre de 2017, publicadas en el Boletín Oficial del Estado del 29 de diciembre. Por la primera de ellas, 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 y, por la segunda, se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021.

El presente artículo se centra en el análisis del contenido de la ley de modificación del Concierto Económico y de la trascendencia que de la misma se deriva para ambas administraciones y los contribuyentes afectados, cuyos efectos se plasmarán en los próximos ejercicios.

INTRODUCCIÓN: MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Como es sabido, el vigente Concierto Económico, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, contiene una Disposición Adicional,

(*) *Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia y representante de la misma en el equipo negociador de la modificación del Concierto Económico*

la segunda que, en su apartado Dos, obliga a ambas administraciones a la adaptación de común acuerdo del Concierto Económico, en el caso de que en el ordenamiento jurídico tributario del estado se produjese una reforma que:

- a) Afecte a la concertación de los tributos
- b) Produzca una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta, o
- c) Determine la creación de nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta.

La adaptación que se acuerde deberá especificar sus efectos financieros y deberá llevarse a cabo por el mismo procedimiento seguido para la propia aprobación del Concierto Económico, es decir, mediante su integración en una ley que se tramitará por el procedimiento de lectura única en el Parlamento del estado, previo acuerdo en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En aplicación de dicho precepto, se han producido, desde la aprobación del actual Concierto Económico, dos modificaciones: la operada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre¹

¹ La necesaria modificación del Concierto derivaba, en este caso, de la introducción del régimen del grupo de entidades en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, del incremento de las competencias normativas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, de la introducción en el sistema tributario estatal del Impuesto sobre el Carbón y de la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos a profesionales, agricultores y ganaderos en determinados supuestos. También incluye la Ley 28/2007, modificaciones del texto concertado para la inclusión de medidas dirigidas a perfeccionar la colaboración entre el estado y las instituciones del País Vasco en materia de intercambio de información para el cumplimiento de los Tratados Internacionales y la actualización a 7 millones de € de la cifra relevante para la determinación de la tributación exclusiva y la atribución de la competencia de inspección en base al domicilio fiscal de los contribuyentes en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, así como la capacidad normativa en el primero de ellos.

y la aprobada por la Ley 7/2014, de 21 de abril².

La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, constituye, por tanto, la tercera y más ambiciosa adaptación del Concierto a las novedades introducidas en el ordenamiento jurídico tributario del estado, por cuanto no solo se han introducido las modificaciones necesarias para la adaptación a dichas novedades, sino que se 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 la aplicación de las reglas contenidas en el mismo.

Como explicita el primer párrafo del acuerdo, anexo a la Ley, la adaptación se ha materializado en la modificación de 20 artículos y una Disposición Transitoria, la adición de 4 artículos nuevos y la supresión de la Disposición Transitoria 10ª.

Desde otro punto vista, resulta obvio que las modificaciones introducidas son de diversa naturaleza y tienen a su vez diferente

² A través de esta modificación se conciertan los tributos creados en el ámbito estatal en los últimos años: el Impuesto sobre Actividades de Juego, los llamados impuestos medioambientales (el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica, el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero), y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Así mismo, se precisa la competencia para exigir la retención del gravamen especial sobre premios de loterías y se adapta a la sustitución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Además, se incorporan determinadas precisiones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y algunas modificaciones en aspectos institucionales que afectan a la Junta Arbitral y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

trascendencia. Así, encontramos algunas de ellas que podemos calificar de simples adaptaciones técnicas obligadas, en algunos casos, por la mera evolución de determinados conceptos o su regulación normativa u otras en que el cambio deriva de que el punto de conexión o las referencias normativas han quedado obsoletas o vacías de contenido. En otros casos, se trata de medidas tendentes a simplificar las relaciones interadministrativas o la aplicación de los puntos de conexión por los propios contribuyentes, en situaciones en que la aplicación del punto de conexión vigente se ha revelado conflictiva debido a interpretaciones encontradas mantenidas por una y otra administración y que han originado conflictos sometidos a la consideración de la Junta Arbitral. Otras han supuesto el establecimiento de un punto de conexión para nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta o la superación de determinadas limitaciones competenciales, algunas de ellas largamente reivindicadas por las haciendas forales, así como la modificación o aclaración de situaciones en las que el punto de conexión no resultaba lo suficientemente explícito. Finalmente, se ha realizado un esfuerzo importante en introducir medidas de coordinación y colaboración entre ambas administraciones, estableciendo mecanismos dirigidos a clarificar las competencias recíprocas en casos de tributación compartida y a poner a disposición de las respectivas administraciones y de los órganos encargados de la interpretación del texto concertado, singularmente la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y la Junta Arbitral, de novedosos procedimientos tendentes a la simplificación de su aplicación.

A. Adaptaciones de carácter técnico.

Las modificaciones que suponen meras adaptaciones técnicas podemos observarlas en el cuadro 1.

La primera de ellas se refiere a la eliminación de la referencia que contenía la letra e) del apartado Uno del artículo 9, correspondiente al punto de conexión previsto para las retenciones por rendimientos del capital mobiliario derivados de rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capitales, para el caso de pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor y el pagador fuera la administración del estado, en cuyo caso la retención sería exigida por esta, en lugar de aplicarse la residencia habitual o el domicilio fiscal del beneficiario, punto de conexión previsto con carácter general para dicha clase de rentas. Parece absolutamente procedente la eliminación del párrafo, en la medida en que resulta remota la posibilidad de imaginar un supuesto en el que sea de aplicación esta reserva de competencia a favor de la administración estatal fuera de los casos en los que el rendimiento tenga la calificación de proveniente del trabajo y proceda la aplicación de los puntos de conexión previstos para estos en el artículo 7 del Concerto. De hecho, la versión contenida en el Concerto de 1981 (y vigente hasta 2002) remitía el supuesto de manera expresa a las disposiciones previstas *"para pensiones y haberes pasivos a efectos de retenciones por rendimientos de trabajo"*.

Cuadro 1. Adaptaciones de carácter técnico

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
9.Uno.e)	Retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario	Eliminación de la referencia a pensiones en el caso de rentas vitalicias y temporales
20	Grupos fiscales	• Remisiones a "entidades" en lugar de "sociedades" • Los grupos fiscales tributarán en todo caso a VOP (no se aplica la regla simplificadora) • Se atribuye la competencia inspectora en función de la normativa aplicable
21	IRNR: Normativa aplicable	Régimen opcional de tributación por el IRPF: remisión a la "renta obtenida" en territorio vasco
31	I. Sucesiones y Donaciones	Modificación de la remisión a la Ley del Mercado de Valores

La segunda modifica el artículo 20.Dos, a efectos de adaptar la terminología utilizada al nuevo régimen de consolidación fiscal derivado de las modificaciones introducidas en el perímetro de consolidación por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como a incorporar una regla de reciprocidad en relación con lo dispuesto en la Disposición Adicional 12ª de dicha ley, que habilita para la constitución de los conocidos como “subgrupos fiscales” en los que pueden aplicar el régimen de consolidación fiscal bajo la normativa de territorio común o foral aquellas entidades que cumplieren los requisitos para ser consideradas dependientes aun cuando la entidad dominante estuviera sometida, respectivamente, a normativa foral o común. También en el régimen de consolidación fiscal se aclara una regla que, aunque pudiera parecer obvia, no se explicitaba en el texto anterior del precepto, y que no es otra sino que la competencia de inspección sigue, como no podía ser de otro modo, a la de la normativa aplicable al grupo fiscal. Por último, se prevé la regla aplicable a una cuestión que hasta ahora había suscitado dudas, estableciendo que los grupos, con independencia de su volumen de operaciones, tributarán en todo caso a cada administración en proporción a dicho volumen, sin aplicación de la regla de simplificación que atribuye la tributación exclusiva en base al domicilio fiscal. Aunque se trata de una cuestión más formal que crematística, ante la constatación de la escasez de grupos fiscales con volumen de operaciones en los últimos ejercicios inferior a los 7 millones de euros, la solución adoptada parece justificada ante el incremento de posibilidades de que se produzca dicha circunstancia como consecuencia de la elevación de dicho importe a 10 millones de euros, así como dar una respuesta parcial al mantenimiento de la asimetría en la determinación de la normativa aplicable para aquellas sociedades que vayan a tributar en régimen de consolidación fiscal cuando, teniendo el domicilio fiscal en un territorio, mantienen sus operaciones de forma mayoritaria en el otro territorio (75% o más en territorio común para las empresas con domicilio en territorio foral o 100% en territorio foral para las

entidades con domicilio en territorio común), en la medida en que, como veremos más adelante, con el punto de conexión previsto para el caso de grupos, se integrarán en grupos fiscales de territorio común entidades con domicilio fiscal en el mismo pero con volumen de operaciones mayoritario (superior al 75% e inferior al 100%) en territorio foral.

La tercera modificación técnica consiste en la modificación del contenido del punto de conexión aplicable en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para el caso de aquellos contribuyentes de este impuesto que cumplieren los requisitos para ejercitar la opción por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contemplada en la normativa reguladora del impuesto a fin de no limitar la libre circulación de trabajadores en el ámbito del Espacio Económico Europeo, siguiendo la doctrina dictada por el Tribunal de Justicia en el caso Schumaker.³ El nuevo punto de conexión vincula la competencia de exacción y normativa foral a que los rendimientos obtenidos en territorio vasco constituyan la mayor parte de la renta obtenida en territorio español. Hasta ahora, el punto de conexión hacía referencia no a la totalidad de la renta obtenida, sino únicamente a los rendimientos derivados del trabajo o de actividades económicas. En este caso, se mantiene la aclaración de que si el contribuyente tiene derecho a la devolución, como será el caso habitual, esta será satisfecha por las diputaciones forales con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.

La última modificación técnica se dirige simplemente a actualizar la referencia al artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, contenida en el artículo 31.1, por idéntico precepto ahora contenido 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.

³ Sentencia de 14 de febrero de 1995, Asunto C-279/1993.

B. Modificaciones de los puntos de conexión aplicables en determinados supuestos de retenciones

El segundo grupo de modificaciones afecta a los puntos de conexión previstos para la distribución de las retenciones aplicables en el caso de los rendimientos sujetos a las mismas en los casos que se explicitan en el cuadro 2.

La aplicación de este punto de conexión ha sido fuente constante de conflictos⁴ en la medida en que, por un lado, no contemplaba determinados supuestos en los que no quedaba clara la ubicación del territorio en que se prestaban los correspondientes trabajos o servicios (como en los casos de trabajos prestados en el extranjero, trabajadores a bordo de buques o aeronaves o en el caso de teletrabajo), en

Cuadro 2. Modificaciones en puntos de conexión aplicables en supuestos de retención

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
7.1	Retenciones sobre rendimientos del trabajo	Ampliar el punto de conexión al centro de trabajo en los casos en que no se puede determinar donde se presta, y en los de teletrabajo, extranjero, buques y embarcaciones...
7.2	Retenciones de funcionarios de Administración del Estado	Se amplía la excepción a: Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas, Autoridades portuarias de puertos vascos
10.Uno	Retenciones sobre ganancias patrimoniales	Punto de conexión para la transmisión de derechos de suscripción: domicilio del accionista o partícipe
20.3	Retenciones grupos	Los grupos fiscales aplicarán el VOP del grupo a la hora de practicar la retención de los conceptos sometidos a volumen de operaciones

a) Rendimientos por rendimientos del trabajo.

Dos modificaciones se introducen en el artículo 7 dirigidas, la primera de ellas, a generalizar, en determinados supuestos, la exacción a favor del territorio en que se ubique el centro de trabajo a que se encuentre adscrito el trabajador y, la segunda, a limitar la excepción al punto de conexión general en los casos de rendimientos del trabajo satisfechos por determinados entes del sector público estatal.

Como es sabido, el punto de conexión hasta ahora vigente para las retenciones sobre rendimientos del trabajo, en el caso de retribuciones activas, atribuía a las haciendas forales la exacción, conforme a su respectiva normativa, en el caso de que los correspondientes trabajos o servicios se prestasen en el País Vasco, estableciendo una presunción iuris tantum de que el trabajo se prestaba en el País Vasco cuando el centro de trabajo de adscripción del trabajador se encontrara ubicado en su territorio, aplicable cuando los trabajos o servicios se prestaran de manera simultánea en territorio común y vasco.

cuyo caso la administración tributaria estatal reclamaba su competencia, en tanto en cuanto no se encontraba atribuida expresamente a las haciendas forales y, por otro, porque también dicha administración ha entendido que la aplicación de la presunción iuris tantum favorable al territorio del centro de adscripción del trabajador quedaba enervada en el supuesto de que, a través de la correspondiente prueba, pudiera acreditarse el lugar de prestación, lo que ha llevado, en algunos supuestos como el de los agentes comerciales, a afirmar la distribución proporcional de las retenciones en los casos en que pudiera cuantificarse la prestación relativa en uno u otro territorio, con las evidentes dificultades que generaría la aplicación de este criterio a efectos de la distribución de las retenciones practicadas, eventual normativa aplicable diferenciada a un mismo trabajador en idénticos períodos de liquidación, etc.

El nuevo punto de conexión sale al paso de estas interpretaciones sustituyendo la presunción por

⁴ A la hora de escribir estas líneas se están tramitando ante la Junta Arbitral más de 30 conflictos en los que se cuestiona la aplicación de este punto de conexión.

una regla expresa de atribución al centro de adscripción, no solo en los casos de prestación simultánea en uno y otro territorio, sino también en los casos en que no pudiera determinarse de forma fehaciente el lugar de trabajo: trabajos o servicios prestados en el extranjero, teletrabajo y trabajos prestados en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar.

La segunda modificación afecta al apartado Dos del artículo 7, que establecía una excepción a la regla general que atribuía expresamente a la administración estatal las retenciones sobre las retribuciones activas o pasivas correspondientes a funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del estado. Esta excepción excluía los casos de funcionarios y empleados de organismos autónomos y entidades públicas empresariales. La modificación consiste en ampliar la exclusión a los entes que configuran la administración institucional del estado, de acuerdo con la clasificación prevista en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. De esta manera, las retenciones de las retribuciones de los funcionarios y empleados de los entes a que se refiere el artículo 84 de dicha ley, que presten sus servicios en el País Vasco serán exigidas, conforme a su respectiva normativa, por las diputaciones forales. La ampliación de la exclusión señalada afecta a las Sociedades mercantiles estatales, Consorcios de adscripción estatal, Fundaciones estatales, Universidades públicas no transferidas y Autoridades Portuarias de los puertos que se encuentran en territorio vasco.

b) Retenciones sobre ganancias patrimoniales.

En el ámbito de las ganancias patrimoniales la normativa en vigor en los tres Territorios Históricos desde la reforma de 2013⁵ calificaba como ganancia patrimonial el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción para el transmitente en el período impositivo en que

se produzca la citada transmisión, mientras que dicha calificación no fue incorporada a la normativa estatal sino hasta la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con efectos para las transmisiones que tuvieran lugar a partir del 1 de enero de 2017, que además estableció la obligación de retener sobre los importes obtenidos

La modificación del Concierto en esta materia establece para la exacción y la normativa aplicable a dichas retenciones el mismo punto de conexión previsto para las ganancias derivadas de transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, esto es, la residencia habitual o domicilio fiscal del accionista o partícipe.

c) Retenciones sobre rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidades: el caso de los grupos fiscales

La modificación del punto de conexión aplicable a los rendimientos satisfechos por entidades integrantes de los grupos fiscales, en el caso de que resulte de aplicación el volumen de operaciones de la entidad pagadora del rendimiento, ha sido una de las cuestiones más reclamadas por las administraciones vascas en las negociaciones con la estatal.

Como es sabido, en el caso de entidades con tributación compartida, el Concierto atribuye a una u otra administración el importe de la retención en proporción al volumen de operaciones del obligado a retener, en el caso de las retenciones aplicables a las retribuciones que se perciban por la condición de administradores o miembros de los Consejos de Administración, las aplicables a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier entidad o las correspondientes a las rentas obtenidas por contribuyentes no residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

En el caso de los grupos fiscales se produce la particularidad de que se encuentran exentos de practicar retención los dividendos

⁵ Artículo 47.1.a) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia y homónimas de los de Araba y Gipuzkoa.

o participaciones en beneficios, intereses y otras rentas satisfechas entre sociedades que formen parte del grupo fiscal⁶. Por otra parte, la mayoría de los grandes grupos fiscales existentes se articulan de manera muy similar, con una sociedad matriz (entidad dominante) que posee el 100% de varias sociedades filiales, además de participaciones suficientes para tener el control de otra serie de sociedades (entidades dependientes), teniendo en cuenta además que la entidad dominante suele mantener un volumen de operaciones reducido en comparación con el de las entidades dependientes que, normalmente, son las operativas, mientras que aquella, la holding, se limita a gestionar las participaciones y prestar servicios al resto de entidades, lo que determina que prácticamente el 100% de sus operaciones se localicen en el territorio donde mantenga su domicilio fiscal.

Este escenario determina que, cuando las entidades dependientes de un grupo fiscal reparten dividendos a su matriz no existe obligación de retener sobre los mismos, sin que se integren, además, en la base imponible del grupo fiscal por ser objeto de eliminación al tratarse de operaciones intragrupo. Por ello, la hacienda de un territorio en el que las entidades dependientes mantienen un determinado volumen de operaciones no obtiene ingreso alguno de estas retenciones, de la misma manera que tampoco ingresa ninguna cantidad la hacienda del territorio de la matriz, por este tipo de operaciones.

Sin embargo, la disfunción se produce en el momento en que la matriz distribuye dividendos a sus accionistas, en el que, de no tratarse de un supuesto de exención por aplicación de la normativa vigente que resulte de aplicación, debe practicarse la oportuna retención distribuyendo el importe de la misma entre las distintas administraciones en proporción al respectivo volumen de operaciones de la entidad que reparte el dividendo. Como hemos

señalado en el párrafo anterior, dicho volumen se concentra prácticamente en su totalidad en el territorio donde se ubica su domicilio fiscal, con independencia del volumen de operaciones del grupo fiscal, que se determina, por aplicación de lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 20 del Concerto, por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal realicen en cada territorio, antes de las eliminaciones intragrupo que procedan.

Aunque la neutralidad en la distribución de estas retenciones exigiría la aplicación de un punto de conexión vinculado a la residencia habitual o al domicilio del perceptor de los rendimientos, en la medida en que se harán valer en las declaraciones formuladas ante las administraciones competentes, la dificultad para la aplicación del mismo ha aconsejado al menos sustituir el ahora aplicable, en base al volumen de operaciones de la entidad pagadora, por el volumen de operaciones del grupo que, con toda probabilidad, asegurará un mayor grado de neutralidad en la distribución de estos ingresos entre las distintas administraciones tributarias.

C. Modificaciones tendentes a la superación de algunas limitaciones competenciales y asegurar la reciprocidad en la aplicación de determinados puntos de conexión

Las modificaciones de esta naturaleza podemos identificarlas en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en la incorporación de reciprocidad en la atribución de la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades y de la competencia de inspección y en la exacción en este impuesto y en el IVA en base al volumen de operaciones.

a) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como es ampliamente conocido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, había declarado que *"el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la*

⁶ Artículo 128.4.c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y correspondientes de los Territorios Históricos.

Cuadro 3. Superación de limitaciones competenciales y reciprocidad de puntos de conexión

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
25.Uno	I. Sucesiones y Donaciones	• Sucesiones (causante residente en el extranjero): residencia de los contribuyentes • Donaciones de inmuebles radicados en el extranjero: residencia del donatario • Contribuyente residente en el extranjero: mayor valor de los bienes o derechos en el PV • Normativa aplicable: permanencias en territorio común de un mayor nº de días de los 5 años anteriores al devengo
14.Uno	I. Sociedades: normativa aplicable	Incorporación de reciprocidad en la regla para la determinación de la normativa aplicable e inspección en los casos de domicilio fiscal en un territorio y 75% o más del VOP en el otro (salvo grupos fiscales y grupos de entidades de IVA)
19.Uno	I. Sociedades: inspección del impuesto	
29.Seis	IVA: gestión e inspección del impuesto	

Unión Europea 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 en territorio español y fuera de éste⁷. La vulneración de la libertad de circulación de capitales tenía su origen en la reserva a favor del estado de la exacción y regulación de la obligación real de contribuir en el marco de la cesión a las comunidades autónomas de régimen común del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dicha reserva normativa provocaba que la aplicación de determinados beneficios fiscales aprobados por las comunidades autónomas limitaran su aplicación a los residentes en las mismas o en relación con la transmisión de inmuebles situados en su marco territorial, impidiendo su aprovechamiento por ciudadanos residentes en otros estados miembros que se encontraban en situaciones comparables a las de dichos residentes⁸. El cumplimiento de dicha sentencia

obligó a una modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, operada por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que introdujo una Disposición Adicional Segunda en aquella, en la que incorpora las reglas precisas para la aplicabilidad de los beneficios fiscales en cuestión a contribuyentes residentes en un estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo distinto de España, que deban tributar a la administración tributaria del estado.

Aunque la sentencia del TJUE no hace referencia expresa ni al régimen de Concierto Económico ni al de Convenio, lo cierto es que los términos de la concertación del impuesto hasta ahora vigentes, producían efectos similares, en determinados supuestos, a los contemplados por el Tribunal, por lo que resultaba necesaria una modificación de los puntos de conexión contenidos en aquellos, a fin de adaptarlos a los pronunciamientos de la sentencia.

Esta modificación, hasta ahora pendiente, se ha acometido mediante la reforma del artículo 25 del Concierto Económico en los términos que a continuación explicamos.

7 Sentencia del TJUE de 3 de septiembre, dictada en el procedimiento C-127/12, Comisión contra Reino de España, respecto de los impuestos sobre las sucesiones y donaciones.

8 Incluso en un ámbito de cuestiones ajeno al comunitario, el Tribunal Constitucional, en sentencia de 18 de marzo de 2015, declaró inconstitucional y nula una normativa como la contenida en el artículo 12 bis la Ley de la Comunidad Autónoma de Valencia 13/1997,

de 23 de diciembre, que vinculaba determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la residencia en dicha comunidad, sin que resultara de aplicación a contribuyentes residentes en otras comunidades autónomas.

i) Causante residente en un estado miembro distinto de España

Como se recordará, el punto de conexión vigente, en el caso de obligación personal, limitaba la competencia de las haciendas forales (así como de las comunidades de régimen común) a aquellas sucesiones en las que el causante tuviera su residencia en el País Vasco (o en la respectiva Comunidad Autónoma). La discriminación en este caso derivaba del hecho de que los herederos de un fallecido residente en España resultaban mejor tratados que los causahabientes de un residente en otro estado comunitario, al denegarse a estos los eventuales beneficios fiscales reconocidos a los primeros en las normativas autonómicas del impuesto en cada caso aplicables. La eliminación de la eventual restricción a la libertad de circulación de capitales, en el ámbito de las comunidades autónomas de régimen común, se produjo declarando la aplicación de la normativa de la comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y hubiera bastado con incorporar al Concerto Económico una regla similar, para conseguir el mismo efecto. Sin embargo, en el caso del País Vasco, se ha ampliado la competencia de las haciendas forales, reconociendo la capacidad de exacción de las mismas en los casos en que, siendo el causante no residente en España, el contribuyente tuviera su residencia en territorio vasco. De esta manera, los causahabientes residentes en el País Vasco de causantes no residentes en España tributarán ante las diputaciones forales sin limitación a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo y, como es consustancial a la obligación personal de contribuir, con independencia del lugar donde se encuentren situados, en España o fuera de ella, los bienes o derechos transmitidos.

En el caso de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, la solución adoptada es la idéntica a la señalada, vinculando la competencia foral a la residencia del contribuyente en el País Vasco.

ii) Contribuyente no residente

En el caso de obligación real de contribuir, el Concerto Económico limitaba la competencia de las diputaciones forales a aquellos casos en los que la totalidad de los bienes o derechos transmitidos, mortis causa o inter vivos, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco. Se declara ahora la competencia foral cuando el mayor valor de los bienes o derechos adquiridos por el causahabiente o donatario no residente en España, radique en territorio vasco. Cuando dicho mayor valor no radique en territorio vasco, y la competencia, por ello, corresponda a la administración tributaria estatal, la solución ha sido declarar el derecho a la aplicación de la normativa de la correspondiente Comunidad Autónoma en el caso de que el causante residente en el espacio Económico Europeo en el momento del devengo, hubiera sido previamente residente en la misma o, en el caso de transmisiones lucrativas inter vivos, la de la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los bienes 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.

Como es obvio, el diferente punto de conexión aprobado en uno y otro ámbito, común o foral, da una respuesta diversa a los casos de posible discriminación, en la medida en que los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa vasca si el referido mayor valor de los bienes recibidos en herencia o de los bienes donados se encuentra radicado en el País Vasco, mientras que, en caso contrario, la aplicación de la correspondiente normativa autonómica, y el consiguiente desplazamiento de la normativa estatal más gravosa, exigirá un vínculo personal previo del causante con el territorio de la misma.

Debe tenerse en cuenta que, aunque la redacción de la modificación no lo dice expresamente, interpretamos que la referencia al mayor valor de los bienes o derechos se refiere a aquellos que compongan la hijuela

particular del contribuyente en cuestión y no a la totalidad de los bienes o derechos del caudal relicto en su conjunto que radiquen en España. Se trata de una cuestión que ha sido discutida en relación con la redacción actual del Concierto y que ha sido respondida por la Junta Arbitral del Concierto Económico⁹ en favor de la interpretación propuesta, sin que se haya planteado recurso al Tribunal Supremo contra la resolución dictada.

Otra cuestión problemática que puede derivarse de la solución adoptada es la eventual concurrencia en una misma herencia de ambas administraciones con competencia para su exacción, en la medida en que coincidan en ella contribuyentes no residentes y residentes o, incluso, varios contribuyentes no residentes que reciban bienes o derechos con mayor valor en territorios distintos, con los problemas que se suscitan en relación con la eventual aplicación de diferente normativa y procedimientos de gestión, comprobación de valores, etc., así mismo diversos.

En el caso de percepción de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida por no residentes, la competencia foral se vincula a que el correspondiente contrato hubiera sido realizado con entidades aseguradoras residentes en territorio vasco o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él. El beneficiario de estos seguros tributará a las haciendas forales, con independencia de que, si además tuviera la consideración de heredero, el mayor valor de su parte en la herencia se encuentre o no en el País Vasco.

iii. Transmisión lucrativa inter vivos de bienes inmuebles.

En el caso de donaciones de bienes inmuebles, el Concierto reconocía competencia a las diputaciones forales únicamente en el caso de que los bienes transmitidos estuvieran ubicados

en territorio vasco. La discriminación observada derivaba de la falta de aplicación de la normativa autonómica en el caso de que los bienes radicaran en el territorio de otro estado miembro distinto de España, en la medida en que la donación de los primeros resultaba menos onerosa que la de los segundos, al resultar necesariamente aplicable a estos últimos la normativa estatal del impuesto.

La solución adoptada, similar a la aprobada para territorio común, resuelve la discriminación vinculando la competencia de exacción y la aplicación de la respectiva normativa a las diputaciones forales cuando el donatario tuviera su residencia habitual en el País Vasco en la fecha de devengo, en el caso de bienes radicados en el extranjero. También en este caso, se ha ampliado la competencia foral a situaciones ajenas a la discriminación observada por el TJUE, al resultar de aplicación el nuevo punto de conexión en todo caso, sin limitación al Espacio Económico Europeo.

iv. Otras modificaciones en los puntos de conexión del Impuesto.

La última modificación introducida en la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desvinculada de la problemática europea que planteaba su aplicación, se refiere a la regla en virtud de la cual las haciendas forales, aun competentes para la exacción del impuesto, en el caso de obligación personal de contribuir o de donación de otros bienes y derechos, distintos de los inmuebles, debían, sin embargo, aplicar la normativa estatal, si el causante o el donatario hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo, salvo que hubieran conservado la condición política de vascos, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 del Estatuto de Autonomía, que reconoce dicha condición, además de a quienes tengan la vecindad administrativa en cualquier de los municipios del País Vasco, a los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven

la nacionalidad española. A partir de ahora, ya no será necesaria la residencia continuada de los últimos cinco años para que resulte aplicable la normativa foral del impuesto, sino que bastará con que no se produzca la circunstancia de que el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores en dicho territorio, contados desde la fecha de devengo del impuesto. Se mantiene la referencia relativa a la no aplicabilidad del requisito de residencia continuada, ahora de mayor tiempo de permanencia, para aquellos que conserven la condición política de vascos.

La regla adoptada sigue sin aclarar la cuestión de la elección de la normativa aplicable en el caso de que el causante o el donatario, residentes en el País Vasco a la fecha de devengo, habiendo permanecido más tiempo en territorio común que en territorio vasco, hubieran mantenido residencia en distintas Comunidades Autónomas en los cinco años anteriores a la fecha de devengo. Aunque la dicción expresa remite a las "normas de territorio común", parece razonable que la solución deba ser la de aplicar la normativa de aquella Comunidad Autónoma en que se hubiera permanecido más tiempo en el período de permanencia en territorio común.

b) Regla de reciprocidad en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA

El Concerto Económico venía manteniendo una regla dirigida a aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones superara la cifra fijada como umbral para que el territorio de su domicilio fiscal determinara la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades (hasta ahora 7 millones de euros y en adelante 10 millones de euros) y realizaran, sin embargo, la mayor parte de sus operaciones en territorio distinto a aquel, de forma que el territorio donde se realizaran dichas operaciones tuviera preferencia sobre la regla general de atribución en base al del domicilio fiscal.

La regla vigente adolecía de falta de reciprocidad ya que, mientras que en el caso

de que el domicilio fiscal radicara en territorio común la preferencia por el territorio donde se realizaran las operaciones exigía que la totalidad de sus operaciones se realizara en el País Vasco para que resultara de aplicación la normativa de este, en el caso de los contribuyentes con domicilio fiscal en territorio vasco bastaba que el 75 por ciento o más de sus operaciones se realizaran en territorio común para que resultara de aplicación la normativa de este último. Idéntica regla estaba prevista para la atribución de la competencia de inspección en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y del IVA.

Pues bien, con la modificación acordada la asimetría de dicha regla ha sido superada y a partir de ahora ya no se exigirá que los contribuyentes con domicilio en territorio común realicen la totalidad de sus operaciones en el País Vasco para que resulte de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades y se atribuya la competencia de inspección en dicho impuesto y en el IVA, sino que se exigirá idéntico porcentaje del 75 por ciento al previsto para el caso de domicilio fiscal en el País Vasco y operaciones mayoritarias realizadas en territorio común.

Es de hacer notar que, sin embargo, se mantiene la regla anterior y por lo tanto la falta de reciprocidad de la misma, en el caso de sujetos pasivos que formen (o vayan a formar) parte de un grupo fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades o de aquellas entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades en el IVA. Esta decisión tiene como objetivo mantener el *status quo* vigente hasta la modificación del Concerto a efectos de que la modificación no afecte al perímetro de consolidación de los grupos fiscales y al conjunto de contribuyentes acogidos al régimen especial en el caso de los grupos de entidades en el IVA. Por otro lado, se explicita en el régimen de grupos fiscales una regla, aunque obvia hasta ahora inexistente, de atribución de la competencia de inspección en base a la normativa aplicable.

La solución adoptada va a plantear situaciones ciertamente peculiares, en la medida en que a

las empresas que se encuentren en la situación prevista (domicilio fiscal en territorio común y volumen de operaciones entre el 75% y 100% en el País Vasco) les resultará de aplicación la normativa foral en el caso de que tributen de forma individual, mientras que si cumplen los requisitos para integrarse en un grupo fiscal de territorio común, les será de aplicación la normativa de dicho territorio.

D. Medidas de simplificación y coordinación en el I. Sociedades e IVA

En el ámbito de los contribuyentes sometidos a tributación compartida por aplicación de los correspondientes puntos de conexión, se introducen determinadas medidas dirigidas a simplificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a incrementar la coordinación de las actuaciones entre ambas administraciones, que pueden observarse en el siguiente cuadro.

entiendan realizadas tanto en territorio común como foral. La regla de simplificación afecta tanto a la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades como a la atribución de la competencia inspectora y exaccionadora en dicho impuesto y en el IVA.

La Disposición adicional sexta del Concierto Económico prevé la actualización de la cifra que sirve de umbral mediante acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, al menos cada cinco años. La última vez que dicho importe fue objeto de actualización se realizó a través de la Ley 28/2007, de 25 de octubre, que la situó en 7 millones de euros. La modificación acordada eleva la cifra a 10 millones de euros, con lo que queda alineada con el concepto europeo de pequeña empresa contenido en la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, así como a la

Cuadro 4. Medidas de simplificación y coordinación en el I. Sociedades e IVA

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
14.Uno	I. Sociedades: normativa aplicable	Elevación a 10 millones del VOP que determina la regla de simplificación que vincula la normativa, exacción e inspección al domicilio fiscal del contribuyente
15.Uno y Dos	I. Sociedades: exacción del impuesto	
19.Uno	I. Sociedades: inspección del impuesto	
27.Uno y Dos	IVA: exacción del Impuesto	Verificación del VOP por la administración que no tenga la competencia inspectora
19.Cinco	I. Sociedades: inspección del impuesto	
29.Seis. Quinta	IVA: gestión e inspección del Impuesto	Procedimiento para regular las cuotas soportadas en períodos anteriores al momento de iniciar la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propia de su actividad
29.Nueve	IVA: gestión e inspección del Impuesto	

a) Actualización del importe umbral determinante de la competencia en base al domicilio fiscal

Como es sabido, el Concierto Económico contiene una regla de simplificación, en virtud de la cual, los contribuyentes que no superen un determinado volumen de operaciones deben cumplir sus obligaciones tributarias ante una única administración, la de su domicilio fiscal, aunque, de acuerdo con las reglas de localización de las mismas, sus operaciones se

definición de empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades estatal o la de pequeña empresa contenida en la normativa foral del mismo.

Debe hacerse notar que la actualización del importe señalado se ha querido ver como una ampliación de las competencias forales de forma que se produciría un incremento de las empresas sometidas a la normativa, inspección y exacción de las haciendas forales, con un aumento

notable de las sometidas a competencia foral. Sin embargo, resulta patente que la cifra umbral opera de manera recíproca para las haciendas vascas y estatal, de forma que la modificación del importe al alza determinará que determinadas empresas que hasta ahora tributaban en volumen de operaciones pasen a tributar frente a una única administración, pero dicho efecto se producirá tanto a favor de una como de otra administración. De hecho, el diputado foral de Hacienda y Finanzas de Bizkaia, en comparecencia en Juntas Generales del pasado 3 de noviembre, señaló que en 2016 tributaron en Bizkaia 278 empresas cuyo volumen de operaciones se situaba entre los 7 y 10 millones de euros. De ellas, 152 tributaron al 100% en Bizkaia, por lo que no hubieran sufrido efecto alguno en dicho ejercicio derivado de la modificación del umbral. Del resto de 126 empresas, únicamente 36 tenían domicilio fiscal en dicho Territorio Histórico, mientras que 75 lo mantenían en territorio común o Navarra y 15 en Araba/Álava o Gipuzkoa. En definitiva, Bizkaia hubiera obtenido el efecto (positivo o negativo) derivado en la cuota del Impuesto sobre Sociedades de la diferencia entre el volumen de operaciones de dichas 36 empresas y el 100% de sus respectivas operaciones, mientras que hubiera perdido el de las 90 empresas con otro domicilio fiscal. Similar efecto se hubiera producido en el ámbito del IVA.

Debemos advertir en este apartado de las posibles disfunciones que pueden plantearse por la interacción de las reglas de distribución competencial vigentes en el marco del Convenio navarro y las nuevas aprobadas en relación con el Concierto Económico, en la medida en que, mientras no sean acordadas otras nuevas, se mantienen en el ámbito navarro las cifras de umbral de operaciones vigentes en el Concierto hasta 2017. La asimetría de las cifras vigentes en ambos regímenes hace necesario determinar unas normas básicas para la interpretación de las normas relativas tanto a la distribución de la capacidad de exacción como de la competencia inspectora en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA que han sido acordadas por todas las administraciones implicadas.

En relación con la exacción, el problema se plantea respecto de aquellas empresas que tengan un volumen de operaciones en el ejercicio 2017 situado entre los 7 y 10 millones de €. De acuerdo con la nueva redacción del Concierto se trataría de empresas con tributación exclusiva en el territorio de su domicilio fiscal mientras que para el Convenio deberían tributar en volumen de operaciones. La solución acordada ha sido la de aplicar, en primer lugar, las nuevas reglas para la exacción pactadas en el marco del Concierto Económico, de forma que si la entidad en cuestión tiene su domicilio fiscal en el País Vasco tributará en exclusiva a las diputaciones forales, mientras que si el domicilio fiscal está situado en Navarra o en territorio común, tributará de forma compartida a ambas administraciones imputando a las mismas la parte de volumen de operaciones que se entienda realizada en el País Vasco, de acuerdo con las normas del Convenio. La cuestión a decidir era la de la distribución entre las dos administraciones, navarra o común, del VOP imputable al País Vasco, para lo que caben dos opciones: proporcional al resto de operaciones o íntegramente a la administración de territorio común. La conocida doctrina consolidada sobre la consideración de Navarra y el País Vasco como territorio común a efectos de la aplicación del Concierto y del Convenio, respectivamente, parece ha llevado a concluir que dichas operaciones se incluirán en el volumen a declarar ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En lo que se refiere a la competencia inspectora, la cuestión se complica algo debido a la eliminación de la regla que enervaba la asignación de la misma en base al territorio del domicilio fiscal en función de la realización de las operaciones de forma mayoritaria en territorio distinto a aquél, que exigía porcentajes diferentes a una u otra administración (100% de las operaciones en el País Vasco en el caso de domicilio en territorio común o 75% o más de las operaciones en territorio común, en el caso de domicilio fiscal en el País Vasco). El problema aquí se deriva del mantenimiento de ambas reglas, de forma que las empresas con volumen de operaciones superior a 10

millones de euros y con domicilio en territorio común estarán sometidas, como regla general, a la competencia inspectora de la AEAT, salvo que la totalidad del VOP se hubiera realizado en Navarra o salvo que el 75% o más de sus operaciones hubiera sido realizado en el País Vasco; en ambos casos la capacidad inspectora se atribuirá a la correspondiente hacienda foral.

b) Verificación del volumen de operaciones

El Concierto Económico delimita la capacidad de cada una de las Administraciones Tributarias en materia de inspección, configurando un marco competencial respecto a las actuaciones inspectoras que se efectúan sobre contribuyentes que deben tributar conjuntamente a varias Administraciones en proporción al volumen de operaciones, que se caracteriza por la intervención de una sola Administración, es decir, en régimen de acta única. Es la Administración actuante la que, de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico, regularizará la situación tributaria del contribuyente, incluyendo la proporción de tributación que corresponde a cada una de dichas Administraciones.

En el marco del principio de colaboración que establece el artículo 4 del Concierto Económico, la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, entre otros acuerdos, ratificó los alcanzados entre las diputaciones forales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de dichas actas únicas, en virtud de los cuales las administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrían instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, estableciendo un procedimiento al efecto.

Sin embargo, es obvio que respecto de dichas empresas ambas administraciones deben ejercer las actuaciones que se derivan de sus competencias de aplicación de los tributos, en ámbitos distintos de la inspección y, en ese marco, se introduce una modificación de los preceptos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades e IVA en virtud de la cual las administraciones tributarias que no ostenten

la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente. Precisamente, actuaciones de esta naturaleza habían generado algunos conflictos por entender la administración con competencia inspectora que las actuaciones de la otra administración, bajo la apariencia formal de una actividad de gestión, se escondía una verdadera comprobación del obligado tributario¹⁰.

c) Regularización de cuotas soportadas en el IVA con anterioridad al inicio de actividades.

Una de las cuestiones que han sido fuente de conflictos entre las administraciones tributarias vasca y estatal, la constituye aquellas situaciones en las que un contribuyente se encuentra sometido a la competencia exaccionadora de una administración durante los periodos previos al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en que consista su actividad, con la correlativa obligación de asumir las cuotas soportadas en dichos periodos, mientras que en el momento en que comienzan aquellas se produce un cambio en la administración competente y las cuotas repercutidas se ingresan en esta última.

El caso más paradigmático se ha derivado de las sociedades dedicadas a la construcción y explotación de parques eólicos, en las

¹⁰ La sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 29 de marzo de 2017 reconoce la competencia de la administración sin capacidad inspectora para proceder en vía de gestión a la verificación o cotejo de datos concernientes a la declaración presentada por el contribuyente, especificando en su fundamento jurídico 2º que "claro está que el resultado de esa actividad de gestión no tendrá efectos frente a todas las administraciones competentes y que no puede determinar la modificación del porcentaje de tributación de cada una de ellas, ya que esa modificación pasa por el ejercicio de la función inspectora atribuida con carácter general a la administración del domicilio del sujeto pasivo."

que, aunque la cuestión de fondo sometida al conocimiento de la Junta Arbitral tenía que ver con la determinación del domicilio fiscal, el efecto que se producía era que la administración llamada a devolver las cuotas soportadas en la construcción de los parques, agotaba su competencia en el momento en que comenzaba la explotación de los mismos.

La modificación que se ha introducido en el artículo 29 del Concerto Económico, se dirige a dar una solución más equitativa a esos problemas de reparto de las devoluciones e ingresos, estableciendo un procedimiento dirigido a la regularización de las cuotas del IVA devueltas en los periodos previos al inicio de la actividad, en aquellos casos en que los contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria en dichos periodos y a otra diferente en los periodos de liquidación posteriores.

Para ello, se prevé que los contribuyentes afectados por la circunstancia señalada, y también aquellos respecto de los que haya variado sustancialmente (en más de 40 puntos porcentuales) la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, deberán, mediante la presentación

de una declaración específica, regularizar las proporciones de tributación a las distintas Administraciones correspondientes a los periodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad, de conformidad con los porcentajes de tributación a cada una de ellas correspondientes al primer año natural completo posterior al inicio de la mencionada realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Se prevé, asimismo, que el resultado de dicha regularización no tendrá efectos económicos frente a los contribuyentes y serán las administraciones afectadas las que deberán compensarse recíprocamente los importes resultantes de la misma.

E. Modificaciones en los puntos de conexión de diversos impuestos

Además de proceder a la concertación del nuevo Impuesto sobre la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados, se han introducido determinadas modificaciones en los puntos de conexión de algunos impuestos a fin de aclarar algunos supuestos controvertidos y suplir algunas carencias que se han puesto de manifiesto en la aplicación de los mismos.

Cuadro 5. Modificaciones en los puntos de conexión y nueva concertación

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
22.Cuatro	IRNR: exacción del impuesto	Competencia para la exacción en caso de VOP
22.Seis 23.Cuatro	IRNR: exacción del impuesto (pagos a cuenta)	Gravamen especial sobre Premios de Loterías y Apuestas: lugar de adquisición del boleto premiado
23.Ter	I. sobre los Depósitos en Entidades de Crédito	Exacción del impuesto derivada de fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales y otros no susceptibles de territorialización
23.Sexies	I. sobre la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados	• Tributo concertado de normativa común • Se ingresará en el PV en proporción a la superficie que se encuentre ubicada en el PV del área en el perímetro de referencia de la concesión de explotación
33.Tres	I. Especial sobre Determinados Medios de Transporte	Punto de conexión para la exacción: domicilio de la persona física o jurídica que realiza el hecho imponible
33.Cinco	I. Especial sobre la Electricidad	Punto de conexión para la exacción: • Ubicación en el PV del punto de suministro del consumidor • Productores de energía eléctrica: lugar de consumo
36	I. sobre Actividades de Juego	Punto de conexión en los casos en que no es exigible la identificación de la residencia del jugador: domicilio fiscal del sujeto pasivo

a) Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR)

Dos modificaciones se han introducido en el ámbito del IRNR; la primera modifica la competencia para la exacción en determinados casos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y la segunda para fijar el punto de conexión aplicable al Gravamen Especial sobre Premios de Loterías y Apuestas.

En el primer caso, la modificación afecta a la competencia para la exacción de aquellos rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente que el Concierto entiende obtenidos simultáneamente en territorio común y vasco en proporción al volumen de operaciones de la entidad pagadora, es decir, en los casos de retribuciones que se perciban por la condición de administradores o miembros de Consejos de Administración, en el caso de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, en el de intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario y en el de ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por entidades públicas vascas o de valores emitidos por entidades privadas. En todos estos supuestos, la competencia para la exacción (o la devolución, en su caso) de la totalidad del rendimiento se asignaba a la administración del territorio en que tuviera fijada su residencia habitual o el domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presentaran la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de que ambas administraciones procedieran a compensar, con posterioridad, la parte correspondiente a los respectivos volúmenes de operaciones. La modificación únicamente consiste en sustituir la referencia a la administración del domicilio del representante por aquella a la que corresponda la competencia inspectora respecto del mismo. Aunque la modificación pueda parecer en principio menor, debe tenerse en cuenta que la mayor parte de los ingresos obtenidos por la hacienda de Bizkaia por este impuesto los viene realizando una única entidad, el BBVA, que, aunque mantiene su domicilio fiscal en dicho

territorio la capacidad inspectora sobre el mismo se encuentra atribuida a la administración de territorio común al mantener un volumen de operaciones en dicho territorio superior al 75%. La modificación supondrá un cambio importante en la gestión del impuesto aunque el resultado final no debería modificarse de manera relevante ante la necesaria compensación posterior en proporción a los respectivos volúmenes de operaciones de la mencionada entidad.

La segunda modificación en el ámbito de este impuesto se centra en fijar como punto de conexión para la exacción del Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas realizadas por contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente (y de las retenciones aplicables, en su caso) el de la administración del territorio en que se ubique el punto de venta donde se adquiriera el décimo, fracción, o cupón de lotería o apuesta premiados.

b) Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito

La creación del impuesto estatal sobre los depósitos en entidades de crédito ha sido uno de los más conflictivos desde el punto de vista constitucional desde su creación por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, hasta el punto de que el Tribunal Constitucional se ha tenido que pronunciar en nueve ocasiones sobre la regularidad de distintas disposiciones normativas reguladoras del tributo, desde su primera regulación como impuesto autonómico mediante Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre¹¹.

Incorporado a la normativa estatal mediante su creación por la mencionada Ley 16/2012,

¹¹ Las primeras regulaciones del impuesto incorporaban al mismo como un impuesto autonómico, inicialmente por la Comunidad Autónoma de Extremadura, seguida por las de Andalucía, Canarias y Cataluña, regulaciones que fueron declaradas constitucionales por la Sentencia del Alto Tribunal nº 210/2012, de 14 de noviembre. La regulación estatal contenida en la Ley 16/2012 fue recurrida por diversas Comunidades Autónomas, siendo declarada así mismo constitucional mediante sentencias números 26, 59, 73 y 102, a lo largo de 2015.

inicialmente a tipo cero, la Ley 18/2014, 15 de octubre, aprobó un tipo de gravamen del 0,03%¹². Desde el punto de vista del Concierto Económico su concertación se produjo mediante la aprobación de su punto de conexión a través de la reforma operada mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, que señaló que la exacción del impuesto correspondería a una u otra administración en función del territorio en que se ubicara la sede central o sucursales donde se mantengan los fondos de terceros.

La actual modificación del punto de conexión responde a la necesidad de explicitar la aplicación del punto de conexión en el caso de fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales y de aquellos otros no susceptibles de territorialización que, de forma mimética a la regulación aprobada por la Ley 18/2014, de 15 de octubre (posterior, por tanto, a la concertación inicial del impuesto) para su reparto entre las comunidades autónomas de régimen común, se determina ahora que corresponderá al País Vasco en la misma proporción que los depósitos territorializados.

c) Impuesto sobre la Extracción del Gas, Petróleos y Condensados

Se trata del conocido como "impuesto sobre el fracking", creado por 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, configurándolo como un tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la extracción en el territorio español de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.

El impuesto se configura como un tributo concertado de normativa común y tanto su exacción como la de los correspondientes pagos a cuenta (y, en su caso, devoluciones)

¹² Previamente el tipo del 0,03% fue aprobado a través del artº 124 del Real Decreto Ley 8/2014, de 4 de julio, declarado inconstitucional por la sentencia del TC 211/2015, de 8 de octubre, por entender no justificada la concurrencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad del precepto impugnado.

corresponderá a cada administración 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 señalada Ley 8/2015, de 21 de mayo. En caso de que el área incluida dentro de dicho perímetro se encuentre en territorio común y vasco, la exacción de impuesto se distribuirá proporcionalmente entre ambas administraciones.

Como es sabido el Gobierno vasco ha renunciado al uso del fracking para la extracción de gas por ser una técnica que *"no ofrece a día de hoy garantías medioambientales ni sociales"*. La prohibición del fracking, que está recogida en Ley 6/2015, de 30 de junio, de medidas adicionales de protección medioambiental para la extracción de hidrocarburos no convencionales y la fractura hidráulica o fracking¹³, se incluye también en la Estrategia Vasca de Energía 2016-2030 aprobada por el ejecutivo, por lo que la recaudación por este impuesto en el País Vasco será, en todo caso, testimonial.

d) Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte

La modificación en el impuesto de matriculación se limita a alinear el punto de conexión previsto en el Concierto con el vigente en el ámbito de territorio común, respecto del cual 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, señala en su artículo 43 que el rendimiento del impuesto se considerará producido en el territorio de una Comunidad

¹³ Téngase en cuenta que el ejecutivo central presentó recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 6/2015, que ha sido desestimado mediante sentencia número 8/2018, de 25 de enero, salvo en lo que se respecta a la referencia, contenida en el artículo 2, a los hidratos de metano enterrados en el mar por entender que la comunidad autónoma podría extender, en estricta aplicación de la Ley, el ejercicio de sus competencias al mar territorial y subsuelo marino, que no forma parte de su territorio, contraviendo así el principio de territorialidad.

Autónoma cuando se encuentre en su territorio el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que tenga la consideración de sujeto pasivo de este impuesto. De esta manera se abandona la previsión anterior que remitía al lugar de matriculación definitiva.

e) Impuesto sobre la Electricidad

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo una reforma en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en virtud de la cual el Impuesto Especial sobre la Electricidad dejaba de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos, con el objetivo de reducir los costes administrativos, tanto para los distintos actores del mercado eléctrico como para la Administración, adaptándose la normativa a lo establecido en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad en la Unión Europea.

Sin embargo, el Concierto Económico no se había adaptado a la nueva configuración del impuesto, manteniendo formalmente el punto de conexión previsto para los Impuestos Especiales de Fabricación, en base al devengo del mismo en uno u otro territorio.

La modificación ahora aprobada introduce un nuevo apartado en el artículo 33 en el que se prevé el punto de conexión para el nuevo impuesto especial, determinando que, en el caso de suministro de energía eléctrica, corresponderá la exacción al País Vasco cuando esté ubicado en su territorio el punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su propio consumo, mientras que en el caso del consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos, cuando se produzca en el País Vasco dicho consumo.

f) Impuesto sobre Actividades de Juego

El artículo 36 del Concierto previó la concertación del Impuesto sobre Actividades de Juego, tras la aprobación de la consiguiente modificación operada mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, estableciendo un régimen de tributación compartida a ambas administraciones, común y foral, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Dicha proporción del volumen de operaciones *"se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en territorio común"* y *"se aplicará también a las cuotas liquidadas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en territorio español."*

Se introducen ahora dos modificaciones tendentes, la primera de ellas a aclarar que el volumen de operaciones que cada operador debe aplicar debe referirse a cada una de las modalidades de juego y la segunda que dicho volumen de operaciones resultará también de aplicación, además de a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes, en aquellos casos en los que no es factible la identificación de la residencia de los jugadores, como es el caso de determinadas rifas y concursos.

F. Modificaciones dirigidas a incrementar la coordinación y colaboración entre las administraciones tributarias

En este ámbito señalamos diversos acuerdos de distinta naturaleza pero que cuentan con el denominador común de constituir medidas que se dirigen a incrementar la coordinación y la colaboración y clarificar el ejercicio de las respectivas competencias en los casos en que estas deban ejercerse de manera compartida o sobre los mismos contribuyentes.

a) Actuaciones en materia de delito fiscal

La modificación del artículo 44 responde a la necesidad de adaptar el precepto relativo a la

Cuadro 6. Medidas de coordinación y colaboración

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
44	Delito fiscal	Adaptación al nuevo Código penal
45	Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de inspección	• Actuaciones de comprobación e investigación fuera del territorio foral: suscripción de convenios de colaboración y asistencia mutua • Actuaciones de obtención de información: DDFF (sin perjuicio de los oportunos convenios de colaboración)
47.Bis	Asignación y revocación del nº de identificación fiscal	• Asignación: - Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica: administración del domicilio fiscal del contribuyente - No residentes sin establecimiento permanente: donde vaya a realizar operaciones • Revocación: administración que tenga atribuida la competencia inspectora
47.Ter	Coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras	Ámbito de la coordinación: - Regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas - Calificación de operaciones de forma diferente a la declarada, cuando implique una modificación de cuotas soportadas o repercutidas de los impuestos indirectos Requisito: competencia inspectora compartida

forma de actuar por parte de la administración tributaria en los supuestos en que estime que las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delitos contra la hacienda pública y trae causa en la reforma introducida en el Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

Como es sabido, hasta la mencionada reforma, las correspondientes Normas Forales Generales Tributarias y Ley General Tributaria en el ámbito estatal, señalaban que si la administración apreciara la posible concurrencia de infracciones susceptibles de ser consideradas delitos fiscales, debía paralizar sus actuaciones, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción penal competente, absteniéndose de realizar actuación administrativa alguna hasta la finalización del proceso penal.

La reforma del artículo 305 del Código Penal modifica sustancialmente dicha regulación y contempla como regla general la continuación de la tramitación del procedimiento administrativo con arreglo a las normas generales, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y se dictará la correspondiente liquidación separando en dos liquidaciones diferentes aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren

vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública de los que no lo estén.

La modificación supone, en primer lugar, la traslación al ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública de la regla de inspección única que se establece en el Concerto Económico para los casos en que los contribuyentes deban tributar a varias Administraciones en atención al respectivo volumen de operaciones. En estos casos se prevé que va a ser la Administración con competencia inspectora la que regularice la situación completa del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior compensación interadministrativa.

En segundo lugar, se prevé también la actuación de la administración con competencia inspectora en el caso de que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 7 del propio artículo 305 del Código Penal, el Juez o Tribunal recabe el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito y de la multa.

b) Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos

Uno de los temas pendientes de resolver en relación al ejercicio de las competencias que el

Concierto reconoce a las haciendas forales para la aplicación de los tributos que componen su sistema tributario es el del reconocimiento de la capacidad de dictar actos administrativos o de desarrollar actuaciones que deban desplegar su eficacia fuera de su ámbito territorial, sin necesidad de la colaboración o auxilio de la administración que tenga reconocida competencia territorial en dicho ámbito. Es obvio que la propia estructura compuesta del estado implica y exige, junto al respeto a la distribución territorial de competencias, la existencia de un principio de colaboración inherente a dicha distribución. Pero no es menos cierto que la existencia de dicho principio debe coherer con el de eficacia de la actuación administrativa de forma que el ámbito de dicha colaboración debería circunscribirse a aquellos casos en que resulte necesaria por no poder ser materialmente desarrolladas por la administración actuante o porque vulnere la competencia de otra administración. Más en el caso del Concierto Económico en que la fuerza normativa de sus preceptos no se limita al ámbito territorial de las respectivas administraciones forales sino que despliega sus efectos en todo el espacio territorial del estado.

Aunque la necesidad del auxilio de la administración competente por razón del territorio parece clara en el caso de actuaciones de comprobación e investigación que exijan el desplazamiento físico de la actuante fuera de su ámbito territorial, no parece tan evidente en el caso de actuaciones que se dirigen simplemente a obtener información necesaria para la aplicación de los tributos de los que dicha administración tributaria sea titular. Sin embargo, el artículo 45 del Concierto Económico no distingue entre unas y otras y, en ambos casos, remite a la administración con competencia territorial en el lugar donde deban practicarse las correspondientes actuaciones. Así lo ha entendido también la escasa jurisprudencia existente al efecto y aplicando dicho criterio el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco¹⁴ ha

declarado nulos los requerimientos efectuados por la inspección foral de tributos dirigidos a la financiera de una conocida entidad comercial con domicilio fiscal en territorio común, en que se solicitaba información relativa a contribuyentes sometidos a la competencia inspectora de la administración foral.

Sin perjuicio de que no compartamos la argumentación de las decisiones judiciales en cuestión, en lo que ahora interesa, en la negociación de la actual modificación del Concierto Económico, se ha intentado superar dichas limitaciones competenciales, afirmando la competencia para realizar directamente requerimientos individualizados de obtención de información¹⁵ de la naturaleza apuntada, sin necesidad de recabar el auxilio de la AEAT en los casos en que para su cumplimentación no resulte necesario el desplazamiento físico a territorio común. Sin embargo, la redacción final acordada del precepto no aclara de forma definitiva la cuestión ya que, por un lado, en el caso de actuaciones de comprobación e investigación se limita a prever la posibilidad de suscribir entre ambas administraciones convenios tendentes a arbitrar la colaboración y asistencia mutua para la coordinación de las mismas, mientras que en el caso de actuaciones de obtención de información en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a las diputaciones forales, se afirma que serán efectuadas por los órganos competentes de dichas diputaciones forales, sin perjuicio de la suscripción de los oportunos convenios. En el sentido apuntado, debemos entender que estos convenios resultarán oportunos en el caso de que la actuación de obtención de información exija una actuación física fuera del ámbito territorial de la administración foral actuante.

c) Asignación y revocación del NIF

Aun cuando el cumplimiento de lo previsto en el apartado Tres del artículo 46 del Concierto, respecto a la administración ante la que deben

¹⁴ Sentencia del TSJPV de 3 de febrero de 2015, confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de junio de 2016

¹⁵ La distribución competencial en el caso las obligaciones de suministro general de información se regulan en el artículo 46

presentarse las declaraciones censales de los obligados tributarios no ha sido fuente de conflictos, incluso en el caso de contribuyentes que deban cumplir dichas obligaciones ante ambas administraciones, se ha considerado conveniente introducir un nuevo precepto, el artículo 47 bis, dirigido a determinar los criterios en virtud de los cuales se distribuye la competencia en materia de asignación o revocación del número de identificación fiscal, hasta ahora huérfana de regulación en el texto concertado, aunque las haciendas forales vienen asignando el NIF de forma pacífica a las personas o entidades que se constituyan con domicilio fiscal en sus respectivos territorios, desde al menos la vigencia del actual Concerto Económico, entendiendo la obtención del NIF como una declaración censal más, y asumiendo un reconocimiento recíproco de los números de identificación fiscal otorgados por las distintas administraciones tributarias.

Sin embargo, sí han surgido dudas en relación con la revocación del número de identificación fiscal, así como con la asignación del número de identificación fiscal a los no residentes sin establecimiento permanente.

La modificación ratifica que las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica deberán solicitar la asignación de número de identificación fiscal ante la administración correspondiente a su domicilio fiscal, mientras que las entidades no residentes sin establecimiento permanente deberán solicitar la asignación del número de identificación fiscal a la administración del territorio en el que vayan a realizar actos u operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, salvo que con anterioridad se les haya asignado un número de identificación fiscal por otra Administración tributaria. En cuanto a la revocación del número de identificación fiscal se prevé la preferencia de la Administración que mantenga la competencia para comprobación e investigación sobre la de su domicilio fiscal. En el caso de las entidades no residentes sin establecimiento permanente será competente para la revocación la administración que lo asignó.

A fin de evitar disfunciones o duplicidades se prevé también que se garantizará la adecuada coordinación y el intercambio de información entre ambas Administraciones.

d) Coordinación de actuaciones exaccionadoras e inspectoras

La modificación acordada ha introducido un nuevo precepto en el Concerto dirigido a arbitrar la forma en que deben coordinarse las actuaciones de ambas administraciones en aquellos casos, no previstos hasta ahora, en que se produzca una concurrencia de competencias, no sobre el mismo contribuyente, lo que no es posible de acuerdo con las reglas de distribución competencial vigentes, sino sobre la misma operación o hecho imponible, en el caso de que intervengan distintos contribuyentes sometidos a la competencia de distintas administraciones. Es el caso de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas o en el de 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.

Hasta ahora el Concerto Económico no preveía regla alguna para el caso de que se produjera alguna de esas dos circunstancias y solamente la Junta Arbitral del Concerto Económico abordó la problemática derivada de la regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, cuando no todas las personas afectadas por la regularización están sometidas a la competencia de la misma Administración.

La Junta Arbitral¹⁶, si bien constató la inexistencia (y la necesidad) de previsiones normativas que dieran solución a las eventuales controversias, afirmó de *lege ferenda* la conveniencia de la participación de la otra Administración en el proceso de regularización de las operaciones vinculadas.

¹⁶ Resolución número 8/2012, de 2 de julio.

El nuevo artículo 47.ter del Concierto prevé, en los casos señalados, que la administración actuante deberá comunicar a las otras Administraciones afectadas, con anterioridad a formular propuesta de resolución al contribuyente o de formalizar la correspondiente acta de inspección, los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que entienda procedente, para que, en el plazo de dos meses, se formulen las observaciones que se estimen pertinentes. En defecto de las mismas, se entenderá aprobada la propuesta y todas las administraciones afectadas quedarán vinculadas frente a los contribuyentes, a quienes deberán aplicar esos criterios.

De existir observaciones, y no fueran aceptadas, 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 podrán 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 nuevo procedimiento abreviado previsto en el artículo 68 del propio Concierto Económico. A efectos de salvaguardar la eficacia de la actuación administrativa, se prevé que, transcurridos los plazos previstos en el apartado dos del artículo 68 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.

Como complemento al procedimiento establecido se ha incluido en el precepto dedicado a las competencias de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, la de resolver sobre las observaciones que se planteen relativas a las cuestiones del nuevo artículo 47 ter.

G. Nuevos procedimientos de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

La última modificación de relevancia en el texto concertado consiste en la incorporación de tres novedosos procedimientos dirigidos, por un lado, a establecer vías efectivas para dar una solución rápida a cuestiones sobre los que la propia Junta Arbitral ya haya sentado doctrina consolidada y, por otro, reconocerle la posibilidad de determinar cómo deben ejecutarse sus resoluciones o de resolver las eventuales discrepancias que ocasione la aplicación de las mismas.

Como reconoce uno de los miembros de la Junta Arbitral¹⁷: *“Con la Junta ha pasado algo que creo que nadie preveía. La Junta, tal y como se concibió y como se había previsto, no era para resolver el volumen de conflictos que ha llegado a acumular. Tengo la impresión de que hay que replantearse, o bien la estructura y el funcionamiento de la Junta, o bien el número de conflictos que han de llevarse a su conocimiento. Muchas veces sentimos la impotencia de tener que resolver conflictos sobre domicilios fiscales de cuantías irrelevantes, mientras se nos acumulan y retrasan asuntos de verdadera enjundia. Por otra parte, la Junta y el Tribunal Supremo ya han sentado una doctrina consolidada sobre bastantes cuestiones sobre las que no deberían de volver a plantearse conflictos... A ello también ha contribuido el hecho de que las sustituciones de miembros de la Junta, obligadas por circunstancias ajenas a ella, han provocado dos largos períodos de inactividad desde que se puso en marcha en 2008”*.

Los nuevos procedimientos especiales previstos en el artículo 68 del Concierto Económico, son el procedimiento abreviado, el de extensión de efectos y el incidente de ejecución.

a) Procedimiento abreviado.

El procedimiento abreviado tiene como objetivo dar una solución rápida a situaciones en las

¹⁷ Ver entrevista a Javier Muguruza Arrese, en el Newsletter 2/2017, de la Asociación Ad Concordiam: <http://www.conciertoekonomico.org/es/actualidad/newsletters/newsletter-2-semester-2017/>

Cuadro 7. Nuevos procedimientos en la Junta Arbitral

ARTº	CONCEPTO	CONTENIDO DE LA MODIFICACIÓN
64	Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa: funciones	Incorporación de la nueva competencia prevista en el art. 47.Ter
68	Junta Arbitral: procedimientos especiales	Regulación de tres nuevos procedimientos • Procedimiento abreviado • Extensión de efectos • Incidente de ejecución

que, además de dirimirse la competencia de las administraciones en conflicto, se ven involucrados los contribuyentes, sea porque necesitan conocer el criterio aplicable o las consecuencias que se derivan de determinadas operaciones, sea porque se encuentren inmersos en un procedimiento ante una administración y la solución que se adopte tenga consecuencias para sí mismos u otros contribuyentes frente a otra administración.

Resultará aplicable, por un lado, en el procedimiento de resolución de consultas cuando se someta al conocimiento de la Junta Arbitral por mantenerse criterios diferentes por las administraciones concernidas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y, por otro, en los casos previstos en el nuevo artículo 47.ter, al que acabamos de hacer referencia, es decir en los casos de operaciones vinculadas en las que las entidades involucradas se encuentran sometidas a distinta competencia inspectora y en los casos de 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.

En este procedimiento los plazos se reducen de forma drástica y se prevé que la admisión del conflicto a trámite deberá producirse en el plazo de un mes desde su interposición, y la resolución también en el plazo de un mes, tras otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones.

b) Procedimiento de extensión de efectos

Este procedimiento viene a dar solución a situaciones en las que, existiendo doctrina previa

dictada mediante resolución de la Junta Arbitral que haya adquirido firmeza, la cuestión litigiosa guarde identidad de razón con la que determinó dicha doctrina consolidada. Quien hubiera interpuesto un conflicto que se encuentre en esa situación podrá solicitar que el conflicto se sustancie mediante la extensión de efectos de la resolución firme, a cuyos efectos deberá plantear la solicitud de extensión de efectos en el plazo de un mes desde que se tenga conocimiento de la firmeza de la Resolución de la Junta Arbitral, quien deberá trasladar el escrito a las demás partes concernidas para que, en el plazo común de diez días, realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la Resolución firme o la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales, en el plazo de un mes.

Parece que este procedimiento procede solamente en el caso de conflictos planteados pendientes de resolver sobre cuestiones respecto de las que se produce una firmeza sobrevenida de un conflicto anterior ya resuelto y respecto del que se entiende que la cuestión planteada es idéntica a aquella. Ello es así, dado que el procedimiento se tramita a instancia de parte y teniendo en cuenta que si la firmeza de la resolución cuya extensión se pretende fuera previa a la interposición del conflicto, las administraciones interesadas deberían conocer la doctrina consolidada y no hubiera resultado procedente la interposición de aquel.

c) Incidente de ejecución

El incidente de ejecución procede en aquellos casos en que, habiendo recaído resolución

de la Junta Arbitral, sin embargo el conflicto permanece manifestándose ahora a propósito de la interpretación y ejecución de la referida decisión arbitral, en tanto en cuanto las administraciones en conflicto mantengan dudas o posiciones discrepantes sobre cómo ejecutar una resolución en un caso concreto.

La Junta Arbitral¹⁸ se ha visto ante una situación de estas características en la que una administración ha interpuesto incidente de ejecución por estimar que la otra administración en conflicto ha incumplido la resolución dictada y se ha visto obligada a declarar no haber lugar al incidente planteado ante la inexistencia de previsión normativa que le autorice a intervenir en fase de ejecución de sus propias resoluciones.

A partir de ahora, quien hubiera sido parte en un procedimiento ante la Junta Arbitral podrá solicitar la adopción de medidas de ejecución de la Resolución dictada cuando la Administración concernida no hubiera ejecutado la misma en sus propios términos. A las medidas adoptadas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 67 del Concierto Económico, respecto al contenido de su decisión y su revisión ante el Tribunal Supremo.

H. Vigencia de las modificaciones

A pesar de que la Disposición Final Única de la Ley 10/2017, que aprueba la modificación del Concierto Económico, señala que entrará en vigor el día siguiente al de su publicación, el anexo ha incorporado una Disposición Transitoria Primera al texto concertado que señala la fecha a partir de la cual resultarán de aplicación algunas de las modificaciones introducidas.

Por un lado, se determina que determinadas medidas solo resultarán de aplicación a periodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la modificación del Concierto. Se trata de las medidas introducidas en los artículos del Impuesto sobre Sociedades y

en el IVA, relativas a la elevación del umbral a 10 millones de € de la cifra relevante de volumen de operaciones para la tributación exclusiva en base al domicilio fiscal, a la implantación de la reciprocidad en la regla para determinar normativa aplicable e inspección, en los casos de domicilio en un territorio y operaciones de forma mayoritaria en el otro, y al reconocimiento de la capacidad de comprobar el volumen de operaciones respecto de contribuyentes sobre los que no se ostente capacidad de comprobación.

Hay que tener en cuenta que la disposición que comentamos hace referencia a las modificaciones en los artículos 14, 15, 19 y 29.6, omitiendo cualquier referencia al artículo 27, relativo a la exacción del IVA, de forma que, interpretando literalmente los preceptos, cabría considerar que las empresas que tengan en el ejercicio 2017 un volumen de operaciones que se sitúe entre 7 y 10 millones de euros, en 2018 tributarán en el IVA de manera exclusiva en el territorio de su domicilio fiscal y, consecuentemente, corresponderá a dicha administración la competencia inspectora. Sin embargo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, dicha sociedad tributará en 2018 en volumen de operaciones y las reglas para asignar la normativa aplicable y la competencia inspectora serán las hasta ahora vigentes. No parece tener mucho sentido que idéntica regla de atribución competencial resulte de aplicación en un impuesto un ejercicio antes que en otro, por lo que no podemos concluir sino que se trata de una omisión involuntaria la referencia al artículo 27 en el primer párrafo de la Disposición Transitoria que comentamos.

Por otro lado, se establece que lo dispuesto en el artículo 29.9 y 47.ter del Concierto Económico será de aplicación a las regularizaciones referidas exclusivamente a periodos impositivos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley aprobatoria de la modificación del Concierto. Por ello, las previsiones sobre la regularización de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad a la realización habitual de entregas de bienes o prestación de servicios, así como las normas

¹⁸ Ver Resolución A1-2015, de 19 de junio de la Junta Arbitral, resolviendo incidente de ejecución en relación con la previa Resolución 8/2012, de 2 de julio.

de coordinación sobre operaciones vinculadas entre sujetos sometidos a distinta competencia inspectora y las de distinta calificación del hecho imponible, solo serán aplicables cuando se realicen actuaciones o procedimientos de comprobación de ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2018, por lo que la virtualidad y la efectividad de dichas medidas solo podrá ser evaluada dentro de varios ejercicios.

I. Otros acuerdos adoptados en la Comisión Mixta del Concerto Económico

Además de la modificación del Concerto Económico, en las reuniones de la Comisión Mixta del Concerto Económico se han alcanzado otros acuerdos en materia tributaria. En concreto, en el acuerdo décimo de la reunión de 19 de mayo, se acordó la constitución de un grupo de trabajo con el objetivo de analizar los efectos tributarios del cambio de operativa del grupo empresarial Mercedes Benz y proponer soluciones a la distorsión en la distribución de ingresos tributarios que, en su caso, se detecten. Por su parte en la reunión de 17 de julio, se alcanzaron sendos acuerdos, dirigidos, el primero de ellos, a analizar y delimitar las obligaciones formales y materiales a cumplimentar ante las Haciendas Forales de los empresarios y profesionales que se acojan al régimen (MOSS) aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica y, el segundo, a ratificar el procedimiento aprobado entre la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) o "Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional".

