

CONSULTA 2018.4.5.1. IRPF: IRPF, IRNR, IS, Incentivos Fiscales Mecenazgo: Aplicación de los beneficios fiscales previstos en la normativa de territorio común sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en relación con determinadas operaciones (contratos de comodato y contratos de donación con reserva de usufructo de obras de arte) a favor de una fundación cultural de ámbito foral, calificada además como actividad prioritaria de mecenazgo por parte de la Hacienda Foral competente.

En materia de régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo, coexisten regímenes fiscales diferentes aplicables de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Concierto. La aplicación de uno u otro dependerá de la normativa a la que quede sometida la persona o entidad que realice la donación o aportación, en relación con el impuesto al que esté vinculado el beneficio fiscal.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante es una entidad de nacionalidad española, con domicilio en territorio foral, que fue constituida en el año 2000.

Según sus estatutos, tiene por objeto la dirección, mantenimiento, conservación y promoción de un Museo que reunirá, conservará y exhibirá, con carácter universal y multidisciplinar, el arte antiguo, moderno y contemporáneo con el fin de servir de instrumento de educación artística de la sociedad.

En su escrito de consulta la fundación realiza las siguientes manifestaciones: La fundación posee su domicilio fiscal en territorio foral siendo de aplicación la normativa fiscal foral del Impuesto

sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 14. Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tiene concedida la aplicación de la exención en el Impuesto sobre Sociedades prevista en los artículos 7 a 16 de la norma foral reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en el territorio foral correspondiente (Norma Foral de Mecenazgo).

Cumple todos los requisitos para ser considerada una entidad sin fines lucrativos según el artículo 16.a) de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Existen determinadas cesiones temporales de obras de arte formalizadas a través de las siguientes figuras jurídicas:

- Contratos de comodato: a través de los cuales la fundación se obligaría a guardar, custodiar y conservar las obras de arte y a restituir al comodante la posesión de las obras en el momento en que éste lo solicite. En el tiempo en que se prolonga el comodato, la fundación puede exponer las obras con el fin de exhibirlas, sin que la duración de dichas exposiciones pueda durar más de lo que contractualmente se pacte con el donante. Se trata de un contrato de depósito con derecho de uso, temporal y gratuito sobre el mismo. Por último, la fundación podrá solicitar una vez al año el préstamo de la citada obra con el fin de exhibirla en el propio museo o en otras exposiciones, sin que la duración de tales cesiones pueda exceder de tres meses en cada ejercicio.
- Contratos de donación con reserva de usufructo de obras de arte: a través de los cuales el propietario de la obra

donaría pura y simplemente la nuda propiedad, reservándose para sí mismo el usufructo. Cuando falleciera la propiedad consolidaría en la fundación.

De acuerdo con el artículo 647 del Código Civil, el donante se reservaría la facultad de revocar la donación de la nuda propiedad en el supuesto de que la fundación incumpliera gravemente las obligaciones que asume a su cargo en virtud del contrato de depósito y en concepto de comodato de colección de obra de arte otorgado por ambas partes. Tales obligaciones impuestas a la fundación se podrían resumir en: restituir al donante la posesión de la obra en el momento de que este así lo solicitase y garantizar la correcta conservación, exposición y seguridad de la obra.

En estos supuestos, la fundación, al igual que con el contrato de comodato, tendrá la posesión de las obras cuya nuda propiedad se le han donado, y que se vería obligada a conservar mantener y custodiar, hasta que el donante y usufructuario lo estime conveniente.

Por otra parte, la fundación es una entidad que ha sido declarada expresamente como prioritaria según el correspondiente Decreto Foral por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2016, como lo había venido siendo en períodos impositivos anteriores.

El artículo 31 de la Norma Foral de Mecenazgo recoge un criterio de reciprocidad al establecer que “Los beneficios fiscales reconocidos en los dos artículos anteriores para las actividades prioritarias y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, serán de aplicación a aquellas actividades y programas que así sean declarados por los órganos competentes del Estado y de los Territorios Forales, siempre que, en la normativa aprobada por los mismos, se reconozcan de forma recíproca, las actividades y programas aprobados por la Diputación Foral”

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Si una cesión temporal gratuita, proveniente de un contrato de comodato como el descrito, puede tener encaje en el artículo 17 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y por lo tanto puede entenderse como una donación con derecho a deducción. En caso afirmativo, de qué manera debe valorarse la donación temporal gratuita.

2. Si una cesión temporal gratuita, proveniente de un contrato de donación con reserva de usufructo de obra de arte como el descrito, puede tener encaje en el artículo 17 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y por lo tanto puede entenderse como una donación con derecho a deducción. En caso afirmativo, de qué manera debe valorarse la donación temporal gratuita.

3. Si la fundación, la cual es considerada como una actividad prioritaria del mecenazgo ante la Hacienda Foral competente y ante otras Administraciones tributarias que reconozcan la reciprocidad recogida en el artículo 31 de la Norma Foral de Mecenazgo sería considerada como tal también ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, por lo tanto, si los contribuyentes a los que le es aplicable la normativa del territorio común pueden beneficiarse de los incentivos fiscales al mecenazgo recogidos en el artículo 22 de la Ley 49/2002 para los donativos, donaciones y aportaciones hechas a entidades beneficiarias de tal calificación.

CONTESTACIÓN

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002), tal y como establece el apartado 1 de su artículo 1, tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma así como regular los incentivos fiscales al

mecenazgo, entendiéndose por mecenazgo, a efectos de esta Ley, la participación privada en la realización de actividades de interés general. El título 111 de la Ley 49/2002 regula, en su capítulo 11, el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a las entidades beneficiarias del mecenazgo contemplando deducciones de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como exenciones aplicables a las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones.

El artículo 17 de la Ley 49/2002 establece lo siguiente:

“1. Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

- a) Donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos.*
- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.*
- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.*
- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*
- e) Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.*

2. En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el

período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.”

La Ley 49/2002 admite en este precepto la donación de derechos por lo que la constitución o transmisión a título gratuito de derechos de aprovechamiento o disfrute quedarían incluidos si bien dichos donativos deben ser irrevocables, puros y simples. A este respecto debe tenerse en cuenta la consulta de la Dirección General de Tributos número V0180-05, de 9 de febrero de 2005, en la que se considera que el carácter irrevocable del usufructo es independiente de su carácter vitalicio o temporal, pudiendo tener carácter irrevocable un usufructo temporal.

En la medida en que de las condiciones establecidas en los contratos de comodato y de donación con reserva de usufructo de obras de arte a que se refiere el escrito de consulta pudiera concluirse que se trata de donaciones irrevocables, puras y simples, condición requerida por la Ley 49/2002, las mismas podrían acogerse a los beneficios fiscales que contempla dicha Ley siempre que se cumplieran los restantes requisitos establecidos en la misma.

No obstante, de las características de los contratos descritas en el escrito de consulta parece deducirse que no se cumpliría el requisito de irrevocabilidad en las cesiones temporales planteadas, al obligarse a restituir al cedente la posesión de las obras en el momento en que éste lo solicite.

Por lo que respecta a la valoración de la donación de derechos, el artículo 18 de la Ley 49/2002 establece lo siguiente:

“1. La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor

de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:

- a) En los donativos dinerarios, su importe.
- b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- f) En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

2. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como

límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión."

En cuanto a la cuestión de la aplicabilidad de los incentivos fiscales al mecenazgo recogidos en el artículo 22 de la Ley 49/2002 a los contribuyentes sujetos a normativa estatal en el supuesto de donativos, donaciones y aportaciones hechas a la fundación consultante, la Ley 49/2002 establece en el apartado 3 de su artículo 1 lo siguiente:

"Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española."

Según se manifiesta en el escrito de consulta la entidad consultante es una fundación de nacionalidad española con domicilio fiscal en territorio foral a la que es de aplicación la normativa fiscal foral correspondiente del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 14 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), y que cumple todos los requisitos para ser considerada entidad sin fines lucrativos según el artículo 16.a) de la Ley 49/2002.

En consecuencia, a efectos de la resolución de esta consulta, debe tenerse en cuenta que, en materia de régimen fiscal de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias de mecenazgo, coexisten regímenes fiscales diferentes aplicables de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el Concierto. La aplicación de uno u otro dependerá de la normativa a la que quede sometida la persona o entidad que realice la donación o aportación, en relación con el impuesto al que esté vinculado el beneficio fiscal.

Así, la Ley 49/2002, regula el régimen fiscal de donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo que será aplicable a aquellos contribuyentes, tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a los que sea de aplicación la normativa estatal siempre que las entidades beneficiarias cumplan los requisitos en ella establecidos.

Del mismo modo, la Norma Foral reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula el régimen fiscal de donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo aplicable a contribuyentes que queden sujetos a la normativa tributaria del correspondiente Territorio Histórico reguladora de los mencionados impuestos, siempre que las entidades beneficiarias cumplan los requisitos establecidos en la normativa foral.

En consecuencia, en caso de donaciones efectuadas por parte de contribuyentes sometidos a la normativa estatal de los referidos impuestos, éstos tendrían derecho a practicar las deducciones previstas en el capítulo 11 del título 111 de la Ley 49/2002 por los donativos, donaciones y aportaciones realizados a la entidad consultante, siempre que reúnan los requisitos establecidos para ello en la Ley 49/2002.

Este criterio se recoge en la consulta número 294/2010 de 12 de julio de 2010, publicada por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, que resuelve un supuesto similar al ahora planteado en el que se realizarían donativos, donaciones y aportaciones por un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en territorio común y al que es de aplicación la normativa estatal del impuesto, o por una entidad sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a la que es de aplicación la normativa estatal del impuesto, a una fundación de ámbito foral sometida a la normativa autónoma del Impuesto sobre Sociedades y del régimen fiscal de las entidades

sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En dicha consulta se señala lo siguiente:

"De acuerdo con lo anterior, si una persona física residente en territorio común, y que por tanto tributa en IRPF de acuerdo con la normativa común, realiza una donación, donativo o aportación a una fundación constituida al amparo de la normativa foral que reúne todos y cada uno de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002, a dichos donativos, donaciones y aportaciones le serán aplicables los beneficios fiscales previstos en la normativa común del IRPF, en particular, la deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por donativos o aportaciones realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo (art. 68.3.a) Ley 35/2006).

(...)

Asumiendo que a la persona jurídica le sea de aplicación la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, los donativos, donaciones y aportaciones que efectúe podrá acogerse a los beneficios fiscales previstos en la normativa común que, para tal caso, son los especificados en la Ley 49/2002, siempre que la destinataria de dichos donativos, donaciones y aportaciones reúna las condiciones previstas en la citada Ley 49/2002.

Por consiguiente, en el caso de que los donativos, donaciones y aportaciones fueran realizados por una entidad que constituyese la consultante, sometida a normativa de territorio común, dicha entidad podrá aplicar los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, siempre que la fundación destinataria de los donativos, donaciones y aportaciones, reúna las condiciones exigidas en dicha Ley, aunque su domicilio fiscal se encuentre en territorio foral."

Por otra parte, la Ley 49/2002 establece en su artículo 22 un tratamiento fiscal específico para aquellas actividades y entidades que sean consideradas prioritarias de mecenazgo:

"La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley."

Según lo manifestado en el escrito de consulta, la fundación es una entidad cuya actividad ha sido declarada expresamente como prioritaria según el artículo 10 del Decreto Foral por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2016. No obstante, para la aplicación de los porcentajes y límites incrementados establecidos en el artículo 22 de la Ley 49/2002, la actividad de esta fundación tendrá que haber sido reconocida como actividad prioritaria de mecenazgo por una Ley estatal.

Este criterio se recoge en la consulta número 251/2006, de 27 de noviembre de 2006, publicada por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. En dicha consulta, planteada por un contribuyente sujeto a la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades que realiza aportaciones a las actividades declaradas prioritarias por la Normativa Foral y que desea saber si podría aplicar las deducciones previstas en la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades, se contesta lo siguiente:

"Dentro del Capítulo 111, el artículo 27 referente a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público establece que: "1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley

(...)

"Del artículo trascrito se deduce con claridad que la aplicación de beneficios fiscales relacionados con los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público exige en todo caso el previo reconocimiento del programa por Ley, que evidentemente habrá de ser estatal.

Esta Ley específica deberá además concretar los beneficios fiscales que serán de aplicación a dicho programa, dentro de los máximos de la Ley 49/2002. Por tanto, una entidad domiciliada en territorio común, que se rige en consecuencia por la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, solo podrá disfrutar de beneficios fiscales por las actividades relacionadas con programas reconocidos expresamente por una Ley estatal. Así pues, en el caso planteado y salvo que el programa previsto en la normativa foral al que la entidad ha realizado aportaciones también haya sido reconocido por una Ley estatal, tales aportaciones no podrán beneficiarse de los incentivos de la Ley 49/2002."

De acuerdo con este criterio, en relación con las actividades prioritarias de mecenazgo a que se refiere el citado artículo 22, un contribuyente sometido a normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que realice donaciones o aportaciones a una fundación cuya actividad haya sido declarada como actividad prioritaria de mecenazgo por una norma foral, solo podrá disfrutar de los beneficios fiscales incrementados en el caso de que esta actividad también haya sido reconocida como tal por una Ley estatal.

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

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

HECHOS PLANTEADOS

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

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

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

CUESTIÓN PLANTEADA

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

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

CONTESTACIÓN

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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

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

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

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

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

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)".

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

Aunque en la enumeración de los preceptos a

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

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

En consecuencia, la nueva redacción de los artículos 27.1 y 29.6 citados debe ser aplicable, a todos los efectos, a los períodos de liquidación del IVA que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley y, en el caso

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

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

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

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

