1–2018

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2018

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN
Miren Itziar Agirre Berriotxoa (Lehendakaria/Presidenta)
Ane Etxenausia Aramburuzabala (Zuzendaria/Directora)
Teresa Viguri Martínez, José Rubí Cassinello, Mª Victoria Zabala Fernández

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN
José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), Iñigo Balerdi Lizarralde (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN
Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz
Telefonoa/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

ARGITARATZAILEA/EDITA
Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

AZALA/PORTADA
José Luis Robertson Mendizabal

MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE
Juan Carlos Escudero de la Hera

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL
VI-522/93
ISSN – 2253 - 7805
hac-tributos@euskadi.eus

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa igarri behartu dituzte beren idazlariak.

- Bina kopia bidaliko dira, bata paperean eta bestea disketean.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikuluak ragitaratzeko eskubidea, aurez ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhpean gel-ditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otro bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva del autor.

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava 27

Actualidad Bizkaia 38

Actualidad Gipuzkoa 71

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE diciembre/2017-mayo/2018. ***Amaia Beloki Gonzalez y Luis Elizondo Lopetegi*** 87

Estudios y Colaboraciones

La modificación del Concierto Económico: análisis de la ley 10/2017, de 28 de diciembre
José Rubí Cassinello.
Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia 119

Las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado: los acuerdos de 2017
José Rubí Cassinello.
Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia 145

Problemas constitucionales de la nueva regulación del delito fiscal
Carlos David Delgado Sancho.
Inspector de Hacienda del Estado 163

La evolución de la jurisprudencia del TS relativa a la delimitación de la naturaleza jurídica de la retención en el IRPF: algunas consideraciones
Juan Calvo Vérgez.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 175

Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV
Maikel Gutíerrez González.
Máster en Asesoría Fiscal en la Cámara de Comercio de Bilbao 209

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2017 y *Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco para 2018 (enlaces web)* 229
- Información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria *(enlace web)* 229

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2018.2.3.2. – IRPF: Tratamiento en el IRPF de las aportaciones a EPSV realizadas por una persona en situación de jubilación activa y de su posterior rescate en el caso de que las mismas no sean objeto de reducción. Se interpreta que a estos efectos la jubilación activa puede asimilarse a la jubilación parcial, por lo que los contribuyentes pueden reducir de la base imponible las aportaciones que realicen para la cobertura de la jubilación total. No se distingue en el tratamiento fiscal del rescate si las cantidades que lo originaron fueron objeto de reducción en su día o no. 231
- CONSULTA 2018.2.3.3. – IRPF: Tratamiento en el IRPF de becas de especialización complementaria no vinculadas a un programa de doctorado y otorgadas por un organismo autónomo administrativo a candidatos que no han de ser necesariamente funcionarios públicos o personal universitario. Se considera que no se encuentran exentas del IRPF y tienen la consideración de rendimientos del trabajo por razón del vínculo que se establece entre los becarios y el organismo convocante, estando sometidas por tanto a las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF. 234
- CONSULTA 2018.2.3.4. – IRPF: Exención en IRPF de indemnizaciones por jubila-ción parcial, por jubilación anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad abonadas por una Institución de Derecho Público. Se considera que no queda acreditado que las indemnizaciones objeto de la consulta deriven de ningún plan estratégico de recursos humanos, a efectos de la aplicación de la exención prevista en la normativa de IRPF. En el caso de indemnizaciones por jubilación parcial, no pueden beneficiarse de la exención al no derivar de ningún despido, ni

de ningún cese y al no existir ninguna desvinculación efectiva del trabajador con la Institución. Se califican como rendimientos del trabajo con un periodo de generación igual al número de años que le resten al empleado para cumplir la edad de jubilación ordinaria. 237

CONSULTAS CCEN

- CONSULTA 2018.4.5.1. – 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. 247

- CONSULTA 2018.4.5.2. – IRPF: 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. 253

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Resoluciones 16 a 21/2017 y 1 a 4/2018. Acceso al texto publicado en www.euskadi.eus 259

ESTADÍSTICAS
Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV enero-octubre 2017. Previ-sión cierre 2017 y estimación ingresos tributarios 2018. Igor Guinea Palacios 263

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gi-puzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado 277

Editorial

Foru tributuen 2018ko lehen seihilekoko panoramaren ezaugarri nagusia izan da aurrez abian jarritako proiektu eta ekimenak finkatu eta gauzatu direla, hain zuen ere aldizkariaren azken atalean, 2017. urtearen amaieran, aipatu genituenak. Hartara, Estatuarekiko tributu-harremanen arloan, behin haren esparru juridikoa berrikusi eta gaurkotuta abenduaren 28ko 10/2017 Legea onetsiz (Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Ituna onartu zuen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen du lege horrek), foru-erakundeak aldaketa batzuk eta behar diren doikuntzak sartzen joan dira, beren araudia eta eragikera lege horretatik datorren esparru berriari egokitzeko. Nolanahi ere, komenigarritzat jo dugu Zergak aldizkariaren ale honetan sakontzea Itunean 10/2017 Legearen bitartez egindako tributu-aldaketen azterketan, aldaketa horiek errazago ulertzeko eta, gainera, azterketa bera harreman finantzarioen normalizazioaren agertoki berriaren azalpenarekin eta analisiarekin osatzeko; izan ere, agertoki hori dator Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren 2017ko maiatzaren 17ko eta 2017ko uztailaren 19ko erabakietatik eta abenduaren 28ko 11/2017 Legearen onarpenetik (Euskadiko kupoa 2017-2021 bosturtekorako zehazteko metodologia onartzen du lege horrek). "Azterlanak eta Kolaborazioak" ataleko lehenengo bi artikuluek Euskadiren eta Estatuaren arteko harreman finantzario eta tributu-arlokoen agertoki berria azaldu nahi dute, beraz.

El panorama tributario foral del primer semestre de 2018 se ha caracterizado principalmente por la consolidación y formalización de proyectos e iniciativas puestas en marcha con anterioridad, que ya referimos en la revista anterior, cuando concluía 2017. Así, en el área de las relaciones tributarias con el Estado, una vez revisado y actualizado su marco jurídico a través de la aprobación 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, las instituciones forales han ido introduciendo algunas modificaciones y ajustes necesarios para adaptar su normativa y operatoria al nuevo marco derivado de dicha Ley. En todo caso, hemos considerado conveniente en este número de Zergak profundizar en el análisis de los cambios tributarios operados en el Concierto a través de la Ley 10/2017 para facilitar su comprensión y, adicionalmente completarlo con la explicación y el análisis del nuevo escenario de normalización de las relaciones financieras, derivado de los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 17 de mayo y de 19 de julio de 2017 y la aprobación de la Ley 11/2017 Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021. Los dos primeros artículos de la sección de "Estudios y Colaboraciones" tienen esa pretensión explicativa del nuevo escenario de relaciones financiero-tributarias entre País Vasco y Estado.

Bestetik, tributu-arloko foru-eskumen propioaz baliatzeari dagokionez, 2018ko lehenengo hilabeteetan aldaketa garrantzitsuak burutu eta onetsi dira araudi autonomikoko tributu itundu nagusietan, funtsean zuzeneko zergapetzean; horiei buruz, izan ere, aldez aurreko argibideak eman genituen aurreko aldizkarian, garai hartan proiektu-fasean baitzeuden. Nagusiki honako foru arau hauei buruz ari gara: 2/2018 Foru Araua, martxoaren 7koa, Arabako zerga-sistemaren hainbat arau eta zerga aldatzekoa; 2/2018 Foru Araua, martxoaren 21ekoa (horren bidez, batetik, tributuen ondorioetarako karakterizatzen dira Europako zenbait epe luzerako inbertsio-funts, eta, bestetik, aldaketak egiten dira zenbait zergaren foru-arauetan zein Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauan. Hauek dira aldatzen diren foru-arauak: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarena, Ondarearen gaineko Zergarena, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergarena, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zer-garena eta Kooperatiben Zerga Araubidearena), eta, Gipuzkoako kasuan, 1/2018 Foru Araua, maiatzaren 10ekoa, zerga-arau batzuetan aldaketak sartzen dituena. Hiru foru arau horiei arreta berezia emango diegu "Zergak gaur egun" atalean.

Hirugarrenik, erakundeen arteko lankidetzaren esparruan, interesgarritzat jotzen dugu nabarmentzen jarraitzea prebentzio estrategien arloko funtsezko bi proiektutan —urte anitzeko proiektuak biak ala biak— izandako aurrerapenak: batetik, tributu-heziketa, gazte-gaztetatik hezkuntza-ingurunean kontzientziazio fiskal handiagoa bultzatzen saiatzen dena, eta, bestetik, operadore ekonomikoen fakturazio- eta kobrantza-sistemak kontrolatzeko gailuak ezartzeko proiektua, TicketBAI izenekoa. Bi proiektu horiek Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Batzordeak eginiko baterako planetan sartu dira, irauteko asmoarekin sartu ere (batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan sortu zen, 2013ko urriaren 14ko erabakiaren bidez, Eusko Jaurlaritzak aurretiaz eskatutakoari jarraikiz, eta bertan hiru foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak parte hartzen dute). "Intereseko

Por otra parte, en el ámbito del ejercicio de la propia competencia tributaria foral, durante los primeros meses de 2018 se han ultimado y aprobado importantes cambios en los principales tributos concertados de normativa autónoma, básicamente en la imposición directa, que ya informamos de forma anticipada en la revista anterior, cuando estaban en fase de proyecto. Nos referimos principalmente a las Normas Forales 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava, la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y, en Gipuzkoa, la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias. Las tres normas forales son objeto de una atención especial en la sección de "Actualidad Fiscal".

En tercer lugar, en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, consideramos de interés seguir destacando dos de los proyectos clave en el área de las estrategias preventivas, ambos de horizonte plurianual, como son el de educación tributaria, que trata de promover una mayor concienciación fiscal desde una edad temprana, en el entorno educativo y el del establecimiento de dispositivos de control de los sistemas de facturación y cobro de los operadores económicos, denominado proyecto TicketBAI. Los dos proyectos se vienen incorporando con vocación de continuidad en los planes conjuntos elaborados por la Comisión de Lucha contra el Fraude del País Vasco (creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco y en la que participan las tres Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco). En la

dokumentuak" atalean, aurrera eramandako jardueraren berri eta bi proiektu egoerari buruzko informazioa lor daiteke, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko web-orriko tributu-heziketarako berariazko estekaren bitartez eta beste zenbait sarbideren bitartez; honako dokumentu hauetarako sarbideak dira: batetik, 2017ko EAEko iruzur fiskalaren urteroko txosten integratua, urte horretan iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak izan zituen emaitzak biltzen dituena, eta, bestetik, Euskal Autonomia Erkidegoko iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratua, 2018. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten dituena.

Tributu-heziketaren proiektuari dagokionez, 2018ko ekainean amaitu zen 2017-2018 ikasturteari buruzko programa, zeina garatu baitzen Eusko Jaurlaritzak eta hiru foru-aldundiek Euskal Autonomia Erkidegoko ikastetxeetan gizarte- eta tributu-heziketarako modulu bat ezartze aldera 2017ko uztailaren 7an izenpetutako hitzarmenaren babesean, eta haren balantzea guztiz ona da, bai lortu den ezarpen mailarengatik —unitate didaktikoa 132 ikastetxetako 5.000 ikaslerekin baino gehiagorekin erabili da—, bai ebaluatutako emaitzengatik eta ikasleen eta irakasleen onarpen-mailarengatik ere. Programaren berehalako jarraitutasuna bermatuta dago, foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak 2018ko apirilaren 17an aipatutako hitzarmenaren luzapen-akordio bat izenpetu baitute beste hiru ikasturtetarako, 2021era arte. Akordio horren babesean, Eusko Jaurlaritzako zerbitzuek, geroztik, zerbitzuetarako kontratu berri bat egiteko prozedura hasi zuten, hain zuzen ere foru-aldundiek garatutako unitate didaktikoak ezartzeko; horretaz gainera, Ogasun eta Ekonomia Sailak eta Hezkuntza Sailak, foru diputazioekin batera lan eginez, maiatzean eta ekainean informazio-jarduketen multzo bat jarri dute abian, ikastetxeak 2018/2019 ikasturtean tributu-heziketarako programa balia dezaten lortze aldera.

sección de "Documentos de interés", a través del enlace específico a educación tributaria en la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco y de los accesos, por una parte, al Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2017, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año y, por otra, al Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2018, se puede obtener un reporte de actividad e información del estado de situación de ambos proyectos.

Respecto al proyecto de educación tributaria, finalizado en junio de 2018 el programa correspondiente al curso 2017-2018 desarrollado al amparo del convenio suscrito el 7 de julio de 2017 entre el Gobierno Vasco y las tres Diputaciones Forales para la implantación de un módulo educativo cívico-tributario en los centros de la Comunidad Autónoma de Euskadi, el balance es sumamente satisfactorio, tanto por su grado de implantación - la unidad didáctica se ha impartido a cerca de 5.000 alumno/as pertenecientes a 132 centros escolares-, como por los resultados evaluados y el grado de aceptación por parte de alumnado y profesorado. La continuidad inmediata del programa se ha garantizado con la suscripción por Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, el 17 de abril de 2018, de un acuerdo de prórroga del referido convenio por tres cursos escolares adicionales, hasta 2021. Al amparo de este acuerdo, los servicios del Gobierno Vasco iniciaron posteriormente el procedimiento para la formalización de un nuevo contrato de servicios para la implantación de las unidades didácticas desarrolladas por las Diputaciones Forales y adicionalmente, los Departamentos de Hacienda y Economía y de Educación, en colaboración con las Diputaciones Forales han puesto en marcha durante los meses de mayo y junio una batería de actuaciones informativas para promover la adhesión de los centros escolares al programa de educación tributaria en el próximo curso escolar 2018/2019.

Zerga-iruzurraren aurkako borrokaren erakundeen arteko lankidetzaren arloan aipatutako bigarren proiektuari dagokionez, haren jatorria 2016ko Euskadiko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuan dago, zeinean konpromiso bat hartu baitzen: abian jartzea urte anitzeko proiektu bat, eskudiru-mugimendu handiak dituzten jarduera-sektore jakin batzuetako kutxa erregistratzaileak eta fakturatzeko beste edozein gailu kontrolatzeko sistema bat ezartzea ahalbidetuko duena. Hori guztia, bat etorriz ELGAren 2013ko urriko azterlanak —«Salmenten ezabatze elektronikoa: mehatxu bat diru-sarrera fiskalentzat» izenburukoak— jasotako gomendioekin, eta kontuan hartuta gure inguruko beste herrialde batzuen esperientzia. Iruzurraren kontrako Borrokarako 2018ko Plan Bateratuak aurreikusten du urte horretan, berariaz sortutako erakundeen arteko lantaldeak jarraitu egingo duela jarduera ekonomikoak garatzen dituzten zergadunen fakturazio-sistemen kontrolerako plan integral bat ezartzeko proiektua gauzatzen, Berehalako Informazio Hornidura (BIH) abian jarri ondoren; izan ere, sistema horren bitartez zergadun handiek egindako eta jasotako fakturei buruzko datuak igortzeko betebeharra daukate. Halaber, 2018. urtean, aurreikusita dago foru ogasunek zehaztea kontrol-sistemak zer espezifikazio tekniko bete behar dituen, eta proiektua abian jartzeko egin beharreko araudi-ekimenak proposatzea. Horretarako, hura mailaka ezartzeko egutegia prestatuko dute, eta funtzionaltasunak kontrastatzeko aukera ematen duten kontzeptu-probak diseinatuko dituzte; izan ere, proba horiek erritmo egokian garatzen ari dira.

"Zergak gaur egun" atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek aldizkari horrek barne hartutako epean (2017ko azaroa-2018ko ekaina) onetsi eta tributu-arloan izan duten araugintza-jarduera guztia. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin dugu. Foru-lurraldeen tributu-sistemetan, zenbait arau- eta erregelamendu-aldaketa onetsi dira, eta

En cuanto al segundo proyecto enunciado en el ámbito de la colaboración institucional en la lucha contra el fraude fiscal, su origen se sitúa en el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal de 2016, en el que se asumió el compromiso de poner en marcha un proyecto plurianual que permitiese la implantación de un sistema de control de cajas registradoras y de cualquier otro dispositivo de facturación en determinados sectores de actividad que son intensivos en el manejo de dinero en efectivo. Todo ello, de acuerdo con las recomendaciones contenidas en el estudio de la OCDE de octubre de 2013 de título "Supresión electrónica de ventas: una amenaza para los ingresos fiscales" y teniendo en cuenta la experiencia de otros países de nuestro entorno. El Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude de 2018, prevé que durante este año se continuará, por parte del grupo de trabajo interinstitucional específico creado al efecto, con el desarrollo del proyecto de implantación de un plan integral de control de los sistemas de facturación de los contribuyentes que desarrollan actividades económicas, una vez puesto en marcha el Suministro Inmediato de Información (SII) por el que los grandes contribuyentes están obligados al envío de los datos referidos a las facturas emitidas y recibidas. Asimismo, durante el año 2018, está previsto que las Haciendas Forales definan las especificaciones técnicas que debe cumplir el sistema de control y que trabajen en las iniciativas normativas necesarias para la puesta en marcha del proyecto, elaborando su calendario de implantación progresiva y el diseño de las pruebas de concepto que permitan contrastar sus funcionalidades, que de hecho se están desarrollando a buen ritmo.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (noviembre 2017 – junio 2018) se relaciona de forma exhaustiva en la sección de "Actualidad Fiscal", junto con el comentario de una selección de disposiciones que los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales han destacado por su actualidad o por su especial significación. Se han aprobado cambios diversos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo

eragina izan dute zerga gehienetan: batetik, arau-eskumena duten eta, ondorioz, arautzeko diskrezionalitatea duten tributuetan, eta, bestetik, Ekonomia Itunaren arabera Estatuaren arauen arabera zuzendu beharreko tributuetan.

Erreferentziako aldian arau-xedapenen bitartez formalizatu diren tributu-ekimenen artean, bereziki nabarmendu beharra dago, aurrez aipatu den bezala, hiru lurralde historikoetan berrikusi egin dela zuzeneko zergapetzearen eredua, 2014an indarrean sartu zen erreformaren bitartez ezarritakoa. Berrikuspen horrek eragin du zenbait tributu-figuratan aldaketak egitea, funtsean aurreko erreformaren printzipioak indartzeko eta, bereziki, fiskalitatearen bidez errekuperazio ekonomikoa sendotzen laguntzeko, bistatik galdu gabe zerbitzu publikoen maila egokia bermatzeko beharrezkoa den nahikotasun finantzarioa. Aldaketa horiek —haietatik gehienei buruz Zergak aldizkariaren aurreko alean hitz egin genuen, proiektu-fasean zeudenan— 2018ko martxoan eta maiatzean onetsitako kasuan kasuko foru arauen bitartez gauzatu dira, eta zuzeneko tributu gehienetan (PFEZa, Sozietateen gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga, Ondoretzen eta Dohaintzen gaineko Zerga) izan dute eragina; gainera, bide batez, tributuei buruzko hurrenez hurreneko foru arau orokorretan zenbait doikuntza egin dira foru araudiaren eskumenekoak diren zeharkako zerga batzuetan. Aldaketa nagusien zerrenda, horietako bakoitzaren azalpen labur batekin, aldizkari honen "Zergak gaur egun" atalean jaso dira.

Halaber, "Zergak gaur egun" atalean, aldizkariaren ale honen erreferentziako aldian onetsi diren tributuen arloko erregelamendu izaerako arau-ekimenen multzo bati buruz hitz egiten da.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikak, Euskadik Bruselan duen Delegazioak

como reglamentario, que han afectado a la mayor parte de los impuestos: a aquellos sobre los que se dispone de competencia normativa y por tanto discrecionalidad para su regulación, y también a aquellos otros tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las normas establecidas por el Estado.

Entre las iniciativas tributarias que se han formalizado mediante disposiciones normativas en el periodo de referencia, debe destacarse de manera especial, como se ha señalado anteriormente, la revisión en los tres territorios históricos del modelo de imposición directa que fue implantado a través de la reforma que entró en vigor en 2014. Dicha revisión ha motivado la introducción de modificaciones en diversas figuras tributarias, básicamente con el objetivo de reforzar los principios de la reforma anterior y en especial contribuir desde la fiscalidad a la consolidación de la recuperación económica, sin perder de vista la suficiencia financiera necesaria para garantizar el nivel adecuado de prestación de servicios públicos. Estas modificaciones, que en su mayoría se refirieron también en el editorial del anterior número de Zergak, cuando estaban en fase de proyecto, se han instrumentado mediante las correspondientes normas forales aprobadas entre marzo y mayo de 2018 y han afectado a la mayor parte de los tributos directos (IRPF, IS, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), aprovechando además para realizar determinados ajustes en alguno de los impuestos indirectos respecto a los que se dispone de competencia normativa foral y en las respectivas normas forales generales tributarias. La relación de las principales modificaciones se recoge, con una breve explicación de cada una de ellas, en la sección de "Actualidad Fiscal" de esta revista.

Asimismo en la sección de "Actualidad Fiscal" se comenta una batería de iniciativas normativas de naturaleza tributaria de orden reglamentario aprobadas en el periodo de referencia de este número de la revista.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la

egindakoa bera, 2018ko lehen seihilekoan gertatu diren aldaketa nabarmenenak biltzen ditu, eta zazpi atal handitan banatzen da: i) sarrera, ii) sozietateen fiskalitatea, iii) BEZa, iv) zerga bereziak, v) administrazio-lankidetza, vi) arau-hausteen prozedurak eta azken atala vii) txostenak eta argitalpenak.

Sarrerak gainetik azaltzen ditu Bulgariako lehendakaritzaren (2018ko lehen seihilekoa) lehentasunak. Hain zuzen ere, Estoniarekin eta Austriarekin batera, 2017ko uztailaren 1etik 2018ko abenduaren 31ra arte lehendakaritza 18 hilabetez txandaka hartuko duten hiru herrialdeen taldea osatzen du; epe luzerako helburuak finkatuko dituzte horiek eta programa erkidea landuko dute. Zuzeneko fiskalitatearen arloan, seihileko honen lehentasunak —ECOFINen urtarrilaren 23an aurkeztuak— nagusiki honako hauetara bideratu dira: adostasun bat lortzea jakinarazi beharreko mugaz gaindiko mekanismoei dagokionez informazio-truke automatikoa egin beharrari buruzko zuzentarau-proposamenari buruz (Lankidetza Administratiboari buruzko Zuzentaraua - DAC6); lan egiten jarraitzea Sozietateen gaineko zergari zerga-oinarri komun bati buruzko zuzentarau-proposamenean, eta aurrera egitea multinazionalek ekonomia digitalaren bitartez sortutako etekinak zergapetzeko proposamenetan. Bestalde, zeharkako fiskalitatearen arloan, Bulgariako lehendakaritza-programa honako hauetan zentratu da: BEZaren behin betiko sistemarekin lortutako aurrerapenak lortzea, zerga hori kontsumoan oinarritu beharrean zergapetzean oinarrituz; BEZaren iruzurraren kontrako borrokaren arloan administrazioen arteko lankidetza hobetzeko erregelamendu-proposamena; eta enpresa txiki eta ertainentzako laguntza, enpresa txiki eta ertainentzako BEZaren zuzentarau-proposamenaren bitartez.

Sozietateen fiskalitateari dagokionez, lau gai aztertu dira: i) Kontseiluko zuzeneko fiskalitatearen lantaldeko eztabaida eta lanak (ECOFIN Kontseiluan bertan eta Europako Parlamentuan),

Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido durante el primer semestre de 2018, estructurándose en siete grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad de las sociedades, iii) IVA, iv) impuestos especiales, v) cooperación administrativa, vi) procedimientos de infracción y un último apartado vii) sobre informes y publicaciones.

El apartado introductorio describe a grandes rasgos las prioridades de la presidencia de Bulgaria, a quien ha correspondido su ejercicio durante el primer semestre de 2018 y que, junto con Estonia y Austria integra el grupo de tres países (trío) que en el periodo de 18 meses comprendido entre 1 de julio de 2017 y 31 de diciembre de 2018 rotarán la presidencia y fijan unos objetivos a largo plazo y elaboran el programa común. En el área de fiscalidad directa, las prioridades del semestre –que fueron presentadas en el ECOFIN de 23 de enero- se han orientado principalmente en alcanzar un acuerdo sobre la propuesta de Directiva de obligatoriedad del intercambio automático de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (Directiva de Cooperación Administrativa - DAC6), en seguir trabajando en la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades y en progresar en relación con las propuestas de imposición de los beneficios generados por multinacionales a través de la economía digital. Por otra parte, en el área de la fiscalidad indirecta, el programa de la presidencia de Bulgaria se ha centrado en lograr avances en relación con el sistema definitivo del IVA basado en la imposición en el lugar de consumo, en la propuesta de Reglamento para mejorar la cooperación administrativa en el ámbito de la lucha contra el fraude del IVA y en el apoyo de las pequeñas y medianas empresas a través de la propuesta de Directiva del IVA para pymes.

En cuanto a la fiscalidad de las sociedades, se abordan cuatro cuestiones: i) el debate y los trabajos en el seno del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo, en el propio

sozietateen gaineko zergari buruzko zerga-oinarri bateratu bat izateari buruzkoak; lehen fasea egin da bi fasetako ikuspegi batekin: lehenbizi zuzentarau honen bitartez, zergaren zerga-oinarria kalkulatzeko arauak erregulatuz, eta, bigarrenik, bateratzearen gaineko akordio bati buruzko beste zuzentarau baten bidez; ii) batetik Enpresen fiskalitateari buruzko Jokabide Kodearen gaineko bilerak (seihilekoan hiru izan dira): tresna hori, juridikoki loteslea ez bada ere, estatu kideen aldetik konpromiso bat lortzen du kaltegarritzat jotzen diren neurri fiskalak indarrik gabe utz ditzaten; eta bestetik, arlo honetan egindako lanei buruz ECOFIN Kontseiluan lortutako ondorioak; eta iii) ekonomia digitalaren fiskalitateari buruzko legegintza proposamen berriak: Europar Batasunean gaur egun zergapetzetik kanpo geratzen diren jarduera digital nagusiak zergapetuko duen behin-behineko zerga bati buruzkoak, eta epe luzean Sozietateen gaineko Zergaren arloan konponbide integral bat bilatzen dutenak, halako moduz non etekinak deklaratu eta zergapetuko baitira enpresek bide digitalak erabiliz erabiltzaileekiko elkarreragin adierazgarria gauzatzen duten tokietan.

BEZari dagokionez, Bulgariaren lehendakaritzapean ECOFIN Kontseiluko lantaldeak landu dituen bederatzi gai nagusiak aipatzen ditu EBko fiskalitateari buruzko txostenak. Lehenbizi, ECOFIN Kontseiluak merkataritza elektronikoaren gaineko BEZa dela-eta hartu erabaki dituen arau berriak. Txosteneko BEZari buruzko atalak aipatzen duen bigarren ikuspegia BEZaren arloko iruzur fiskala prebenitzeko lankidetza administratiboa indartzeko Kontseiluak erabakitako neurriei dagokiena da. Hirugarrenik, BEZaren iruzurraren kontra egiteko subjektu pasiboa modu orokorrean inbertitzeko mekanismo baterako aldi baterako proposamena dago —horri buruz ez zen adostasunik lortu maiatzaren 25eko Kontseiluan—. Laugarrenik, argitalpen elektronikoei BEZ tasa gutxituak aplikatzeko proposamena aipatzen da, halako moduz non argitalpen fisikoekin harmonizatuko baitira. Bosgarren atalean aipatzen dira estatu kideei, BEZaren zerga-tasak finkatzeko garaian, malgutasun handiagoa emateko Batzordeak

Consejo ECOFIN y en el Parlamento Europeo, sobre la Propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades, primera fase de un enfoque en dos fases, primero, a través de esta directiva, regulación de las reglas de cálculo de la base imponible del impuesto y segundo, mediante otra directiva, acuerdo relativo a la consolidación, ii) las reuniones (3 durante el semestre) del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresa, instrumento que si bien no es jurídicamente vinculante, sí compromete a los estados miembros a derogar las medidas fiscales consideradas perniciosas, así como las conclusiones adoptadas en el Consejo ECOFIN sobre los trabajos realizados en este ámbito y iii) las nuevas propuestas legislativas sobre la fiscalidad de la economía digital: las relativas a un impuesto provisional que grave las principales actividades digitales que actualmente quedan al margen de imposición en la UE y las propuestas a largo plazo que buscan una solución integral en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales.

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE refiere nueve grandes temas en los que se ha centrado la actividad de los Grupos de trabajo del Consejo ECOFIN durante la presidencia de Bulgaria. En primer lugar, las nuevas normas adoptadas por el Consejo ECOFIN en relación con el IVA sobre el comercio electrónico. El segundo foco de actividad al que se refiere el apartado sobre IVA del Informe, las medidas acordadas por el Consejo destinadas a reforzar la cooperación administrativa para prevenir el fraude del IVA. En tercer lugar, la propuesta –sobre la que no se alcanzó acuerdo en el Consejo de 25 de mayo- de aplicación temporal de un mecanismo de inversión de sujeto pasivo de manera generalizada para combatir el fraude del IVA. En cuarto lugar, se hace referencia a la propuesta de aplicación de tipos IVA reducidos a las publicaciones electrónicas, de modo que se armonicen con las publicaciones físicas. En el apartado quinto se hace referencia a las

egindako proposamenak, bai eta enpresa txiki eta ertainak garatzeko zerga-esparru aldekoagoa sortzeko proposamenak ere, haien betetze-kostuak gutxituz; hori guztia, Europar Batasunean BEZ sistema berri eta behin betikoa sortzearen testuinguruan. BEZari buruzko seigarren puntuan, etorkizunean iruzurraren kontra indartsuagoa izango den BEZ sistema bat sortzeko Batzordeak proposatu dituen behin betiko neurri teknikoak aipatzen dira: i) estatu kide desberdinetako operadoreen artean produktuak zergapetzeko modua erraztea, haiek destinoan zergapetuz; ii) atari bakarra sortzea linean (leihatila bakarra) merkatari guztientzat (B2B); iii) burokrazia gutxiago; eta iv) saltzaileak BEZa destinoko herrialdeko zerga-tasen arabera fakturatzeko arau orokorra, ziurtagiria duten subjektu pasiboen salbuespenarekin. Zazpigarren puntuak Europako Batzorde Ekonomiko eta Sozialak BEZaren erreformarako paketeari buruz egindako irizpenaren laburpena ematen du; 2018ko martxoaren 14ko Osoko Bilkuran onetsi zen. Zortzigarrenik, merkataritza elektronikoan iruzurraren kontra egiteko informazio-trukeari buruzko kontsulta publikoa aztertzen da: kontsultaren aurrekariak, helburuak eta emaitzak aipatzen dira; horiek eskuratzeko argitaratuta dauden web-orrira jo beharra dago. Azkenik, landutako bederatzigarren gaia C 251/16 aferari buruzko epaia aipatzen da, BEZaren arloan abusuzko jokabideak debekatzeari buruzkoa, alde batera utzita nazio mailako neurriren bat ba ote dagoen hura estatu kideetako ordenamendu juridikoan txertatzeko; horretarako, beraz, ez da transposizio nazionaleko inongo neurririk eskatzen.

Zerga Bereziei buruzko atalak Batzordearen proposamena aipatzen du (2018ko maiatzaren 25ekoa), Europar Batasunean Alkoholaren gaineko Zerga Bereziari buruzko arauak berregituratzekoa. Oro har, proposamenak bilatzen du arau horiek gaurkotzea eta haiek enpresa-ingurunearen baldintzei egokitzea; alkohol-enpresa txikien kostuak gutxitzea, eta kontsumitzaileen osasuna hobeki babestea.

propuestas de la Comisión para dotar de mayor flexibilidad a los estados miembros a la hora de fijar los tipos impositivos del IVA y las propuestas de creación de un marco fiscal más favorable para el desarrollo de las pymes reduciendo sus costes de cumplimiento, todo ello en el contexto de la creación de un sistema del IVA nuevo y definitivo en la UE. En el punto sexto relativo al IVA se alude las medidas técnicas definitivas propuestas por la Comisión para crear un futuro sistema del IVA más resiliente al fraude: i) simplificación de la manera en que se gravan los productos entre operadores de distintos estados miembros gravándose en destino, ii) creación de un portal único en línea (ventanilla única) para todos los comerciantes (B2B), iii) menor burocracia y iv) regla general de facturación del IVA por parte del vendedor a los tipos impositivos del país de destino, con la excepción de los sujetos pasivos certificados. El punto séptimo resume el dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el paquete de la reforma IVA aprobado en el pleno del 14 de marzo de 2018. En octavo lugar, se trata sobre la consulta pública sobre el intercambio de información para combatir el fraude en el comercio electrónico, refiriendo los antecedentes de la consulta, sus objetivos y los resultados, para cuyo acceso se remite a la web en que se han publicado. Por último, la novena cuestión abordada se refiere a la Sentencia en el asunto C 251/16 sobre la prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA con independencia de que exista o no una medida nacional que la incorpore al ordenamiento jurídico de los Estados miembros, no requiriéndose por tanto a estos efectos ninguna medida de transposición nacional.

El apartado relativo a los Impuestos Especiales alude a la propuesta de la Comisión (25 de mayo de 2018) de reconfiguración de las normas por las que se rige el Impuesto especial sobre el Alcohol en la UE. En líneas generales la propuesta persigue la actualización de dichas normas y su adaptación a las condiciones del entorno empresarial, la reducción de los costes de las pequeñas empresas alcoholeras y una mejor protección de la salud de los consumidores.

Administrazio-lankidetzaren eremuan bost gairen iruzkina egin da. Lehenik, 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzeko zuzentarau-proposamena, jakinarazi beharreko mugaz gaindiko mekanismoei lotuta fiskalitatearen arloan informazio-truke automatikoa egin beharrari dagokionez (Administrazio-lankidetzari buruzko 6. zuzentaraua), zeina ECOFIN Kontseiluak 2018ko maiatzaren 25ean onetsi baitzuen behin betiko. Proposamen horrek bitartekariak behartzen ditu zerga-administrazioari agresiboa izan daitekeen zerga-plangintzako mekanismoak jakinaraztera horietan beren lan-jardueraren barruan dihardutenean. Maila teknikoan eztabaidatu dute zuzeneko fiskalitateari buruzko lantaldearen lau bileratan 2018ko lehen seihilekoaren barruan. Bigarrenik, administrazio-lankidetzaren alorrean, aipatzen da ondore fiskaletarako lankidetzan aritzen ez diren jurisdikzioen zerrenda 2018ko lehen seihilekoan berrikusi eta gaurkotu dela. Abenduaren 5eko ECOFIN Kontseiluan onetsitako ondorioetan jasota dago zerrenda hori. Zerrenda horrek, zeina hasiera batean zerga-ondoreetarako laguntzaile ez ziren hamazazpi herrialde eta lurraldeena baitzen, zazpi sarrera baizik ez dauka orain. Hirugarrenik, aipatzen da 2018ko otsailaren 6an Europar Batasunaren eta Norvegiaren arteko Akordioa sinatu dela, BEZaren arloko lankidetzaren, iruzurraren prebentzioren eta kredituak kobratzearen arlorako. Izan ere, Norvegiarekin sinatu du Europar Batasunak arlo honetako lehenbiziko akordioa. Laugarrenik, informazioa ematen da zuzeneko fiskalitateari buruzko lantaldearen ekainaren 13ko bileran Batzordeak aurkeztu duen FISKALIS programaren erregelamendu-proposamenean jasotako ildo nagusiei buruz. 270 milioi euroko aurrekontu-zuzkidura aurreikusten du 2021-2027 aldirako. Azken puntua, bosgarrena, lankidetza administratiboari buruzkoa da, eta zerga-gaien arloko gobernamendu onari buruzko klausula bat aipatzen du; izan ere, uste da komenigarria dela hura sartzea Europar Batasunak eta haren estatu kideek hirugarren herrialdeekin egiten dituzten akordioetan.

Halaber, Europar Batasunaren 2017ko abendua-2018ko ekaina aldiaren fiskalitateari buruzko txostenak, "Arau-hausteetarako prozedurak"

En el ámbito de la cooperación administrativa son objeto de comentario cinco cuestiones. Primero, la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (DAC 6), definitivamente adoptada en el Consejo ECOFIN de 25 de mayo de 2018. Esta propuesta impone a los intermediarios la obligación de revelar a la administración tributaria los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva cuando participen en ellos en el ejercicio de su actividad profesional, y se ha debatido a nivel técnico en cuatro reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa a lo largo del primer semestre de 2018. En segundo lugar, en el ámbito de la Cooperación administrativa, se informa sobre la revisión y actualización a lo largo del primer semestre de 2018 de la lista de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales, contenida en las Conclusiones aprobadas que fueron aprobadas en el Consejo ECOFIN de 5 de diciembre. Esa lista, en principio de diecisiete países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, se ha reducido hasta las actuales siete entradas. En tercer lugar se informa de la firma, el 6 de febrero de 2018 del Acuerdo UE-Noruega en materia de cooperación, prevención del fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA, siendo Noruega el primer país con el que la UE celebra un acuerdo en este ámbito. En cuarto lugar, se informa sobre las principales líneas de actuación recogidas en la propuesta de Reglamento del programa FISCALIS presentada por la Comisión durante la reunión del grupo de trabajo de fiscalidad directa del 13 de junio, que prevé una dotación presupuestaria de 270 millones de euros para el periodo 2021-2027. El quinto y último punto relativo a la cooperación administrativa se refiere a la cláusula sobre buena gobernanza en temas fiscales que se considera conveniente incluir en los acuerdos que hayan de celebrar la UE y sus Estados miembros con terceros países.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo diciembre 2017 – junio 2018, en su apartado de Procedimientos de infracción,

atalean, lehenbizi i) sarrera bat egiten du prozeduraren etapak deskribatzeko; gero ii) hamar epatze-gutun aipatzen ditu, estatu kideetako agintariei zuzenduak, Batzordeak Europar Batasunaren arauak urratzeagatik arau-hausteak detektatu dituen kasuetan; iii) halaber, Batzordeak emandako zazpi irizpen ziodun aipatzen ditu, zeinetan estatu kide jakin batzuk premiatzen baitira beren araudia behar bezala egokitu dezaten; iv) artxibatu diren gaien aipamen luze bat egiten du, ukitutako estatu kideek arau-hauste prozeduretan neurri zuzentzaileak hartu dituztenean, hain zuzen ere haiek artxibatzea eragiten dutenak, eta v) Europar Batasunaren Justizia Auzitegira gai bat igorri izanaren berri ematen du, Austria ukitzen duena: artelanen salmenta-eskubideei aplikatzekoa den BEZ araubideari buruzkoa da.

Azkenik, Europar Batasuneko Fiskalitateari buruzko txostenen eta argitalpenen atalean, argitalpen interesgarri batzuen zerrenda ematen da, horiek eskuratzeko helbideekin.

"Azterlanak eta Kolaborazioak» atalean bost artikulu ditugu oraingo honetan. Lehenengo biek Ekonomia Itunaren 2017ko maiatzaren 17ko eta uztailaren 19ko akordioen edukia aztertzen dute tributu-arloari dagokionez, alde batetik, eta finantzen arloari dagokionez, bestetik. Akordio horiek gero Estatuaren eta Euskadiren arteko harreman finantzario eta tributu-arlokoaren esparru juridikoan txertatu ziren, 2017ko abenduaren 28ko 10. eta 11. legeak onestearen bitartez (abenduaren 29ko Estatuko Aldizkari Ofizialean argitaratu ziren lege horiek). Bi artikulu horietako lehenengoak, "Ekonomia Itunaren aldaketa: abenduaren 28ko 10/2017 Legearen analisia" izenburua daramanak, osatzen du aipatutako legearen bidez Ekonomia Itunean egin diren aldaketei buruzko aurretiazko analisia, aldizkari honen aurreko alean aurreratu zena, eta hartan sakontzen du perspektiba pribilegiatu bati esker; hain zuzen ere, egileari, José Rubí Cassinellori, Estatuko Administrazioarekiko negoziazioan Bizkaiko Foru Aldundiaren ordezkaria izateak —Euskadiko

tras i) una introducción en la que se describen las etapas del procedimiento, se hace eco de: ii) diez cartas de emplazamiento, dirigidas a las autoridades de diversos estados miembros en relación con casos en los que la Comisión ha detectado indicios de infracción por infringir las normas de la UE, iii) siete dictámenes motivados emitidos por la Comisión instando a determinados estados miembros a que adapten su normativa convenientemente, iv) una relación numerosa de asuntos archivados relativos a procedimientos de infracción respecto a los cuales los estados miembros afectados han adoptado las medidas correctoras que motivan su archivo y v) la remisión al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de un asunto, que afecta a Austria, relativo al régimen del IVA aplicable a los derechos de reventa de obras de arte.

Por último, en el apartado final de Informes y Publicaciones sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona una serie de documentos de interés, indicando las correspondientes direcciones de acceso.

La Sección de "Estudios y Colaboraciones" se compone en esta ocasión de cinco artículos. Los dos primeros se centran en el análisis del contenido de los acuerdos en materia tributaria, por un lado, y en materia financiera, por otro, alcanzados en las reuniones de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 17 de mayo y de 19 de julio de 2017 y que fueron posteriormente incorporados al marco jurídico de las relaciones financiero-tributarias entre el Estado y el País Vasco mediante la aprobación de las leyes 10 y 11, ambas de 28 de diciembre de 2017, publicadas en el Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre. El primero de estos dos artículos, "La modificación del Concierto Económico: análisis de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre" complementa el análisis preliminar que de las modificaciones del Concierto Económico incorporadas por la referida Ley se avanzó en el anterior número de esta revista y profundiza en él con la perspectiva privilegiada que le otorga a su autor, José Rubí Cassinello, el haber participado de forma directa en la

lantalde negoziatzailearen barruan— ematen dion perspektibari esker. Zergak aldizkariaren 54. alearen editorialean aipatu zen bezala, aipatutako 10/2017 Legearen bidez Ekonomia Itunean egindako aldaketa indarrean den Ekonomia Itunak —maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsiak— izandako hirugarrena da, 2007an (28/2007 Legea) eta 2014an (7/2014 Legea) onetsitakoen ondoren, eta, seguruenik, aldaketa adierazgarrienak gehitzen dituena. Hogei artikuluri baino gehiagori eragin die, eta zenbait hobekuntza ekarri ditu foru-aldundien tributuak kudeatzeko ahalmenean eta administrazioen arteko koordinazioan. Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saileko idazkari orokor tekniko José Rubík aldaketak hainbat kategoriatan sailkatzen ditu:

i. Egokitzapen teknikoak.

ii. Atxikipenen kasu jakin batzuetan aplikatzekoak diren konexio-puntuen aldaketak.

iii. Eskumenen arloko muga batzuk gainditzera eta konexio-puntu jakin batzuen aplikazioan elkarrekikotasuna segurtatzera bideratutako aldaketak.

iv. Sozietateen gaineko Zerga eta BEZa errazteko eta koordinatzeko neurriak.

v. Hainbat zergaren konexio-puntuetako aldaketak.

vi. Zerga-administrazioen arteko koordinazioa eta lankidetza areagotzera bideratutako neurriak.

vii. Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen prozedura berriak.

viii. Aldaketen indarraldia.

ix. Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoak hartutako beste erabaki batzuk.

Artikuluan zehar, egileak sailkapen horren arabera kategoriatan banatutako aldaketak banan-banan deskribatu eta baloratzen ditu, eta horrekin, zalantzarik gabe, erraztasunak emango ditu Ekonomia Itunaren tributu-atal honen erreforma ulertzeko.

negociación con la Administración del Estado, representando a la Diputación Foral de Bizkaia dentro del equipo negociador del País Vasco. Tal como se apuntó en el editorial del nº 54 de Zergak, la modificación operada por la Ley 10/2017 constituye la tercera modificación que experimenta el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, tras las aprobadas en 2007 (Ley 28/2007) y en 2014 (Ley 7/2014) y probablemente la que introduce cambios de mayor significación. Afecta a más de 20 artículos, incorporando diversas mejoras en la capacidad de gestión tributaria de las Diputaciones Forales y en la coordinación entre administraciones. El Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, José Rubí, clasifica los cambios en varias categorías:

i. Adaptaciones de carácter técnico.

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

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

iv. Medidas de simplificación y coordinación en el Impuesto sobre Sociedades e IVA.

v. Modificaciones en los puntos de conexión de diversos impuestos.

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

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

viii. Vigencia de las modificaciones.

ix. Otros acuerdos adoptados en la Comisión Mixta del Concierto Económico.

A lo largo del artículo, el autor describe y valora cada una de las modificaciones categorizadas según esta clasificación, con lo que sin duda facilitará la comprensión de esta reforma de la parte tributaria del Concierto Económico.

Tributu-arloko aldaketen analisia antzeko ariketa batekin osatzen da, oraingoan Estatuaren eta Euskadiren arteko harreman finantzarioen eremuari dagokionez; izan ere, hori bigarren artikuluan aztertzen da, "Euskadiren eta Estatuaren arteko harreman finantzarioak: 2017ko akordioak" izenburukoan, hori ere José Rubí Cassinellok egina. Sarreran aipatzen den bezala, kolaborazio horren asmoa ez da Ekonomia Itunaren aurkakoen eta aldekoen arteko eztabaidan sartzea, Batzorde Mistoaren akordioak gauzatu ondoren birpiztu baita eztabaida hori. Eztabaida horri buruz, artikuluaren sarreran, honako hau esate da "… *Euskadin … Itunaren araubidea pertsonen, erakundeen eta antolamendu sozial edo politikoen ia erabateko atxikimendu hautsezina lortzen duen erakunde bakarretako bat da*"; gainerakoan, ordea, gai hori ukitzea saihesten du, eta artikuluaren ardatza da aurretik zeuden desadostasunak, haien jatorria eta haien ondorioak azaltzea, eta desadostasun horiek gainditzeko lortutako akordioak deskribatzea. Kolaborazioak bi atal dauzka: lehenengoan, kupoen likidazioa-dela eta Euskadiko eta Estatuko administrazioen arteko desadostasuna eragin zuten arazoak azaltzen ditu, bai eta lortutako konponbidea ere; bigarren atalean, 2017-2021 bosturtekorako kupoa zehazteko metodologia berrian eta haren eraginetan jartzen du arreta.

Se complementa el análisis de los cambios en el ámbito tributario con un ejercicio similar, pero en relación con el ámbito de las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, que se aborda en el segundo artículo, "Las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado: los acuerdos de 2017", también autoría de José Rubí Cassinello. Como se señala en la introducción, no pretende con esta colaboración entrar en el debate entre detractores y defensores de la institución del Concierto Económico, avivado tras la formalización de los acuerdos de la Comisión Mixta. En relación con dicho debate, apunta en la introducción del artículo que "… *desde Euskadi … el régimen de Concierto es una de las pocas instituciones que concita adhesiones inquebrantables entre personas, entidades y organizaciones sociales o políticas, en porcentajes que rozan la unanimidad.*", pero por lo demás elude incidir en la cuestión, centrándose en explicar las discrepancias previas, su origen y consecuencias, y en describir los acuerdos alcanzados para superar dichas discrepancias. La colaboración se divide en dos partes: en la primera relata los problemas que provocaron el desencuentro entre las administraciones vasca y estatal respecto de la liquidación de los cupos así como la solución adoptada, mientras que, en la segunda parte, fija la atención en la nueva metodología de señalamiento del cupo aprobada para el quinquenio 2017 a 2021 y sus efectos.

10/2017 Legearen bidez Ekonomia Itunean sartutako aldaketetako bat, José Rubíren lehenengo artikuluan aipatutakoa, zerga-delituari buruzko 44. artikuluari dagokiona da, eta zerga-administrazioak jarduteko moduari buruzko araua egokitzeko beharrari erantzuten dio, tributu-arloko arau-hausteak ogasun publikoaren aurkako delitua izan daitezkeela uste den kasuetan. Itunaren 44. artikuluaren aldaketa horren arrazoia abenduaren 27ko 7/2012 Lege Organikoaren bidez Zigor Kodean egindako erreforma da. Lege organiko horrek Zigor Kodea aldatzen du gardentasunaren eta zerga-iruzurraren eta Gizarte Segurantzaren arloko iruzurraren aurkako borrokaren arloetan. Aipatutako 7/2012 Lege Organikoa geroztik

Una de las modificaciones incorporadas en el Concierto Económico a través de la Ley 10/2017 y comentada en el primer artículo de José Rubí es la que afecta al artículo 44 referido al delito fiscal, y responde a la necesidad de adaptar el precepto relativo a la 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. Esa modificación del artículo 44 del Concierto trae causa de la reforma introducida en el Código Penal por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. La citada Ley orgánica

garatu da Estatu mailan irailaren 21eko 34/2015 Legearen bidez, zeinak hein batean aldatzen baitu Zergei buruzko Lege Orokorra, eta lurralde historikoen eremuan, berriz, zergei buruzko kasuan kasuko foru arau orokorrak egokitzeko 2016an eta 2017an onetsitako foru arauen bidez. Lege horrek sartutako berritasun nagusia da aukera ematen duela bereiz likidatzeko, batetik Ogasun Publikoaren aurkako balizko delituarekin lotuta ez dauden kontzeptu eta zenbatekoak, eta, bestetik, Ogasun Publikoaren aurkako balizko delituarekin lotuta daudenak; hau da, likidatu egiten dira bai ingresatu ez den kuota, bai dolozko kuota ere.

Hain zuzen ere, aldizkariaren ale honen hirugarren kolaborazioan, zeinak izenburu baitu "Zerga-delituaren araupetze berriaren arazo konstituzionalak", egileak, Estatuko Ogasuneko ikuskatzaile Carlos David Delgado Sanchok, gai hori aipatzen du, eta araupetze berriak praktikan duen aplikazioa aztertzen du, eta honako ondorio hau ateratzen du: "*Lurralde historikoek ..., Ogasun Publikoaren aurkako delitua beren foru arauetan ezartzeko garaian, 34/2015 Legeak egiten duen akats bera egiten dute; izan ere, hautua bada Zerga Ikuskapenak, zerga-delituaren aztarnak aurkitzen dituenean, delituari lotutako likidazioak eman ditzala, beharrezkoa da egintza horretan ikuskatutako subjektuari bere eskubideei buruzko jarraibideak ematea, bereziki, isilik geratzeko daukan eskubideari dagokionez. Hori ez egiteak berekin dakar zergadunaren oinarrizko eskubideak urratzea, Botere Judizialaren Lege Organikoaren 11.1 artikuluak zehazten dituen ondorioekin.*

Extremadurako Unibertsitateko Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titular Juan Calvo Vérgezek (zeinak katedraduna izateko egiaztagiria baitu) Zergak aldizkariaren ale honetako artikuluaren hasieran aurkezten dituen gogoeta orokorretan aipatzen duen bezala, "konturako ordainketa" deitutakoak arlo honetan garrantzi juridiko eta ekonomikorik handiena duten figuretako bat dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan (PFEZ) ez ezik,

7/2012 ha sido con posterioridad desarrollada, en el ámbito estatal, por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley general tributaria, y, en el ámbito de los territorios históricos, por las correspondientes normas de adaptación de las respectivas normas forales generales tributarias, aprobadas en 2016 y 2017. La principal novedad introducida por esta Ley es que permite liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y de otro lado, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, es decir, se liquida tanto la cuota dejada de ingresar como la cuota dolosa.

Precisamente en la tercera colaboración de este número de la revista, que tiene por título "Problemas constitucionales de la nueva regulación del delito fiscal", su autor, el inspector de Hacienda del Estado, Carlos David Delgado Sancho, hace referencia a esta cuestión y revisa la aplicación en la práctica de la nueva regulación, concluyendo que "*Los territorios históricos …, a la hora de implementar en sus respectivas normas forales el delito contra la Hacienda Pública, incurren en el mismo error que la Ley 34/2015 pues, si se opta porque la Inspección de los Tributos, cuando aprecie indicios de delito fiscal, dicte liquidaciones vinculadas a delito, es necesario que en dicho acto instruya de sus derechos al sujeto inspeccionado, en especial, de su derecho a guardar silencio. No hacerlo así supone vulnerar los derechos fundamentales del contribuyente, con las consecuencias que determina el artículo 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial.*"

Tal como apunta Juan Calvo Vérgez, Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura, en las consideraciones generales con las que se abre el artículo que presenta en este número de Zergak, los denominados "pagos a cuenta" representan una de las figuras de mayor importancia jurídica y económica en el ámbito, no ya sólo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Sozietateen gaineko Zergan (SZ) ere, eta tributu-politikaren barruan diru-bilketarako mekanismo aparta dira. Ordenamenduak aurreikusitako mekanismo baten gisara egituratzen dira zenbait tributuren ordainaraztea errazteko xedearekin; honako honetan datza mekanismo hori: ordainketaren une berean kentzea hirugarren bati ordaindutako diru-zenbatekotik datorren kopuru bat, eta kopuru hori Altxorrean sartzea. Gainera, Juan Calvok uste du Zerga Administrazioa konturako ordainketa horietaz baliatzen dela zergapetu beharrekoak diren errenta-agerkari desberdin gaineko kontrol-tresna bat ezartzeko, hartara zerga-iruzurra nabarmen gutxituz; izan ere, zerga-iruzurra handiagoa izaten da etekinen modalitateetan, zeinak, atxikipen-araubideari lotuta ez daudenez, Ogasun Publikoaren kontroletik kanpo geratzen baitira; horretaz gainera, informazio-eginkizun garrantzitsu bat betetzen dute, Administrazioak atxikitzaileengandik jasotzen duen datu-fluxua dela eta.

Testuinguru horretan sartzen da aldizkariaren laugarren artikulua, "Auzitegi Gorenak PFEZaren atxikipenaren izaera juridikoaren mugaketari buruz eman duen jurisprudentziaren bilakaera: zenbait gogoeta" izenburua duena. Artikuluan, izan ere, hurrengo aurkibide hau garatzen da, lurralde erkideko araudiaren ikuspuntutik:

I. Gogoeta orokorrak: konturako ordainketen kontzeptua PFEZean.

II. Auzitegi Gorenaren 2007ko otsailaren 27ko eta 2008ko martxoaren 5eko epaien garrantzia.

III. Auzitegi Gorenaren jurisprudentziaren proiekzioa doktrina administratibooaren eremuan.

IV. Auzitegi Gorenak atxikipenaren betebeharraren izaera autonomoari buruz geroztik egindako modulazioa.

Tributu-politiken diseinuan eta ebaluazioan genero-ikuspegia sartzeko eskaera gero eta handiagoari erantzunez, aldizkariko Erredakzio Batzordeak erabaki du bere ildo

(IRPF), sino también del Impuesto de Sociedades (IS), constituyendo un extraordinario mecanismo de recaudación dentro de la política tributaria. Se configuran como un mecanismo previsto por el ordenamiento con la finalidad de facilitar la exacción de diversos tributos y consistente en la detracción de una determinada cantidad procedente de una suma de dinero abonada a un tercero en el mismo momento del pago con el objetivo de llevar a cabo el ingreso de la referida suma en el Tesoro. Considera además Juan Calvo que la Administración Tributaria se sirve de estos pagos a cuenta para establecer un importante instrumento de control de las distintas manifestaciones de renta que deben quedar sujetas a gravamen, lográndose de este modo una considerable disminución del fraude fiscal, que suele ser más elevado en aquellas modalidades de rendimientos que, por no estar sujetos al régimen de retención, quedan fuera del control de la Hacienda Pública y que cumplen adicionalmente una importante función de información, debido al flujo de datos que la Administración recibe de los retenedores.

En este contexto se enmarca el cuarto artículo de la revista, titulado "La evolución de la jurisprudencia del TS relativa a la delimitación de la naturaleza jurídica de la retención en el IRPF: algunas consideraciones", en el que se desarrolla el siguiente sumario, desde la perspectiva normativa de territorio común:

I. Consideraciones generales: el concepto de pagos a cuenta en el IRPF.

II. La trascendencia de las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008.

III. La proyección de la jurisprudencia del TS en el ámbito de la doctrina administrativa.

IV. La posterior modulación por parte del TS del carácter autónomo de la obligación de retención.

Haciéndonos eco de una demanda creciente para que se incorpore la perspectiva de género en el diseño y la evaluación de las política tributarias, el Consejo de Redacción de la

editoriala berrikustea, ikuspegi hori duten artikulu eta kolaborazioen zabalkundeari lehentasuna emateari begira. Helburu horrekin bat, "Azterlanak eta Kolaborazioak" atala ixten duen artikulua jaso dugu, "Berdintasunari eta PFEZari buruzko politikak EAEn.", zeinaren bokazioa baita generoko ikuspegiari eta berdintasun-politikei arreta berezia eskainiko dieten tributu-arloko lanen sail luze bati hasiera ematea.

Zehazki, Bilboko Merkataritza Ganberako Zerga-aholkularitzako Masterra den Maikel Gutiérrez Gonzálezen lanaren helburu garrantzitsuena da, hark berak artikuluaren sarreran adierazten duen bezala, nabarmentzea fiskalitatearen diseinua ez dela neutroa berdintasun-politikei dagokienez, eta argitzea fiskalitateak nolako eragina duen politika horietan.

Egilearen analisiak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoak dira, zeren eta uste baitu hura dela zerga-tresnarik egokiena desberdintasunei generoaren ikuspegitik aurre egiteko. Artikuluan zehar, zergaren barruan zenbait tratamendu fiskal identifikatzen ditu, zeinak, bere ustez, kaltegarriak baitira berdintasunari dagokionez, eta haiei buruzko balorazio kritiko bat egiten du; bestetik, egokitzat jotzen dituen eta, horrenbestez, zergen esparrutik gizonen eta emakumeen arteko berdintasun erreala eta eraginkorra lortzen lagunduko luketen neurri batzuk nabarmentzen ditu.

"Erreferentziak" atala bost azpiataletan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehenengoan, "Intereseko dokumentuak» izenekoan, bi arlo dokumental hautatu dira, biak ere zerga-iruzurraren kontrako borrokarekin lotutakoak.

i) Horietatik lehenengoa zerga-iruzurraren kontrako batzordearekin lotuta dago; batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan eratu zen, 2013ko urriaren 14an, Eusko Legebiltzarrak lehendik

revista ha acordado revisar su línea editorial en el sentido de priorizar la divulgación de artículos y colaboraciones con dicho enfoque. Incluimos, en coherencia con este propósito, el artículo que cierra la sección de "Estudios y Colaboraciones", sobre "Las Políticas de igualdad e IRPF en la CAPV" que tiene vocación de iniciar una serie larga de trabajos de ámbito tributario con una especial atención a la perspectiva de género y las políticas de igualdad.

En concreto, el objetivo primordial del trabajo de Maikel Gutiérrez González, Máster en Asesoría Fiscal en la Cámara de Comercio de Bilbao, según declara él mismo en la parte introductoria del artículo, es poner en relieve que el diseño de la fiscalidad no es neutro en relación con las políticas de igualdad, y desvelar la incidencia de la fiscalidad en estas políticas.

El autor refiere sus análisis al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por considerarlo el instrumento fiscal óptimo para hacer frente a las desigualdades desde la perspectiva de género. A lo largo del artículo identifica una serie de tratamientos fiscales dentro del Impuesto que entiende perniciosos en términos de igualdad y los somete a una valoración crítica y, resalta por otra parte algunas medidas que interpreta apropiadas y que en consecuencia las incluye en una propuesta final de medidas que en su opinión ayudarían desde el marco fiscal a la consecución de la igualdad real y efectiva entre hombres y mujeres.

La sección de "Referencias" se compone en este número de la revista de cinco apartados:

1) En el primero de ellos, "Documentos de interés" se han seleccionado dos áreas documentales, ambas vinculadas con la lucha contra el fraude fiscal.

i) La primera de ellas está relacionada con la actividad de la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano

hala eskatuta, eta hartan foru-aldundiek eta Eusko Jaurlaritzak hartzen dute parte. Alde batetik, 2017ko EAEko iruzur fiskalaren urteroko txosten integratuak, urte horretan iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak izan zituen emaitzak biltzen ditu, eta bigarrenak, Euskal Autonomia Erkidegoko iruzur fiskalaren kontrako borrokarako plan bateratuak, 2018. urteko irizpide orokorrak eta egin beharreko jarduera bateratuak aurkezten ditu. Dokumentuekin lotuta, *Zergak* aldizkariaren zenbaki honetan dokumentuak osotasunean irakurtzeko bi esteka daude.

ii) Bigarren dokumentu-arloan tributu-heziketaren baterako proiektuari buruzko informazio garrantzitsuena dago, zeina editorial honen sarreran aipatu dugun. Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailaren webgunera bideratzen duen esteka baten bidez dago hartarako sarbidea, eta bertan, halaber, proiektuan parte hartzen duten beste erakunde batzuen webgunean dauden dokumentu interesgarri batzuetara bideratzen gaitu (foru-aldundiek egindako unitate didaktikoak, adibidez).

2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izenekoa, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen tributuei buruzko kontsultak biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak (Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzkoa) 14. artikuluan xedatutakoari jarraituz: «*Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira (...)*».

Zergak aldizkariaren ale honetan hiru kontsulta hautatu dira, guztiak ere PFEZarekin zerikusia dutenak. Kontsulta horien erantzuna oso-osorik jaso da, eta honako gai hauek jorratu dira:

de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco. Se trata, por una parte, del Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2017, que computa los resultados de las actuaciones del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal realizadas durante ese año y, por otra, del Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco, que contiene los criterios generales y las actuaciones coordinadas a realizar durante el año 2018. En relación con los dos documentos, este número de Zergak incluye sendos enlaces desde los que se puede acceder a los textos íntegros.

ii) La segunda área documental, contiene la información más relevante relativa al proyecto conjunto de educación tributaria, al que se ha hecho referencia en la parte introductoria de este editorial. Se accede a ella a través de un enlace que dirige a la web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, desde el cual se facilita asimismo la redirección a documentos de interés alojados en la web de otras de las instituciones que participan en el proyecto, como las unidades didácticas elaboradas por las Diputaciones Forales.

2) El segundo apartado, el de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: "*A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria* …".

En este número de Zergak se han seleccionado tres consultas, todas ellas en relación con el IRPF, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Kontsultaren arrazoia	Asunto objeto de la consulta
PFEZa - Erretiro aktiboko egoeran dagoen pertsona batek BGAE bati egindako ekarpenei eta haien geroko erreskateari PFEZean ematen zaien tratamendua, murriztapenik ez duten kasuetan. Interpretatzen da ondore horietarako erretiro aktiboa erretiro partzialarekin parekatu daitekeela; hori dela eta, zergadunek zerga-oinarritik kendu ahal dituzte erabateko erretiroaren estaldurarako egindako ekarpenak. Erreskatearen zerga-tratamenduan, ez da bereizten hura eragin zuten zenbatekoak direla-eta bere garaian murriztapenik egin zen ala ez.	IRPF. - Tratamiento en el IRPF de las aportaciones a EPSV realizadas por una persona en situación de jubilación activa y de su posterior rescate en el caso de que las mismas no sean objeto de reducción. Se interpreta que a estos efectos la jubilación activa puede asimilarse a la jubilación parcial, por lo que los contribuyentes pueden reducir de la base imponible las aportaciones que realicen para la cobertura de la jubilación total. No se distingue en el tratamiento fiscal del rescate si las cantidades que lo originaron fueron objeto de reducción en su día o no.
PFEZa – PFEZean nolako tratamendua ematen zaien espezializazio osagarriko bekei; hain zuzen ere, doktoretza-programa bati lotuta ez dauden eta nahitaez funtzionario publikoak edo unibertsitateko langileak ez diren izangaiei erakunde autonomo administratibo batek emandakoei. Halako bekak PFEZetik salbuetsita ez daudela jotzen da, eta lan-etekintzat hartzen dira, bekadunen eta deialdia egiten duen erakundearen artean ezartzen den loturarengatik; horrenbestez, PFEZaren kasuko atxikipenei lotuta daude.	IRPF – Tratamiento en el IRPF de becas de especialización complementaria no vinculadas a un programa de doctorado y otorgadas por un organismo autónomo administrativo a candidatos que no han de ser necesariamente funcionarios públicos o personal universitario. Se considera que no se encuentran exentas del IRPF y tienen la consideración de rendimientos del trabajo por razón del vínculo que se establece entre los becarios y el organismo convocante, estando sometidas por tanto a las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.
PFEZa – PFEZaren salbuespena erretiro partzialarengatik, erretiro aurreratuarengatik eta ezintasunaren ondoriozko erretiroarengatik zuzenbide publikoko erakunde batek emandako kalte-ordainetan. Jotzen da ez dagoela egiaztatuta kontsultaren xede diren kalte-ordainak giza baliabideen inongo plan estrategikotik datozenik, PFEZaren araudian aurreikusita dagoen salbuespena aplikatzearen ondoreetarako. Erretiro partzialarengatiko kalte-ordainen kasuan, ezin da salbuespenaren onurarik hartu, zeren eta inongo kaleratzetatik ez baitatoz, ez eta kargu-kentze batetik ere, eta ez baitago langilearen erakundetiko deslotze efektiborik. Lan-etekintzat hartzen dira, enplegatuari erretiro arruntaren adina betetzeko gelditzen zaion urte-kopuruaren berdina den sorrera-aldia dutenak.	IRPF– Exención en IRPF de indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad abonadas por una Institución de Derecho Público. Se considera que no queda acreditado que las indemnizaciones objeto de la consulta deriven de ningún plan estratégico de recursos humanos, a efectos de la aplicación de la exención prevista en la normativa de IRPF. En el caso de indemnizaciones por jubilación parcial, no pueden beneficiarse de la exención al no derivar de ningún despido, ni de ningún cese y al no existir ninguna desvinculación efectiva del trabajador con la Institución. Se califican como rendimientos del trabajo con un periodo de generación igual al número de años que le resten al empleado para cumplir la edad de jubilación ordinaria.

3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago *«Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea»*. Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikuluak dioenez, Araugintza Koordinatzeko eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariek osatzen dute.

"Erreferentziak" atal barruko azpiatal honetan

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de *"Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico"*. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales.

Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako bi kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak dira:

Kontsultaren arrazoia
PFEZa-EEEZa-SZa-MEZENASGOAREN ZERGA-PIZGARRIAK – Irabazi asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruz lurralde erkideko araudian aurreikusitako zerga-onurak aplikatzea, foru eremuko kultur fundazio baten aldeko eragiketa jakin batzuei dagokienez (komodatu-kontratuak eta usufruktuaren erreserba duten artelanen dohaintza-kontratuak); kultur fundazio hori, gainera, Foru Ogasun eskudunak lehenetsitako mezenasgo-jardueratzat kalifikatuta dago. Mezenasgoaren onuradun diren erakundeentzako dohaintzen eta ekarpenen zerga-araubidearen arloan, batera gertatzen dira aplikatzekoak diren zerga-araubide desberdinak, Itunean ezarritako konexio-puntuei jarraituz. Bata ala bestea aplikatzea erabakiko da dohaintza edo ekarpena egiten duen pertsonari edo erakundeari menpe egotea dagokien araudiaren arabera, zerga-etekina lotzen zaion zerga dela eta.
SZa-BEZa. – Ekonomia Itunaren lehen xedapen iragankorraren aplikazioa. Arau berriak indarrean sartzea; izan ere, horien arabera SZean eta BEZean araugintzarako eta ikuskatzailetzarako eskumena foru-erakundeei dagokie aurreko ekitaldiko eragiketen bolumena 10 milioi eurotik gorakoa denean eta eragiketa-bolumenaren ehuneko 75 edo gehiago Euskadin egin denean, nahiz eta zerga-egoitza lurralde erkidean egon. SZaren zein BEZaren ondoreetarako (nahiz eta lehen xedapen iragankorraren idazketan nahigabe 27. artikulua ez aipatu) iragankortasunaren araua interpretatu behar da hura zergaldiei edo likidazio-aldiei aplikatzearen zentzuan, horiek abenduaren 28ko 10/2017 Legeak indarra hartzen duenetik aurrera hasten direnean (Euskal Autonomia Erkidegoko Ekonomia Ituna onartu zuen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen du lege horrek).

En este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de la resolución de dos consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ellas. En concreto, las consultas versan sobre las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
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.
IS-IVA. – Aplicación de la Disposición Transitoria Primera del Concierto Económico. Entrada en vigor de las nuevas reglas según las cuales la competencia normativa e inspectora en el IS y el IVA corresponde a las instituciones forales cuando el volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y se hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, aunque el domicilio fiscal estuviera en territorio común. Tanto a efectos del IS como del IVA (a pesar de la omisión involuntaria del artículo 27 en la redacción de la DT 1ª) la regla de transitoriedad debe interpretarse en el sentido de su aplicación a los períodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

4) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen (EIAB) osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen

4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral (JACE), órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria

arloko auziak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako «Erreferentziak» ataleko hirugarren azpiatalean, «Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak» izenekoan, arbitraje-organo horrek emandako 10 akordioren —horietatik sei 2017. urtearen amaieran eta gainerako lauak 2018ko lehen seihilekoan— argitalpenaren esteka eman dugu, www.euskadi.eus webgunekoa. (Ohartarazi beharra dago Arbitraje Batzordearen idazkaritza-eginkizunak, txandaka, hiru urtean behin, Euskadik eta Estatuko Administrazioak betetzen dituztela, eta azken horri dagozkiola 2017ko ekainetik aurrera, eginkizunak eta espedienteak behar bezala eskualdatu ondoren; 2020ko ekainera arte bete beharko ditu horiek).

Taula honetan zerrendatuta daude *Zergak* aldizkariko ale honetan bildutako Arbitraje Batzordearen akordio bakoitza eragin zuten eztabaiden oinarriak:

Eztabaidaren oinarriak
16/2017 E. Pertsona juridikoaren zerga-egoitzari buruzko desadostasuna. Behin aitortuta negozioen kudeaketa administratiboa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokia zehaztea kasuan-kasuan gauzatu beharreko gai konplexua dela, gatazka honetan EIABrentzat bereziki erabakigarriak dira administratzaile eta ahaldunei, deklaratutako zerga-egoitzaren bertatik bertarako egiaztatzeari eta banku-dokumentazioari buruzko argudioak. Auzitegi Gorenaren jurisprudentzia aipatzen du, baita EIABk berak antzeko gaiei buruz emandako beste ebazpen batzuk ere.
17/2017 E. Pertsona juridikoaren helbide fiskala. EIABk ebatzi du zergapekoak, dagokion errolda-aitorpenaren bidez, aitortzen duen zerga-egoitzak egiatasun-presuntzioa duela eta, horregatik, harekin ados ez dagoen Administrazioak behar beste froga bildu beharko dituela presuntzioa indargabetzeko, eta gatazka honetan ez du halakorik egin.
18/2017 E. Pertsona fisikoaren egoitza-zerga. Zergapekoa, pertsona fisikoa, lurralde erkideari eta foru lurraldeari lotzeko aztarnak aldi berean gertatzen direnean gertatzen den gatazka. Erabakigarri gertatzen da lurraldeko komuneko higiezinean zenbait langile alta emanda daudela Gizarte Segurantzako etxeko langileen araubidean, eta foru lurraldeko higiezinean (zeinean errentaria baita), berriz, langile bakarra ere ez. Gainera, diligentzian zergapekoaren aitorpen bat badago, zeinaren arabera bai bera, bai bere emaztea lurraldeko komuneko higiezinean bizi baitira.

planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El tercer apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", incluye los enlaces de acceso a la publicación, en la página web www.euskadi.eus, de 10 acuerdos dictados por ese órgano arbitral, seis de ellos a finales de 2017 y los cuatro restantes durante el primer semestre de 2018. (Ha de advertirse que las funciones de secretaría de la Junta Arbitral, que alternan de forma rotatoria, cada tres años, País Vasco y Administración del Estado, corresponden a esta última desde junio de 2017, tras el oportuno traspaso de funciones y expedientes, y las deberá ejercer hasta junio de 2020).

En la siguiente tabla se relacionan los objetos de los conflictos planteados en cada uno de los acuerdos de la Junta Arbitral divulgados en este número de Zergak:

Objeto del conflicto
R 16/2017. Discrepancia sobre el domicilio fiscal de la persona jurídica. Reconociendo que la determinación del lugar donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión compleja que debe conformarse caso por caso, resultan especialmente decisivos para la JACE en este conflicto los argumentos relativos a los administradores y apoderados, a la comprobación presencial del domicilio fiscal declarado y a la documentación bancaria. Refiere jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como otras resoluciones de la propia JACE sobre asuntos similares.
R 17/2017. Domicilio fiscal de la persona jurídica. La JACE resuelve que el domicilio declarado por el obligado tributario a través de la pertinente declaración censal goza de presunción de veracidad, de manera que la Administración que discrepe ha de aportar pruebas suficientes para destruirla, cosa que en este conflicto no se ha hecho.
R 18/2017. Domicilio fiscal de la persona física. Conflicto en el que concurren indicios para vincular al obligado tributario, una persona física, tanto a territorio común como a territorio foral. Resulta determinante que en el inmueble de territorio común están dados de alta varios trabajadores en régimen de empleados de hogar de la Seg Soc y ninguno en el inmueble (del que es arrendatario) de territorio foral. Adicionalmente, consta en diligencia declaración del OT de que tanto él como su esposa residen en el inmueble de territorio común.

19/2017 E. Desadostasuna BEZaren ordainarazpenerako eskumenari buruz (BEZ kuotak itzultzeko eskaria, zergapekoak egina), establezimendu iraunkorrik gabeko egoiliar baten kasuan, zeinaren ordezkariak foru lurraldean baitu egoitza. Espedientea artxibatu da atzera egiteagatik edo uko egiteagatik.	R 19/2017. Discrepancia sobre la competencia para la exacción del IVA (solicitud de devolución de cuotas IVA cursada por el OT) en relación con un no residente sin establecimiento permanente cuyo representante está domiciliado en territorio foral. Archivo de expediente por desistimiento o renuncia.
20/2017 E. Ez da onartu zergapekoak SZaren eta BEZaren ordainarazpenerako eskumenari buruz planteatu duen gatazka. Nahiz eta espedientean egiaztatuta gelditu den zergapekoak ordainketa bidegabea egin duela gatazkan dauden administrazioetako batean, EIABk ez du gatazka onartu, auzi hori eskumenen gatazka negatibo bat ez delako, administrazioetako batek bere burua eskuduntzat jotzen baitu ordainarazpen horretarako.	R 20/2017. Inadmisión del conflicto planteado por el OT sobre la competencia exaccionadora en IS e IVA. A pesar de que queda acreditado en el expediente que el OT ha realizado un pago improcedente a una de las administraciones en conflicto, se inadmite por la JACE al no tratarse de un conflicto negativo de competencias, ya que una de las administraciones se considera competente para la exacción.
21/2017 E. BEZa ordainarazteko eskumena. Ukitutako bi administrazioen arteko gai berari buruz zergapekoak planteatutako gatazka, zeina EIABk ebazteko zain gelditu baita. Gatazka ez da onartu, ez delako eskumenen gatazka negatibo bat, zeren eta administrazioetako bat jada praktikan eskumena bere gain hartzen ari baita (bere gain hartu du zergapekoari administrazio guztiei dagokien BEZa itzultzea, gero horietako bakoitzari erreklamatuz eragiketa-bolumenaren dagokion portzentajetik datoren proportzioa).	R 21/2017. Competencia respecto a la exacción del IVA. Conflicto planteado por el OT sobre la misma cuestión planteada entre dos de las Administraciones concernidas, pendiente de resolución por la JACE. Inadmisión del conflicto al no tratarse de un conflicto negativo de competencias, ya que una de las administraciones está en la práctica asumiendo la competencia (ha asumido la devolución al OT del IVA correspondiente a todas las Administraciones, reclamando posteriormente a cada una de ellas la proporción derivada de su respectivo porcentaje de volumen de operaciones).
1/2018 E. Ondoreen datari buruzko desadostasuna, pertsona juridikoaren zerga-egoitza zuzentzeko proposamen baten kasuan. Gatazka garaiz kanpokoa dela deklaratu da, EIABren Erregelamenduaren 13.2 artikuluan aurreikusitako epeak ez betetzeagatik.	R 1/2018. Discrepancia sobre la fecha de efectos en relación con una propuesta de rectificación de domicilio fiscal de persona jurídica. Se declara el conflicto extemporáneo por incumplimiento de los plazos previstos en el art. 13.2 del Reglamento de la JACE.
2/2018 E. Lurralde erkideko sozietate batek egindako salmenta-eragiketen kokapena SZaren eta BEZaren ondoreetarako, salmenta-eragiketa horiek beste sozietate batek foru lurraldean fabrikatutako produktuenak direnean eta beren bezeroei foru lurraldeko instalazioetatik garraiatzen zaizkienean. ROVER epaia ezin da aplikatu.	R 2/2018. Localización a efectos del IS y el IVA de las operaciones de venta realizadas por una sociedad de territorio común, de productos fabricados en territorio foral por sociedad distinta que son transportados a sus clientes desde las instalaciones de territorio foral. Inaplicación de la Sentencia ROVER.
3/2018 E. Egoiliarra ez den bere hornitzaileak sozietate bati jasanarazitako BEZ kuotak ordainarazteko eta biltzeko Administrazio eskuduna. Gatazka dago ea zergapekoaren hornitzaileak establezimendu iraunkor baten bidez jarduten duen eta, horrenbestez, harentzako barneko eragiketen kontzeptuan BEZa jasanaraz dezakeen, ala subjektu pasiboaren inbertsioari dagokiona aplikatu behar duen.	R 3/2018. Administración competente para la exacción y recaudación de las cuotas del IVA repercutidas a una sociedad por su proveedor no residente. Conflicto sobre si el proveedor del obligado tributario actúa mediante establecimiento permanente y por tanto puede repercutir IVA en concepto de operaciones interiores a éste o, por el contrario, debió operar la inversión de sujeto pasivo.
4/2018 E. Lurralde bakoitzari —lurralde erkideari eta foru lurraldeari— BEZa dela-eta egoztekoa zaion eragiketen bolumena zehaztea: desadostasuna higiezinen eragiketa baten kalifikazioari buruz. Kontua da salbuetsitzat (kenkarirako eskubiderik gabe) jotzearen ondoreetarako lehenengo edo bigarren entregakotzat hartzen den, eta, horrenbestez, Administrazio bakoitzari egoztekoa zaion eragiketa-bolumenaren proportzioaren kalkuluan eragina duen ala ez. EIABa eskuduna ez dela alegatuz administrazio batek ez-onartzearen aurka aurkeztutako eragozpenak errefusatzea, eta EIABaren ebazpena, zeinaren arabera auzitan jarritako eragiketaren kalifikaziotik datozen eragiketen bolumenaren portzentajeak zehazten baitira, eragiketa horrek BEZa duela eta BEZetik salbuetsita ez dagoela adieraziz.	R 4/2018. Determinación volumen de operaciones atribuible a cada territorio, común y foral en relación con el IVA: discrepancia sobre la calificación de una operación inmobiliaria como primera o segunda entrega a efectos de su consideración como exenta (sin derecho a deducción) en el IVA y si, en consecuencia, tiene o no incidencia en el cálculo de la proporción del volumen de operaciones a imputar a cada Administración. Rechazo de las objeciones de inadmisión presentadas por una Administración alegando incompetencia de la JACE y resolución de la JACE determinando los porcentajes de volumen de operaciones derivados de la calificación de la operación controvertida como sujeta y no exenta del IVA.

5) Azkenik "Estatistikak" atala dago, Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Sarrera Kudeaketa eta Zerga Bilketaren Azterketa Zerbitzuko teknikari Igor Guinea Palaciosek egina. Honakoa biltzen du Zergak aldizkariaren ale honetan: i) foru-aldundiek itundutako tributuen bilketari buruzko informazioa, 2017. urtearen itxierari dagokiona (erregistratutako diru-bilketa 14.473,9 milioi eurokoa da, eta kopuru horrek % 11,8ko igoera dakar 2016an kontabilizatutako diru-bilketarekin alderatuta; halere, igoera nabarmen txikiagoa izango zen, % 5,5 ingurukoa, kupoen kalkuluaren arloko desadostasunen ondorioz aurreko urteetan Estatuak atxikitako BEZaren doikuntzaren ondoriozko diru-sarrerak kenduta); eta ii) 2018ko lehen lauhilekoan itundutako tributuen diru-bilketaren bilakaerari buruzko informazioa; une honetara arte igoera-tasa handia dago aurreko urteko aldi berarekin alderatuta, % 8koa, zeina are handiagoa baita, % 9,2koa, kudeaketa propioko tributu itunduen diru-bilketari buruz ari bagara, Estatuarekiko doikuntzak konputatu gabe.

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Araudia» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazioko Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazue. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako tributu-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutakoen laburpena ere.

Azkenik, foru-tributuen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesa duten pertsonei iradokitzen diegu EAEko hiru lurralde historikoen webguneetan xede horretarako jarritako ataletan (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren webgunean sartzeko (www.euskadi.eus/eusko-jaurlaritza/ogasun-finantza-saila/hasiera/). Horien bidez sar daiteke hiru lurralde historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen «Foru Zerga Kodea» aplikazioan. Ekonomia Ituna bultzatzeko eta

5) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak: i) información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al cierre de 2017 (14.473,9 millones de euros de recaudación registrada que suponen un incremento del 11,8% sobre la recaudación contabilizada en 2016, si bien el incremento habría sensiblemente inferior, situándose en el 5,5%, descontada la incidencia de los ingresos por ajuste IVA retenidos por el Estado en años anteriores como consecuencia de las discrepancias existentes en el cálculo de los cupos) y ii) información sobre la evolución de la recaudación por tributos concertados en el primer cuatrimestre de 2018, que registra por el momento una elevada tasa de crecimiento respecto al mismo periodo del año anterior, del 8%, que es incluso algo superior, del 9,2%, si nos referimos a la recaudación por tributos concertados de gestión propia, sin computar los ajustes con el Estado.

En la sección de cierre de la revista, "Normativa Tributaria" se indica la dirección de acceso a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco, en los que se recoge un compendio de la normativa tributaria publicada por las Diputaciones Forales (BOTHA, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

Por último, sugerimos a las personas interesadas en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV (www.araba.eus, www.bizkaia.eus, www.gipuzkoa.eus) y en la página web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco (www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión

haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam elkarteak sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, www.conciertoeconomico.org, bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako *Ituna* buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: http://www.ehu.es/ituna/index.html eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Ekonomia Itunaren inguruko dibulgaziozko webgunea: Egileak berak egindako *Ekonomia Ituna. Ikuspegi pertsonal bat* izeneko lana hartzen duena (www.elconciertoeconomico.com). Obra gomendagarria da Ituna ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso baliagarria izango da obra ezagutzen duten baina haren alderdi jakin batzuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Ikuspegi didaktikoa eta irakurterraza du ezaugarri Itunari lehendabizikoz heltzen diotenentzat, eta barnean hartzen duen material zabalak irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, www.conciertoeconomico.org, al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección http://www.ehu.es/ituna/index_es.html y a la página web promovida por Pedro Luis Uriarte, divulgativa del Concierto, que incorpora su obra "El Concierto Económico. Una visión personal" www.elconciertoeconomico.com. Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza por su enfoque didáctico y de fácil acceso para quienes descubren el Concierto por primera vez, pero también por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución.

Actualidad fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 12/2017 A 6/2018.

DECRETO FORAL 56/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 5 de diciembre, de modificación de varios reglamentos tributarios para la introducción del suministro inmediato de información en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTHA nº 141 de 13-12-2017 (IRPF))

Las obligaciones de la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido son consecuencia de lo establecido en el artículo 242 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece que los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la administración fiscal.

Por otra parte, el artículo 243 dispone que los sujetos pasivos deberán llevar un registro de los bienes que hayan enviado o transportado por sí mismos o por su cuenta fuera del territorio del estado miembro de partida, pero dentro de la comunidad, para su utilización en operaciones consistentes en la tasación de dichos bienes o la ejecución de obra sobre los mismos o en su utilización temporal, mencionadas en el artículo 17, apartado 2, letras f), g) y h).

Por último, el artículo 273 de la mencionada directiva establece que los estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre estados miembros.

La llevanza de los distintos libros registro regulados en la normativa citada anteriormente ha experimentado una profunda transformación desde el momento en que por primera vez se estableció la obligación hasta nuestros días, en consonancia, como no puede ser de otra forma, con el desarrollo de las nuevas tecnologías, el avance en la utilización de medios electrónicos por parte del colectivo empresarial y la implantación gradual del uso de la factura electrónica. De manera que, actualmente, es residual el número de empresarias, empresarios y profesionales que no utilizan medios electrónicos o informáticos para la llevanza de los libros registro.

Ello no solo facilita la lucha contra el fraude fiscal, sino que supone una mejora en la calidad de los datos y en la correcta aplicación de las prácticas contables, así como un ahorro de costes y una mayor eficiencia que redunda en beneficio de todos los agentes económicos.

Todas estas razones de interés general son las que justifican la presente disposición que es el instrumento más adecuado para lograr dichos fines.

La presente normativa respeta el principio de proporcionalidad, y contiene la regulación im-

prescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir con esta norma. No existen para el objetivo propuesto otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

En el territorio común, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se ha modificado por Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, por el que entre otras disposiciones se modifica el reglamento del impuesto sobre el valor añadido, para establecer la obligación para determinados contribuyentes del citado Impuesto de llevar los libros correspondientes a dicho Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

Los tres territorios históricos del País Vasco, de común acuerdo y atendiendo a las circunstancias de implantación de una obligación formal por medios electrónicos como la que se menciona, han previsto la implantación de un sistema de llevanza de libros registros electrónicos a partir de 1 de enero de 2018, si bien con una fecha de implantación distinta a la prevista en territorio común que de acuerdo con el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, por el que entre otras disposiciones se modifica el reglamento del impuesto sobre el valor añadido entra en vigor el 1 de julio de 2017.

Ello exige establecer reglamentariamente y de forma expresa en el Territorio Histórico de Álava la diferente fecha de implantación del sistema denominado en territorio común como suministro inmediato de información (SII).

De lo anterior se desprende que esta iniciativa garantiza el principio de seguridad jurídica y es coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional, donde existe normativa en el mismo sentido y de la Unión Europea.

La Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava establece en el apartado 3 de su artículo 29 que reglamentariamente se determinarán los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

El presente Decreto foral modifica el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales, el Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas, el Decreto Foral 12/2009, de 10 de febrero, que aprueba la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro y modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Decreto Foral 18/2013, del Consejo de Diputados de 28 de mayo, que aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Además, introduce una nueva obligación de información en el Decreto 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.

DECRETO FORAL 57/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 5 de diciembre, de supresión del pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al segundo semestre del ejercicio 2017 para aquellos agricultores y agricultoras afectados por determinadas circunstancias meteorológicas. (BOTHA nº 141 de 13-12-2017 (IRPF))

Durante el mes de abril de 2017 tuvieron lugar importantes heladas que causaron considerables daños en los viñedos ubicados en las comarcas de Rioja Alavesa y Aiara.

El presente decreto foral tiene por objeto suprimir la obligación de abonar el pago fraccionado correspondiente al segundo semestre del ejercicio 2017 a todos aquéllos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, que formen parte de una explotación agraria prioritaria, que tengan como cultivo la vid y se hayan

visto afectados por las heladas del mes de abril, con pérdidas en la producción en un porcentaje igual o superior al 25 por ciento.

Para la consecución de estos fines el instrumento más adecuado es la modificación de la normativa mediante un decreto foral.

La presente normativa respeta el principio de proporcionalidad, y contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir con esta disposición general. No existen para el objetivo propuesto otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

Esta iniciativa garantiza el principio de seguridad jurídica y es coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea.

ORDEN FORAL 676/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (BOTHA nº 144 de 20-12-2017 (IRPF))

Por Orden Foral 651/2007, de 17 de diciembre, se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos del mismo.

Por la presente orden foral se modifica el impreso del modelo 190, así como los diseños físicos y lógicos del mismo y el modelo 10T.

NORMA FORAL 22/2017, de 27 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras. (BOTHA nº 147 de 29-12-2017 (IBI, ICIO))

La presente norma foral tiene por objetivo modificar tanto la normativa básica del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como la del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Bienes Inmuebles se procede a habilitar a las ordenanzas fiscales para regular una bonificación que puede alcanzar el cincuenta por ciento de la cuota de este tributo a favor de los inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento técnico o eléctrico de la energía proveniente del sol o, y esto constituye la novedad que se introduce, de otras energías renovables.

Igualmente podrá establecer dichas ordenanzas fiscales una bonificación de hasta el cincuenta por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles que tengan una etiqueta de eficiencia energética de la clase A o B.

La modificación en la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras va en la misma dirección que la introducida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, si bien también se hace referencia a la aplicación de la bonificación a las construcciones, instalaciones y obras en el marco de proyectos de rehabilitación integral de barrios o zonas del término municipal para la incorporación de energías renovables.

La presente normativa respeta el principio de proporcionalidad, y contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir con esta disposición general. No existen para el objetivo propuesto otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

ORDEN FORAL 703/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de diciembre, de regulación de las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a tra-

vés de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava. (BOTHA nº 1 de 3-1-2018 (IVA))

El Decreto Foral 56/2017, de 5 de diciembre, de modificación de varios reglamentos tributarios para la introducción del suministro inmediato de información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, incorpora para determinados sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la obligación en el Territorio Histórico de Álava de llevar a partir del 1 de enero de 2018, los libros registro correspondientes a dicho Impuesto a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, asi como la posibilidad de que el resto de sujetos pasivos del Impuesto opten por dicho sistema cumpliendo determinadas condiciones. En virtud de dicha modificación se añade un nuevo apartado 6 al artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, en el que se determina que la obligación establecida en el artículo 62 apartado 1 de dicho Reglamento se realizará a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava mediante el suministro electrónico de los registros de facturación por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71 apartado 3 del Reglamento asi como por aquellos otros que opten por el nuevo sistema. El Decreto Foral establece asimismo que todos estos sujetos pasivos, tanto los que obligatoriamente deban cumplir con este nuevo sistema de llevanza de los libros registro, como los que hayan optado por el mismo, quedan exonerados de la obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347. Por otra parte, se elimina la obligación de presentar la declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro, modelo 340. Los artículos 63 y 64 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, habilitan a que por Orden Foral se determinen las especificaciones necesarias que deben incluirse para identificar tipologías de facturas, asi como para incluir información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 3 a 5 del Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas. En consecuencia, se procede en esta Orden Foral a determinar las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava establecida en el artículo 62 apartado 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. El envío de esta información podrá realizarse a través de servicios web o, en su caso, utilizándo un formulario electrónico. En el caso de que la información se envíe a través de servicios web, deberá suministrárse atendiendo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la Diputación Foral de Álava.

ORDEN FORAL 708/2017, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 28 de diciembre, para el establecimiento de las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática del Modelo 553 de declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de vino y bebidas fermentadas y del soporte informático que recoja la contabilidad de las mismas. (BOTHA nº 2 de 5-1-2018 (IIEE))

El Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre regula el marco general de las condiciones y requisitos de la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática, estableciéndose que deberán presentarse por esta vía las declaraciones que determine el Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. En desarrollo del citado decreto foral se aprobó la Orden Foral 39/2010 de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos. Por Orden Foral 205/2012, de 15 de marzo se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación. Entre dichos modelos figura la declaración de operaciones modelo 553 relativa al Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas que deberán presentar los fabricantes y titulares de

depósitos fiscales mientras el tipo impositivo del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas sea cero. Asimismo la normativa reguladora de los impuestos especiales de fabricación establece la obligación de llevar una contabilidad de los productos objeto de dichos impuestos que para el caso de las fábricas y depósitos fiscales se cumplimentará mediante un sistema contable en soporte informático. Con el fin de facilitar y favorecer el cumplimiento de las obligaciones formales descritas anteriormente se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática por Internet para la presentación tanto del modelo 553 de declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de vino y bebidas fermentadas como del soporte informático que recoja la contabilidad de las mismas.

DECRETO FORAL 62/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de diciembre, que aprueba la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTHA nº 3 de 8-1-2018 (IRPF))

La Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto.

El objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo.

Esta disposición viene motivada por la necesidad de ajustar las retenciones de trabajo a la nueva tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo la presente disposición el instrumento más adecuado para lograr dichos fines.

DECRETO FORAL 2/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de enero. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. (BOTHA nº 10 de 24-1-2018 (IRPF, IS))

La Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente decreto foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2018, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con determinadas reglas. La primera de estas reglas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente decreto foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2018.

ORDEN FORAL 15/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 de enero, que aprueba la modificación de la ORDEN FORAL 7/2010 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 181 de Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador. (BOTHA nº 10 de 24-1-2018 (IRPF))

Se modifican los diseños físicos y lógicos del modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, para modificar un campo de información y crear un nuevo campo para introducir información relacionada con los reintegros derivados de las clausulas suelo.

ORDEN FORAL 17/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 18 de enero, que aprueba la Modificación de la Orden Foral 770/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de diciembre, de aprobación del modelo 187 de declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones. Resumen anual. (BOTHA nº 11 de 26-1-2018 (IRPF, IS, IRNR))

La presente orden foral tiene por objeto modificar la Orden Foral 770/2014 que aprueba el modelo 187 para incluir, junto a las operaciones relativas a las transmisiones y reembolsos de instituciones de inversión colectiva, las derivadas del nuevo régimen fiscal previsto para la venta de derechos de suscripción procedentes de valores que tiene la consideración de ganancia patrimonial sometida a retención.

Por otro lado el modelo 187 se modifica para recoger adecuadamente la información derivada de citado régimen de tributación derivado de determinadas operaciones de reestructuración de instituciones de inversión colectiva.

ORDEN FORAL 19/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 19 de enero, que aprueba la modificación de las Ordenes Forales del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos 761/2011, de 27 de diciembre, 133/2005, de 9 de marzo y 13/2009, de 20 de enero, por las que se aprueban los modelos 193, 198, 216 y 296 respectivamente. (BOTHA nº 11 de 26-1-2018 (IRPF, IS, IRNR))

Se modifican claves del modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para permitir la consignación de determinados rendimientos de capital mobiliario en la base imponible correspondiente.

Se modifican varios campos de los diseños lógicos del modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios para ampliarlos y recodificarlos.

Por último, se añade una subclave en los diseños lógicos del modelo 296 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente para mejorar la información e identificación sobre determinados perceptores de rentas.

DECRETO FORAL 6/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de febrero. Aprobar la modificación del Decreto Foral 15/2010, de 13 de abril, que reguló la representación voluntaria otorgada para la realización de determinados trámites y actuaciones en materia tributaria ante la Hacienda Foral de Álava y creó el Registro de Representantes Voluntarios. (BOTHA nº 22 de 13-2-2018 (IVA))

Los tres territorios históricos del País Vasco han previsto la implantación de un sistema de llevan-

za de libros registro electrónicos a partir de 1 de enero de 2018.

Por el presente decreto foral se habilita un nuevo subnivel de representación voluntaria para el envío y consulta de los registros de facturación que, mediante el suministro electrónico de los mismos, permitan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido en la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava.

Esta habilitación viene motivada por la necesidad de que se pueda actuar mediante representación ante la administración tributaria, si así se desea, siendo la presente disposición el instrumento más adecuado para lograr dichos fines.

La presente normativa respeta el principio de proporcionalidad, y contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir con esta disposición. No existen para el objetivo propuesto otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

Esta iniciativa garantiza el principio de seguridad jurídica y es coherente con el resto del ordenamiento jurídico, estatal y de la Unión Europea.

ORDEN FORAL 84/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de febrero, de aprobación de la suscripción de un Convenio de colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de Álava para la cesión de determinada información de naturaleza tributaria. (BOTHA nº 23 de 23-2-2018 (NFGT))

El artículo 8 de la Ley 4/2014, de 1 de abril, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación, establece que dichas entidades elaborarán un censo público de empresas del que formarán parte las personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, que ejerzan las actividades comerciales, industriales, de servicios y navieras en territorio nacional, para cuya elaboración contarán con la colaboración de la Administración tributaria competente así como de otras Administraciones que aporten la información necesaria, garantizando, en todo caso, la confidencialidad en el tratamiento y el uso exclusivo de dicha información.

A lo anterior, el párrafo segundo del artículo citado establece que para la elaboración del censo público de empresas las Administraciones tributarias facilitarán a la Cámara Oficial de Comercio, Industria, Servicios y Navegación de España y a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación los datos del Impuesto sobre Actividades Económicas y los censales de las empresas que sean necesarios. Únicamente tendrán acceso a la información facilitada por la Administración tributaria los empleados de cada Cámara que determine el pleno.

El artículo 92 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, establece el principio general de que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros. Si bien regula una serie de excepciones a este principio general, entre las que se encuentran aquellos supuestos en los que la cesión tenga por objeto "La colaboración con la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava y el Consejo Superior de Cámaras, a los efectos de confeccionar el censo público de empresas, en los términos previstos en el artículo 17.2 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo (derogada por la Ley 4/2014. Artículo 8)" (apartado l).

En todo caso, el suministro de información efectuado en el ámbito de aplicación de este Convenio deberá respetar los derechos fundamentales al honor y a la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y a la protección de datos personales y los empleados de la Cámara de Comercio que tengan acceso a la información facilitada por la Administración tributaria en virtud del Convenio, tendrán, con referencia a dicha información, el mismo deber de sigilo que los funcionarios de la Administración tributaria.

De acuerdo con lo expuesto, resulta procedente el establecimiento de un sistema estable de cesión de información entre la Diputación Foral de Álava y la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de Álava, estando persuadidas ambas partes de la importancia de una correcta utilización de dicha información que garantice en todo caso su secreto y el derecho a la intimidad de los ciudadanos.

ORDEN FORAL 85/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de febrero de aprobación de la suscripción de un Convenio de Colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y el Colegio Vasco de Economistas de Álava para la prevención del fraude fiscal. (BOTHA nº 23 de 23-2-2018 (NFGT))

Uno de los objetivos del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos consiste en mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como resultado de una mayor comprensión del valor social de las contribuciones como garantes del estado del bienestar y de la menor tolerancia social respecto a las conductas fraudulentas.

El Colegio Vasco de Economistas es una corporación de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, que tiene como fines esenciales la ordenación del ejercicio de la profesión de Economista, la representación exclusiva de la misma y la defensa de los intereses profesionales de las personas colegiadas. Asimismo, ejerce las competencias que con carácter general atribuye la ley a los Colegios Profesionales y a los Colegios de Economistas.

El Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos está interesado en establecer mecanismos de colaboración social con los distintos agentes y colectivos del territorio alavés, mediante la suscripción de un convenio de buenas prácticas que fomente, por un lado, la colaboración en la prevención del fraude fiscal; y por otro, que constituya un canal de comunicación entre la Hacienda Foral de Álava y dichos organismos.

En base a lo anterior, el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y el Colegio Vasco de Economistas desean suscribir un Convenio de colaboración para la prevención del fraude fiscal.

DECRETO FORAL 7/2018, del Consejo de Gobierno Foral de 20 de febrero. Aprobar la regulación para el año 2018 del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOTHA nº 25 de 28-2-2018 (IVA))

El artículo 37 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

El presente Decreto mantiene, para 2018, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediatamente anterior.

ORDEN FORAL 161/2018,del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 9 de marzo, que aprueba las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2017. (BOTHA nº 32 de 16-3-2018 (IRPF, IP))

El artículo 102.7 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que "los modelos de autoliquidación, así como la utilización de modalidades simplificadas o especiales de autoliquidación, se aprobarán por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos".

Por otra parte, el apartado Uno del artículo 36 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio, establece que las y los sujetos pasivos están obligados a presentar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se

determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Próximamente va a iniciarse el plazo para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2017.

Por este motivo se hace necesario regular, entre otras cuestiones, las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presentarse las mismas.

La presente disposición es el instrumento más adecuado para lograr dichos fines. Asimismo respeta el principio de proporcionalidad, y contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir con esta disposición. No existen para el objetivo propuesto otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios.

NORMA FORAL 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava. (BOTHA nº 32 de 16-3-2018 (COOP, NFGT, ISD, IRPF, IP, ITPyAJD, IS))

La entrada en vigor de un nuevo modelo de imposición directa en Álava con efectos a partir del ejercicio 2014 vino a culminar el proceso de reforma iniciado con la recuperación para el ejercicio 2013 del Impuesto sobre el Patrimonio. Tras tres años de vigencia, se ha procedido a efectuar una evaluación de los resultados del mismo, a fin de comprobar el grado de respuesta de los objetivos perseguidos por su aprobación dirigidos a conseguir una Álava más moderna, solidaria, sostenible y competitiva, contribuyendo a un sistema fiscal más justo, progresivo y eficiente. Efectuado este análisis, se ha concluido que la reforma de la imposición directa en Álava ha contribuido en gran medida al logro de los objetivos que la inspiraron.

Por ello, la presente norma foral se limita a introducir en las distintas figuras tributarias las modificaciones precisas para reforzar dichos objetivos e incrementar su grado de cumplimiento.

El momento actual de reactivación de la actividad económica aconseja acometer estas modificaciones, contribuyendo desde la fiscalidad a la consolidación de la recuperación económica, sin perder de vista la necesaria suficiencia financiera para el mantenimiento del actual nivel de servicios públicos en Álava.

Para ello, la presente norma foral introduce una serie de medidas tributarias novedosas o modifica y ajusta algunos de los tratamientos tributarios vigentes en relación a las principales figuras de la imposición directa.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conviene destacar la modificación del régimen de los trabajadores y trabajadoras desplazadas, así como la nueva regulación de la deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o de carácter innovador. También destaca la creación de una nueva deducción por inicio de actividad económica, así como el incremento de las deducciones por ascendientes, descendientes y adquisición de la vivienda habitual por personas que fijen su residencia habitual en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes.

En el Impuesto sobre el Patrimonio se introducen exenciones relacionadas con el citado régimen de los trabajadores y trabajadoras desplazadas, con las acciones o participaciones en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o de carácter innovador, y con la participación de los trabajadores y trabajadoras en las empresas en que prestan sus servicios.

En el Impuesto sobre Sociedades destacan, entre otras medidas, la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros, la reducción, de forma progresiva en dos años, de los tipos impositivos aplicables a determinadas entidades que tributan al tipo general o a los actuales tipos del 21 por ciento y del 35 por ciento, así como el incremento, también en dos años, de la tributación mínima.

Igualmente se introducen limitaciones a la aplicación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, se modifica el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios, así como la reducción por explotación de la propiedad intelectual o industrial. En lo que respecta a las deducciones, se modifica la deducción por creación de empleo, manteniendo que el contrato laboral tenga carácter indefinido y añadiendo nuevos requisitos.

Igualmente se reduce el límite de las deducciones, así como se establece, como novedad, un límite respecto a las deducciones que ahora mismo carecen de él. Finalmente, se establece, para determinadas entidades, un pago fraccionado.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados destaca la nueva regulación de la presentación de las autoliquidaciones, destacando la implantación de procedimientos telemáticos.

En la Norma Foral General Tributaria destaca la eliminación como criterio de graduación de las sanciones de la ocultación de datos, al mismo tiempo que se incorpora este concepto dentro de determinadas infracciones tributarias.

Finalmente se procede a regular el tratamiento tributario de determinados fondos europeos relacionados con la innovación, la financiación de la actividad económica y la capitalización productiva.

DECRETO FORAL 18/2018, del Consejo de Gobierno Foral, de 13 de abril, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOTHA nº 47 de 25-4-2018 (ITPyAJD, ISD, IEDMT))

La letra b) del apartado 4 del artículo 13 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el párrafo primero del artículo 31 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señalan lo siguiente:

"Los vehículos automóviles, embarcaciones y aeronaves, se valorarán de acuerdo con las normas que a tal efecto establezca la Diputación Foral de Álava".

Por su parte, la letra b) del artículo 74 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, establece en su párrafo tercero, destinado a regular la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que "los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por la Diputación Foral de Álava, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto....".

Mediante diversos decretos forales, cada uno con su ámbito temporal, se han ido aprobando las tablas de precios medios de vehículos y embarcaciones. Estos precios operan a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El presente decreto foral tiene por objeto establecer los citados precios medios de vehículos y embarcaciones. Asimismo, se mantiene la eliminación de los precios medios de las aeronaves al constatarse la inexistencia de un mercado importante de aeronaves usadas; las operaciones aisladas que se pueden producir permiten a la Administración realizar una valoración individualizada de cada aeronave.

ORDEN FORAL 326/2018, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 25 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico

de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, y de las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTHA nº 63 de 1-6-2018 (IS, IRNR))

El artículo 126 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017 establece para los contribuyentes del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La misma obligación establece los artículos 21 y 38 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El artículo 127 de la Norma Foral 37/2013 establece que, al tiempo de presentar su declaración, los sujetos pasivos deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma fijados por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 100 de la Norma Foral 37/2013 establece que la entidad representante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por otra parte, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas, mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se regula el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones por vía telemática, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán ser presentadas por esta vía.

Y, más concretamente, mediante la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, se especifican las declaraciones tributarias para cuya presentación se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática a través de Internet, encontrándose entre las mismas las autoliquidaciones a realizar por el Impuesto sobre Sociedades.

En este contexto se hace preciso aprobar los correspondientes modelos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

Estos modelos serán aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE 11/2017 A 6/2018

ORDEN FORAL 2072/2017, de 22 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se acuerda modificar las fechas de vencimiento del plazo de presentación de ciertos modelos tributarios. (BOB nº 225 de 24-11-2017 (GT))

El plazo de presentación de algunos modelos tributarios tiene como fecha de vencimiento el día 25 de noviembre de cada ejercicio, salvo que, como ocurre en el presente caso, el último día de plazo coincida en día inhábil, en cuyo caso se prorrogará al primer día hábil siguiente. Otros modelos, sin embargo, tienen como fecha de vencimiento el 30 de noviembre.

No obstante, recientemente se ha producido una circunstancia excepcional cuyo impacto en la normal presentación por vía telemática no puede obviarse. Derivado de un fallo de seguridad que afecta a los distintos certificados de firma o sello electrónicos se ha abierto una vía de vulnerabilidad a nivel global, conocida como ROCA, que permite ataques informáticos utilizando la parte privada de la clave de seguridad, que hace que el algoritmo que genera el código pierda información durante las transacciones, lo que podría ser aprovechado para la sustracción de información protegida de forma ilícita.

En consecuencia, los diversos proveedores de servicios electrónicos de certificación, como primera medida de seguridad, a requerimiento del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital (MINETAD), han revocado los certificados electrónicos afectados y están emitiendo nuevos certificados electrónicos a las personas físicas y jurídicas afectadas por tal revocación, si bien, debido al gran volumen de nuevos certificados a emitir es previsible que a fecha de vencimiento del plazo de presentación correspondiente al mes de noviembre todavía una parte considerable de los sujetos pasivos obligados o sus representantes no disponga de certificado electrónico válido.

Por ello, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas físicas y jurídicas afectadas, se estima conveniente prorrogar los referidos plazos de presentación hasta el día 11 de diciembre de 2017, para que dichas personas puedan cumplir sus obligaciones.

ORDEN FORAL 2157/2017, de 4 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido para el año 2018.(BOB nº 238 de 15-12-2017 (IVA))

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2018 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado, manteniendo los módulos así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el Régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deban surtir efecto.

ORDEN FORAL 2189/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 20 I de Comunicación de participación en proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. (BOB nº 241 de 20-12-2017 (GT))

El día 29 de julio de 2016 fue objeto de publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017, se introducen modificaciones en la normativa permitiendo que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen mediante establecimiento permanente, puedan aplicar una deducción en la cuota líquida del impuesto, con el propósito de impulsar la financiación por parte de entidades en los proyectos realizados por otros contribuyentes, para potenciar las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica e incrementar de esta manera la competitividad empresarial de estas entidades que realizan las actividades. Esta nueva deducción a aplicar por los partícipes en la financiación, establecida en el artículo 64 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades será incompatible, total o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho los contribuyentes que realicen el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, previstas en los artículos 62 a 64 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 64 bis.6 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece que deberá presentarse ante la Administración tributaria la comunicación de participación en el proyecto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, suscrita tanto por el contribuyente que realiza el proyecto como por el que participa en su financiación, con anterioridad a la finalización del período impositivo en el que comience el desarrollo del proyecto y asimismo el artículo 36 bis.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, hace referencia a esta comunicación y a los términos en que deberá de presentarse.

La razón expuesta justifica la aprobación de la Orden Foral que aprueba el modelo 20 I de Comunicación de participación en proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

ORDEN FORAL 2190/2017, de 11 de diciembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas , por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios. (BOB nº 241 de 20-12-2017 (GT))

La Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2141/2016, de 5 de diciembre, aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas.

La aprobación de una nueva Orden Foral para regular el modelo 190 responde fundamentalmente a razones de carácter técnico.

Asi, se incluye en los diseños físicos y lógicos de este modelo un nuevo campo «Correo electrónico de la persona con quien relacionarse» del Tipo de Registro 1: «Registro de Declarante», para poder consignar una dirección de correo electrónico y se introducen tanto en el impreso como en sus diseños físicos y lógicos, nuevos campos, para reflejar la misma diferenciación entre prestaciones dinerarias y en especie derivadas de incapacidad laboral que cuando se trata de percepciones no derivadas de la incapacidad laboral, lo que contribuirá a consignar de forma más precisa y sin errores dichas retribuciones, cuando concurran ambos tipos de prestaciones derivadas de incapacidad laboral en un mismo perceptor o perceptora.

No se modifica, sin embargo, el procedimiento para la presentación de este modelo, el plazo de presentación, que continúa siendo del 1 al 25 de enero del año siguiente al que se refieran los datos incluidos en el mismo, ni el lugar de presentación del modelo en impreso.

ORDEN FORAL 2229/2017, de 15 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. (BOB nº 245 de 27-12-2017 (GT))

La Orden Foral 83/2014, de 13 de enero, aprobó el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, después de haber sido modificado este modelo en sucesivas ocasiones mediante diversas Ordenes Forales, al objeto de adaptar el mismo a los diversos cambios normativos.

Mediante dicha orden foral, se produjeron adaptaciones en el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un período de tiempo igual o inferior a un año, se practicaron correcciones técnicas en el modelo al objeto de mantener un correcto intercambio de información con el resto de Administraciones tributarias y se adelantó el plazo de presentación del mismo al mes de febrero como una mejora en la gestión tributaria.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de un nuevo modelo 184, de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas ya que, en el momento actual, es aconsejable practicar en este modelo una serie de cambios que simplifiquen la gestión del mismo. En concreto se suprimen, tanto en el impreso como en los diseños físicos y lógicos, los campos que de forma diferenciada hacían referencia a aquellos rendimientos con períodos de generación superior a 2 o 5 años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a sus porcentajes de no integración y a las cantidades no integradas. Además de ello, se producen modificaciones de calado técnico como la actualización de referencias normativas y la adaptación a la nueva imagen corporativa.

ORDEN FORAL 2232/2017, de 15 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia. (BOB nº 245 de 27-12-2017 (GT))

El Concierto Económico dispone que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En virtud de dicha disposición, las instituciones forales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por medio de la cual se establece el marco normativo de aplicación del citado tributo en nuestro Territorio Histórico. En ella además se dispone que los sujetos pasivos deberán llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que con carácter general, los empresarios, empresarias, profesionales y otros sujetos pasivos deberán llevar un Libro Registro de facturas expedidas, un Libro Registro de facturas recibidas, un Libro Registro de bienes de inversión y un Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias. El avance, en el modo de llevanza de estos libros registro, gracias al desarrollo de las nuevas tecnologías y la utilización de medios electrónicos ha sido muy notable, sobre todo a partir de la utilización del modelo 140.

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2017, de 20 de junio, por el que se modifican varios Reglamentos de carácter tributario para la introducción del Suministro Inmediato de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ha dado un paso más en este avance, modificando, entre otros, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y estableciendo que los libros registro a que se refiere el artículo 62 del Reglamento del Impuesto

sobre el Valor Añadido deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios, empresarias o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural, de acuerdo con el artículo 71.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2012, de 17 de abril, por el que se crea la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y se regulan las sedes electrónicas de la Administración Foral de Bizkaia, será la sede electrónica de esta Diputación Foral, cauce de todas las actuaciones, procedimientos, trámites y servicios que requieran mecanismos de autenticación de la ciudadanía o de los Departamentos Forales y Organismos Públicos de la Diputación Foral Bizkaia por medios electrónicos, la receptora de ese suministro electrónico de los registros de facturación, en aquellos casos establecidos en el artículo 27 del Concierto Económico.

Además, todos aquellos sujetos pasivos que obligatoriamente deban cumplir con este nuevo sistema de llevanza de los libros registro, así como los que hayan optado por el mismo, quedan exonerados de la obligación de presentar la Declaración anual de operaciones con terceras personas, modelo 347.

Este nuevo sistema de llevanza de los libros registro en la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, permitirá disponer de información suficiente y de calidad para facilitar el control y la prevención del fraude fiscal pero además, constituye una valiosa herramienta de asistencia al contribuyente a la hora de elaborar sus declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ese suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que se aprueben por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Por medio de la presente orden foral se procede a aprobar los campos de registro, las especificaciones necesarias que deben incluirse para identificar tipologías de facturas, así como, para incluir información con trascendencia tributaria a efectos de la presentación de los libros registro a través de la sede electrónica, al objeto de hacer posible materialmente, dicha previsión normativa.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2259/2017, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la actualización del Valor Probable de Mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 246 de 28-12-2017) (GT)

El Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, regula las Normas Técnicas de Valoración para la determinación a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

El artículo 2 del mencionado Decreto Foral dispone que, el estudio de mercado tendrá por objeto la recopilación, investigación y análisis de los datos económicos del mercado inmobiliario. Se aprobará por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas y servirá como soporte para la aplicación de las Normas Técnicas.

El estudio de mercado causará efecto con fecha de 1 de enero del año siguiente al de su confección, a salvo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral.

En este sentido, en la Norma 13 de las referidas Normas Técnicas, se establece que los estudios del mercado inmobiliario serán definidos por el Servicio de Catastro y Valoración y garantizarán la referencia que con el mercado deben tener todas las valoraciones automatizadas que se realicen al amparo de las Normas Técnicas.

ORDEN FORAL 2310/2017, de 27 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2156/2016, de 7 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.(BOB nº 4 de 5-1-2018 (GT))

Por medio de la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2156/2016, de 7 de diciembre se aprobó el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

La mejora continua en la gestión de los tributos implica que la información que se requiere para ello sea lo mas precisa posible, es por ello necesario proceder a realizar una serie de actualizaciones en el modelo 296 que tienen por objeto precisamente, la mejora en la información e identificación sobre determinados perceptores de rentas que se deben incluir en la declaración informativa anual del modelo 296.

ORDEN FORAL 2304/2017, de 22 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. .(BOB nº 9 de 12-1-2018 (ITPyAJD))

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones usadas, teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes.

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2284/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2017.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2018 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos

ORDEN FORAL 49/2018, de 9 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifican la Orden Foral 2281/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y

créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, la Orden Foral 2211/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, normal y simplificado y la Orden Foral 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios. (BOB nº 12 de 17-1-2018 (GT))

Por medio de las Ordenes Forales 2281/2016, de 23 de diciembre, 2211/2016, de 15 de diciembre y 2282/2016, de 23 de diciembre, se aprobaron respectivamente, los modelos 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes y el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

La mejora continua en la gestión de los tributos implica que la información que se requiere para ello sea lo más precisa posible, es por ello necesario proceder a realizar una serie de actualizaciones de la normativa relativa al suministro de información derivado de determinadas obligaciones de carácter informativo. A continuación se detallan las principales modificaciones contenidas en la presente Orden Foral.

El modelo 181 se modifica para precisar la información a incluir en el campo denominado «Otras cantidades indemnizatorias de importes devengados por gastos derivados de la financiación ajena», en el que únicamente debe consignar cualquier otro tipo de reintegro económico derivado de las denominadas «cláusulas suelo» que constituyan renta sujeta a la imposición personal del perceptor o perceptora, salvo que se trate de intereses remuneratorios, que al estar sometidos a retención, deben incluirse en el modelo de declaración correspondiente. Cualquier otra cantidad que constituya renta no sujeta para el perceptor o perceptora debe ser objeto de declaración en los campos específicos previstos en el citado modelo.

Asimismo, se añade un nuevo campo de información, relativo a las cantidades destinadas por la entidad financiera a minorar el principal del préstamo derivada de la devolución de cuantías previamente satisfechas a dicha entidad en concepto de dichas cláusulas, al objeto de disponer de dicha información, en la medida que las mismas no conllevan la regularización de las deducciones por inversión en vivienda habitual practicadas en ejercicios anteriores. Paralelamente, y como consecuencia de la adición del mencionado campo de información, se recodifican el resto de posiciones relativas a este tipo de información.

En referencia la modelo 193, se modifica para posibilitar la cumplimentación correcta de la información relativa a la clave de percepción C (Otros rendimientos de capital mobiliario) y naturaleza 12 (otros rendimientos de capital mobiliario o rentas no incluidas en las subclaves anteriores), toda vez que dichas rentas pueden ser objeto de integración tanto en la base imponible general como en la del ahorro. Por este motivo, se precisa que la subclave 12 se debe consignar cuando estas rentas deban ser objeto de integración en la base imponible general, la nueva subclave 13 cuando proceda su integración en la base imponible del ahorro y la subclave 14 cuando el perceptor o perceptora no sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente y en lo relativo la modelo 198, se modifica para ampliar la posición del campo «importe de los fondos propios», y recodificando las posiciones de los campos «Beneficios

distribuidos con anterioridad» y «reservas indisponibles».

ORDEN FORAL 48/2018, de 9 de enero del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 187, declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva. (BOB nº 13 de 18-1-2018 (GT))

El modelo 187, de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, fue aprobado mediante la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2100/2014, de 28 de octubre.

El objetivo de la presente orden foral es adaptar el modelo 187 como consecuencia del nuevo régimen fiscal previsto desde 1 de enero de 2017 para la venta de derechos de suscripción procedentes de valores que tiene la consideración de ganancia patrimonial sometida a retención, así como recoger de manera más completa y adecuada todas las informaciones que se refieran a operaciones de reestructuración de instituciones de inversión colectiva, al efecto de poder determinar la posibilidad de aplicar el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

ORDEN FORAL 81/2018, de 11 de enero del diputado foral de Hacienda y Finanzas de modificación de la Orden Foral 2157 /2017, de 4 de diciembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del impuesto sobre el valor añadido para el año 2018.(BOB nº 14 de 19-1-2018 (IVA))

El 15 de diciembre de 2017 se publicó en el Boletín Oficial de Bizkaia la Orden Foral 2157 /2017, de 4 de diciembre del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2018.

Según señalan las letras a) y c) de su artículo 2, el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no será aplicable a las actividades o sectores de actividad que superen la magnitud de 150.000 euros de volumen de ingresos anuales aplicable al conjunto de actividades, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales y de 150.000 euros referente a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Por medio del Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social, se prorrogan para el periodo impositivo 2018 los límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA establecidos para los ejercicios 2016 y 2017 (250.000 euros).

Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, se hace necesario adaptar la Orden Foral 2157 /2017, de 4 de diciembre, a la modificación introducida por medio del Real Decreto-ley mencionado en el párrafo anterior actualizando los límites de magnitudes correspondientes.

ORDEN FORAL 141/2018, de 25 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOB nº 24 de 2-2-2018 (GT))

Mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 632/2017, de 31 de marzo, se aprobó el modelo 289 relativo a la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

La presente Orden Foral tiene como objeto modificar el modelo 289 para actualizar el contenido de los anexos I y II a la situación actual de los países comprometidos al intercambio de información, incluyendo en el listado a los paises con los que se intercambiará a partir del ejercicio 2018.

ORDEN FORAL 277/2018, de 9 de febrero del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2304/2017, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOB nº 44 de 02-03-2018 (ITPyAJD, ISD, IEDMT))

Con fecha de 12 de enero de 2018 se publicó en el «Boletín Oficial de Bizkaia» la Orden Foral 2304/2017, de 22 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Al haber sido advertidas determinadas inexactitudes en algunos modelos incluídos en el Anexo I del listado de precios medios medios de venta de turismos, vehículos todo terreno y ciclomotores y motocicletas usados durante el primer año posterior a su matriculación, la presente Orden Foral tiene como objeto modificarla sustituyendo dicho anexo por el que acompaña a la presente orden foral.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 146/2017, de 5 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2018.(BOB nº 240 de 19-12-2017 (IRPF, IS))

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2018, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones

realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2018.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 153/2017, de 19 de diciembre, por el que se deroga el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 161/2001, de 23 de octubre, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación del precio público por la venta de impresos tributarios y publicaciones de carácter tributario. (BOB nº 242 de 21-12-2017 (GT))

El Departamento de Hacienda y Finanzas tiene entre sus objetivos el de facilitar a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la utilización de mecanismos ágiles, sencillos y eficaces, con reducción de los costes indirectos derivados de su cumplimiento.

En línea con ese objetivo, la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación a las relaciones tributarias entre las personas contribuyentes y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia ha sido constante en los últimos años.

Este desarrollo de los servicios de administración electrónica por parte del Departamento ha tenido una gran aceptación y uso masivo por parte de los y las contribuyentes y ha supuesto, además de importantes ventajas tanto para la Hacienda Foral como para la ciudadanía, la progresiva y acelerada desaparición del papel.

Dentro de esta estrategia de impulso de la administración electrónica se enmarca esta nueva medida, que va a suponer que con carácter general los impresos solo estarán disponibles en PDF en la Web de la Diputación Foral de Bizkaia, salvo los impresos de mayor uso por parte de los y las usuarias no profesionales, que se facilitarán gratuitamente en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Esta medida permite además una optimización tanto de los recursos técnicos como humanos del Departamento de Hacienda y Finanzas, en el ámbito del servicio público que presta, además de contribuir a la estrategia de desarrollo sostenible de nuestro territorio, con la que la Diputación Foral de Bizkaia se halla comprometida.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 152/2017, de 19 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo.(BOB nº 247 de 29-12-2017 (IRPF))

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril.

El presente Decreto Foral tiene por objeto aprobar una nueva tabla de retenciones ante el inminente inicio de un nuevo ejercicio de fiscal.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 1/2018, de 16 de enero, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2018. (BOB nº 20 de 29-1-2018 (AP))

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del actual Departamento Foral de Euskera y Cultura, así como a las actividades tendentes al fomento y difusión del colectivo juvenil, la promoción en el ámbito de la cooperación, y otras de especial trascendencia e interés para el Territorio Histórico de Bizkaia.

El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

mecenazgo, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir.

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2018.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2018, de 20 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 43 de 01-03-2018 (IVA))

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26, que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La reciente Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciéndose la no sujeción al impuesto de determinadas operaciones realizadas por entes públicos.

A este respecto, la normativa comunitaria establece expresamente una serie de sectores de actividad que, en todo caso, deben quedar sujetos al Impuesto aunque sean realizados por una Administración Pública. Dentro de estas actividades, y como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de junio de 2016, en el asunto Ceský Rozhlas, se hace necesario perfilar con exactitud el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuada por las entidades del sector público, las cuales solo deben quedar sujetas al impuesto y ser generadores del derecho a la deducción cuando tengan carácter comercial.

Además delimita el concepto de subvención vinculada al precio a efectos de su inclusión en la base imponible del IVA. En concreto, se excluyen aquellas aportaciones dinerarias que las Administraciones Públicas realizan al operador u operadora de determinados servicios públicos, independientemente de su forma de gestionarse, en los que no exista distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia. Este es el caso por ejemplo de los servicios de transporte municipal o determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones. Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, no limitan el derecho a la deducción del impuesto soportado por aquellos operadores y operadoras. Adicionalmente, se excluyen del concepto de subvenciones vinculadas al precio las aportaciones efectuadas por la Administracion Pública destinadas a financiar actividades de interés general, cuya destinataria por tanto es toda la sociedad en general al no existir un usuario o usuaria identificable ni tampoco usuarios o usuarias que satisfagan la contraprestación correspondiente.

Por otro lado, el Real Decreto-Ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social, prorroga, en su artículo 3, para el período impositivo 2018 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 19/2018, de 6 de marzo, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 53 de 15-03-2018 (GT))

La reciente aprobación de la Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ha introducido importantes modificaciones en el ámbito de la gestión tributaria con el fin de garantizar una mayor seguridad jurídica a las y los contribuyentes.

Uno de los aspectos más novedosos ha sido el establecimiento de un plazo de caducidad de seis meses para la terminación de los procedimientos iniciados mediante autoliquidación y declaración, así como la regulación de un nuevo procedimiento denominado procedimiento de revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales, el cual la Administración tributaria podrá iniciar en los supuestos establecidos en el artículo 124 bis de la Norma Foral General Tributaria y que vendrá obligada a iniciar de forma obligatoria en el plazo de dos meses desde la caducidad del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, en los supuestos en que la autoliquidación hubiera resultado a devolver.

Asimismo se han introducido modificaciones en el procedimiento de comprobación limitada en relación al plazo de duración del mismo y a la delimitación de competencias en la revisión general de los elementos que conforman la determinación de los rendimientos de actividades económicas de la persona obligada tributaria, o en el procedimiento de comprobación de valores en relación con la tasación pericial contradictoria.

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, con el objeto el adaptarlo a las modificaciones y novedades operadas en la Norma Foral General Tributaria. En lo que se refiere a la caducidad de los procedimientos iniciados por autoliquidación y declaración, se añade una nueva sección 2.ª bis en el Capítulo II de procedimientos de gestión tributaria del Título IV para incorporar el procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales. Por otra parte se establece un nuevo supuesto de dilación por causa no imputable a la Administración tributaria cuando se produce un retraso por parte del obligado tributario en la aportación de los libros y demás registros que tengan la obligación de llevar conforme a la normativa tributaria.

Adicionalmente, otra de las novedades que se incorpora en el Reglamento de gestión de los tributos, es que no se van a tener en cuenta para el cálculo de la devolución aquellas cuotas repercutidas declaradas en los periodos de liquidación anteriores que no hayan sido efectivamente ingresadas en la Administración tributaria, cuando se trate de autoliquidaciones anuales de tributos en los que exista obligación legal de repercutir y cuyo resultado hubiere sido a devolver, con independencia de su posterior regularización.

En este mismo sentido se regulan los supuestos de autoliquidaciones a ingresar en las que no se ha realizado el ingreso efectivo del resultado de la liquidación, en las cuales se procede a devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 18/2018, de 6 de marzo, por el que se introducen modificaciones en el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre. (BOB nº 53 de 15-03-2018 (GT))

El presente Decreto Foral tiene por objeto introducir determinadas modificaciones en el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

En relación con el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, para facilitar el cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua y en particular de la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva

2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio en el ámbito de la fiscalidad, se introduce una información adicional que deberá suministrar el consultante en aquellas consultas tributarias y propuestas previas que deban ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en cumplimiento de la citada normativa.

Por lo que se refiere al Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia a continuación se relacionan las modificaciones más relevantes.

Se traslada al reglamento la especificación legal sobre la llevanza de libros registro por medios telemáticos. En el ámbito de los sujetos obligados a suministrar información a la Administración tributaria se sustituye a los representantes de fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo y a los representantes de entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, por lo propios fondos de pensiones, o en su caso, su entidad gestora y por la propia entidad aseguradora, en consonancia con la regulación legal de esta materia.

Finalmente, se modifican las circunstancias que posibilitan la rehabilitación por la Administración tributaria del número de identificación fiscal.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 17/2018, de 6 de marzo, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 100/2005, de 21 de junio. (BOB nº 53 de 15-03-2018 (GT))

La Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ha introducido importantes modificaciones en la Norma Foral General Tributaria.

En relación con el ámbito que nos ocupa, el sancionador, resultan reseñables las modificaciones referentes a la eliminación de la facultad discrecional del diputado foral de Hacienda y Finanzas de condonar de forma graciable las sanciones tributarias firmes las cuales sólo podrán condonarse en virtud de Norma Foral, a la tipificación como infracción tributaria del incumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática y la contestación a requerimientos individualizados en soporte distinto a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios o cuando así se requiera por la Administración o a la reducción de un 70 por 100 en los supuestos en los que se formalice un compromiso de pago de los actos administrativos derivados de un procedimiento de comprobación reducida.

En consecuencia, el presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en el Reglamento Sancionador Tributario aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 100/2005, de 21 de junio, al objeto de adecuarlo a los cambios operados por la Norma Foral 2/2017 mencionada con anterioridad.

Así, se adecua la regulación de las conductas infractoras a lo dispuesto en la nueva Norma Foral General Tributaria, se introducen reglas especiales en los supuestos de comprobación reducida de conformidad con compromiso de pago y se deroga el Titulo IV del Reglamento relativo a la "Tramitación de expedientes en que se aprecien indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública" cuyo contenido se desarrollará de manera más amplia y completa en el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 20/2018, de 6 de marzo, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 53 de 15-03-2018 (GT))

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en el Reglamento de Inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto foral de la Diputación Foral de Bizkaia 5/2012, de 24 de enero, con el objeto de desarrollar reglamentariamente las modificaciones relacionadas con el procedimiento inspector introducidas en la Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia , y de adaptar a la nueva estructura de la Subdirección de Inspección de acuerdo con el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 1/2016, de 19 de enero, por el que se modifica el Reglamento de Estructura Orgánica del Departamento de Hacienda y Finanzas, aprobado por medio del Decreto Foral 197/2011, de 13 de diciembre.

Las modificaciones a destacar que se introducen en el Reglamento de inspección tributaria, además de correcciones de carácter técnico y actualizaciones de referencias normativas, son las que a continuación se establecen.

Se adapta el reglamento a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará, en su caso, a las resoluciones judiciales que se hayan podido dictar. Se distingue cuando corresponde dictar liquidación de aquellos elementos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, de cuando no procede de acuerdo con los supuestos excepcionados en el artículo 249.1 de la Norma Foral General Tributaria.

A estos efectos, se describen los trámites a seguir en caso de indicios sobre la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, se especifica la forma de cálculo y tramitación de la liquidación cuando en un mismo concepto y periodo impositivo existan elementos de la obligación tributaria en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste, y se señala los efectos de las resoluciones judiciales en relación con el posible delito contra Hacienda Pública.

Asimismo, se modifica uno de los supuestos por el que procederá la incoación de un acta con el carácter de previa, estableciendo que en los procedimientos de comprobación e investigación en que se realice una comprobación de valores, se formalizará un acta respecto de los elementos de la obligación tributaria relacionados con la valoración y otra acta, en su caso, respecto de todos los elementos de la obligación tributaria, estén o no relacionados con la valoración. En este mismo sentido, se regula un nuevo supuesto de incoación de actas, para el caso de que por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos de la obligación tributaria en los que se aprecie delito contra la Hacienda Pública de los que no se aprecie tal circunstancia, procediendo a formalizar una liquidación provisional en relación con los elementos vinculados con el posible delito y un acta que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito.

Se regula también el periodo temporal que habrá que considerar para el cálculo de los intereses de demora y el carácter provisional de los mismos en la propuesta de liquidación, así como en la liquidación practicada, para los casos en que proceda practicar liquidación en relación con los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito contra Hacienda Pública. El importe de los intereses de demora se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

Se establece la posibilidad de firmar electrónicamente las diligencias y las actas, con objeto de obtener una mayor eficacia. Con el fin de adaptar el texto a la nueva estructura de la Subdirección de Inspección, se establecen las competencias de la Unidad de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia en el procedimiento inspector.

Se regula un método de disociación de datos sobre empresas, actividades y productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, no permitiendo relacionar los mismos, para preservar el carácter reservado de los datos utilizados para la estimación indirecta de bases o cuotas, utilizados por los órganos de la Inspección.

Finalmente, por lo que se refiere a las actuaciones con entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento se adapta a las novedades introducidas por el Decreto Foral Normativo 5/2015, de 24 de noviembre, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en el régimen de consolidación fiscal del impuesto, que prevé quién tendrá la consideración de sociedad representante del grupo fiscal cuando la entidad dominante sea una entidad no residente. De este modo se sustituye el término entidad dominante por el de entidad representante en el régimen de consolidación fiscal, mientras que en el Impuesto sobre el Valor Añadido las actuaciones que se realicen con entidades que tributen por el régimen especial del grupo de entidades, serán con la entidad dominante.

ORDEN FORAL 428/2018, de 5 de marzo del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2017 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 52 de 14-03-2018 (GT))

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos el de realizar actuaciones de información y asistencia a la ciudadanía que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por otra parte, la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece en su artículo 36 que las personas y entidades contribuyentes están obligados a presentar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el diputado foral de Hacienda y Finanzas, concretándose, en el artículo 37, que están obligadas a presentar autoliquidación por este impuesto las personas contribuyentes cuya autoliquidación resulte a ingresar o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia está abordando la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta y Patrimonio correspondiente al período impositivo 2017, para lo cual se hace imprescindible la revisión y actualización del modelo 714, en aras precisamente a favorecer a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En consecuencia, la presente Orden Foral aprueba el modelo y regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2017, el cual no presenta diferencias sustanciales con el vigente.

ORDEN FORAL 427/2018, de 5 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2017 y se aprueba el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 53 de 15-03-2018 (GT))

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2017, por lo cual se hace imprescindible la revisión y actualización del modelo, en aras

precisamente a favorecer a la ciudadanía el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El modelo que se aprueba reproduce la misma estructura de contenidos de la autoliquidación del ejercicio 2016 con algunas mejoras de carácter puramente técnico.

Además, cabe recordar que la presentación del modelo 100 para este ejercicio 2017, al igual que ya se estableció por primera vez en el ejercicio anterior, será obligatoriamente por vía telemática para todos aquellos o aquellas obligadas a presentar autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio, cuya autoliquidación es de presentación obligatoria por vía telemática.

En consecuencia, la presente Orden Foral aprueba el modelo y regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2017.

Resolución 6/2018, de 22 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2018. (BOB nº 53 de 15-03-2018)

La lucha contra el fraude fiscal es el principal objetivo que la Diputación Foral de Bizkaia se ha marcado en el ámbito tributario, en la medida en que garantizar que todas las personas contribuyen al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica es el elemento básico sobre el que se construye el Estado del Bienestar, modelo de convivencia que goza del más amplio consenso social y político en nuestro País.

La Diputación Foral de Bizkaia viene publicando desde 2009 los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia de cada uno de los ejercicios, en cumplimiento del mandato establecido en el artículo 114 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, que dispone que «la Administración tributaria elaborará periódicamente un Plan de lucha contra el fraude que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

Además, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas aprobó también en 2009 la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se creaba la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecían sus normas de funcionamiento. Esta Comisión, que depende directamente de la Dirección General de Hacienda, se constituyó como órgano técnico especializado de asesoramiento y auxilio al Director General de Hacienda para el diseño, elaboración, control de la implantación y seguimiento de los resultados de la política de lucha contra el fraude fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia, y está integrada por las personas titulares de la Subdirección de Inspección, la Subdirección de. Gestión Tributaria y Asistencia al Contribuyente, la Subdirección de Recaudación, la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica, el Servicio de Tributos Directos, el Servicio de Tributos Indirectos, el Servicio de Planificación, el Servicio de Auditoria Informática, el Servicio de Inspección Recaudatoria y el Servicio de Coordinación y Control Interno.

Como parte del trabajo de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, se vienen aprobando en la primera quincena del mes de febrero de cada año los criterios generales que informan en ese año la actuación de todos los órganos de la Hacienda Foral de Bizkaia en ejecución de su Plan de Lucha contra el Fraude, al cual se le ha querido dar una relevancia particular en el actual mandato de las Juntas Generales de Bizkaia, en la medida en que su desarrollo y ejecución forma parte de los ejes estratégicos del proyecto Bizkaia Goazen 2030, que marca las líneas estratégicas de actuación de la Diputación Foral de Bizkaia con el objetivo de conseguir aumentar el bienestar de los ciudadanos del Territorio Histórico.

Por tanto, el 12 de febrero de 2018 la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de

Bizkaia, en su primera sesión ordinaria de este año, ha aprobado los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia en este año 2018, a los que procede dar la correspondiente publicidad en el «Boletín Oficial de Bizkaia», para general conocimiento.

NORMA FORAL 1/2018, de 21 de marzo, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017. (BOB nº 61 de 27-03-2018 (CE))

La Disposición Adicional Segunda del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, prevé que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adaptación del Concierto Económico.

Por su parte, el Concierto Económico en su artículo 62 atribuye a la Comisión Mixta del Concierto Económico, entre otras, la función de acordar las modificaciones de su texto legal.

De acuerdo con este marco normativo, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en sesión de 19 de julio de 2017, ha convenido por unanimidad la modificación de los artículos 7, 9, 10, 14, 15, 19, 20, 21, 22, 23, 23 ter, 25, 27, 29, 31, 33, 36, 44, 45, 64 y disposición transitoria primera, así como la adición de los artículos 23 sexies, 47 bis, 47 ter y 68 y la supresión de la disposición transitoria décima. Estas modificaciones requieren su posterior tramitación en las Cortes Generales a efectos de su incorporación al texto legal del Concierto, así como la aprobación por parte de estas Juntas Generales de las Normas Forales reguladoras de los nuevos tributos objeto de concertación y la adaptación, en su caso, de las diferentes Normas Forales de carácter tributario que resultan afectadas.

Entre las novedades que se introducen por la presente reforma del Concierto Económico, cuya última modificación fue operada mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, cabe distinguir las de mejora técnica, las de actualización de puntos de conexión, la concertación de un nuevo impuesto, así como medidas simplificadoras de la distribución competencial, y otras de coordinación y colaboración entre ambas Administraciones.

Entre las modificaciones más relevantes se encuentra la ampliación de competencias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con los supuestos en que interactúa un componente internacional, superando la limitación que reservaba al Estado la competencia sobre no residentes y que resultaba ser poco respetuosa, en ciertos aspectos, con las libertades del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Con la nueva concertación, la exacción del impuesto devengado se atribuye a las Diputaciones Forales, que aplicarán su propia normativa, en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero, cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en el País Vasco, así como en las sucesiones de no residentes en territorio español cuando la persona heredera resida en el País Vasco y en las donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero a favor de residentes en el País Vasco. Asimismo se modifica la regla temporal de permanencia de la persona causante o donataria en territorio común o vasco para determinar la normativa a aplicar por parte de las Haciendas Forales, de tal manera que se aplicarán las normas de territorio común cuando la persona causante o donataria hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha de devengo del impuesto. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se modifica la regla de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo cuando los trabajos o servicios se presten tanto en territorio vasco como en territorio común, dando prioridad a la aplicación del criterio del centro de trabajo,

de esta forma se concreta que se entienden prestados en el centro de trabajo de adscripción de la persona trabajadora, el teletrabajo y los trabajos o servicios que se presten en el extranjero o a bordo de buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar. Asimismo, se actualiza la regla establecida en el artículo 7.Dos relativa al ingreso de retenciones correspondientes a retribuciones satisfechas a funcionarios y empleados del sector público estatal.

En relación con las retenciones por determinadas ganancias patrimoniales, se establece el punto de conexión para el ingreso de las retenciones relativas a las derivadas de la transmisión de derechos de suscripción, que será el lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del accionista o partícipe.

Otra de las novedades más relevantes es la elevación del umbral de volumen de operaciones de 7 a 10 millones de euros, referencia a efectos de delimitar la competencia, en función del domicilio fiscal, para la exacción y la comprobación para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como en el caso del Impuesto sobre Sociedades para establecer 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 excedido de 10 millones de euros siempre que hubieran realizado en el País Vasco al menos el 75 por 100 de todas sus operaciones en el ejercicio anterior. En relación con estas modificaciones, hay que añadir que se ha introducido una salvedad en relación con los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades y los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que tengan el domicilio fiscal en territorio común, de tal forma que aquellos sujetos pasivos que formen parte de los mismos, y que su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, únicamente se sujetarán a la competencia inspectora y, en el caso del Impuesto sobre Sociedades a la normativa foral, si en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones.

En relación con la competencia inspectora, se prevé la posibilidad de que aquella Administración tributaria que no ostente la misma, pueda verificar todas las operaciones que afecten al cálculo del volumen de operaciones independientemente de dónde se entiendan realizadas las operaciones, y sin que ello produzca efectos económicos para el o la contribuyente.

Por lo que respecta a la gestión tributaria y a la coordinación entre las Administraciones se introducen mejoras, estableciendo entre otras medidas, la regulación de un nuevo procedimiento para la regularización de las cuotas devueltas del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dará lugar a la compensación de cantidades entre las Administraciones, para aquellos supuestos en que los y las contribuyentes hubieran estado sometidos a la competencia exaccionadora de una Administración tributaria en los períodos de liquidación anteriores al momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y a otra diferente en los períodos de liquidación posteriores, o cuando haya variado sustancialmente la proporción en la que tributan a las distintas Administraciones, común o forales, en los mencionados períodos de liquidación. Para ello, los y las contribuyentes deberán regularizar las proporciones de tributación a las distintas Administraciones correspondientes a los periodos de liquidación anteriores al momento en que se inicien la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios a cada una de las Administraciones correspondientes a su actividad, de conformidad con los porcentajes de tributación correspondientes al primer año completo posterior al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad.

Adicionalmente, se introducen otras medidas en la regulación de asignación y revocación del NIF

de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica así como de entidades no residentes sin establecimiento permanente, o para mejorar la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras entre Administraciones, estableciendo nuevas reglas en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el o la 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 repercusión.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes se modifica la administración competente para la exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente, para el supuesto de tributación en volumen de operaciones, que pasa de determinarse en función del domicilio fiscal de la persona que presenta la liquidación en representación del no residente, a determinarse en función de la administración que ejerza la competencia inspectora sobre dicho representante. Asimismo, en la exacción a no residentes sin establecimiento permanente del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, se regula como punto de conexión el punto de venta donde se adquiera el décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiada.

En cuanto a la nuevas concertaciones, se concierta el Impuesto sobre el Valor de la Extracción del Gas, Petróleo y condensados, como un tributo que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas por el Estado, determinándose ciertas competencias a favor de los Territorios Históricos de exacción y exigencia de los pagos a cuenta del Impuesto en función del lugar de ubicación del área incluida dentro del perímetro de referencia de la concesión de explotación del yacimiento, así como para la aprobación de modelos de declaración e ingreso.

Por otra parte se han introducido mejoras técnicas en la regulación de los puntos de conexión de algunas figuras tributarias. Así, en el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito se especifica el punto de conexión aplicable a los depósitos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales y otros no susceptibles de territorialización; en el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte se vincula la exacción del impuesto al domicilio fiscal de la persona física o jurídica que realice el hecho imponible; y en el Impuesto sobre Actividades de Juego se prevé un punto de conexión específico para las modalidades de juego en las que no sea exigible la identificación de la residencia del jugador o jugadora.

Con la nueva redacción se produce una remisión a lo que el Código Penal prevea, de forma que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 305 del mismo, podrán continuarse en determinados casos las actuaciones para la determinación y cobro de la deuda tributaria. Asimismo, se establecen las competencias que corresponden a cada Administración, la normativa aplicable y la Administración obligada a proporcionar el auxilio recabado por Jueces y tribunales, para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito y de la multa.

Respecto a la Junta Arbitral, se amplía sus competencias con la pretensión de agilizar su funcionamiento y la efectividad de sus resoluciones mediante la configuración de tres nuevos procedimientos especiales a sustanciar ante ella: el procedimiento abreviado, que se aplicará en las consultas tributarias y en los nuevos supuestos de los procedimientos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras. Asimismo, se habilita la posibilidad de resolver conflictos mediante un procedimiento de extensión de efectos, para cuestiones que guarden identidad de razón con otra ya resuelta por la Junta Arbitral mediante resolución firme; y el incidente de ejecución para solicitar la adopción de medidas de ejecución de la resolución de la Junta, por quién hubiera sido parte en un procedimiento ante ella y cuando la Administración concernida no hubiera ejecutado la misma en sus propios términos.

Finalmente, en relación con la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, se le atribuye competencia para resolver sobre las observaciones que se planteen por alguna de las Administraciones en relación con los procedimientos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de calificación de operaciones, previstos en el artículo 47 Ter.

NORMA FORAL 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 61 de 27-03-2018 (IRPF, IP, IS, ITPyAJD, ISD, COOP, NFGT)

La entrada en vigor de un nuevo modelo de imposición directa en Bizkaia con efectos a partir del ejercicio 2014 vino a culminar el proceso de reforma iniciado con la recuperación para el ejercicio 2013 del impuesto sobre el patrimonio. Tras tres años de vigencia, se ha procedido a efectuar una evaluación de los resultados del mismo, a fin de comprobar el grado de respuesta de los objetivos perseguidos por su aprobación dirigidos a conseguir una Bizkaia más moderna, solidaria, sostenible y competitiva, contribuyendo a un sistema fiscal más justo, progresivo y eficiente. Efectuado este análisis, se ha concluido que la reforma de la imposición directa en Bizkaia ha contribuido en gran medida al logro de los objetivos que la inspiraron.

Por ello, la presente Norma Foral se limita a introducir en las distintas figuras tributarias las modificaciones precisas para reforzar dichos objetivos e incrementar su grado de cumplimiento. El momento actual de reactivación de la actividad económica aconseja acometer estas modificaciones, contribuyendo desde la fiscalidad a la consolidación de la recuperación económica, sin perder de vista la necesaria suficiencia financiera para el mantenimiento del actual nivel de servicios públicos en Bizkaia.

Para ello, la presente Norma Foral introduce una serie de medidas tributarias novedosas o modifica y ajusta algunos de los tratamientos tributarios vigentes en relación a las principales figuras de la imposición directa, a través de dos títulos diferenciados.

El título I comprende once artículos, mediante los que se establece el tratamiento tributario de determinados fondos europeos destinados al impulso a la innovación, la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, a la par que se implementan medidas incentivadoras para involucrar al sector privado en el logro de las finalidades perseguidas por los mismos en el marco de la Estrategia Europa 2020.

Esta Estrategia establece que el núcleo de Europa 2020 debe estar constituido por tres prioridades que se refuerzan mutuamente y ofrecen una imagen de la economía social de mercado de Europa para el siglo XXI. Estas son:

—Crecimiento inteligente: desarrollo de una economía basada en el conocimiento y la innovación, lo cual significa la consolidación del conocimiento y la innovación como impulsores de nuestro crecimiento futuro. Pero para tener éxito, esto debe combinarse con un espíritu emprendedor, financiación y una atención prioritaria a las necesidades de las personas usuarias y a las oportunidades del mercado.

—Crecimiento sostenible: promoción de una economía que utilice más eficazmente los recursos, que sea verde y más competitiva, que aproveche el liderazgo de Europa en la carrera para desarrollar nuevos procesos y tecnologías, que acelere el desarrollo de redes inteligentes en la UE y refuerce las ventajas competitivas de nuestras empresas y PYMES, apoye la cohesión económica, social y territorial, y que también

asista a los consumidores y consumidoras a dar valor al uso eficaz de los recursos.

—Crecimiento integrador: fomento de una economía con un alto nivel de empleo, invirtiendo en cualificaciones, luchando contra la pobreza y modernizando los mercados laborales y los sistemas de formación y de protección social para ayudar a las personas a anticipar y gestionar el cambio, y a construir una sociedad cohesionada, garantizando el acceso y la igualdad de oportunidades, redundando en la cohesión económica, social y territorial.

Para posibilitar la realización de estos objetivos, las instituciones europeas han puesto en marcha dentro de esta Estrategia tres instrumentos diferentes que, novedosamente a escala europea, fijan unas normas comunes mercantiles para permitir la colaboración público-privada en la financiación de las iniciativas empresariales que deben permitir alcanzar ese crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

Así, el Reglamento (UE) Número 345/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital riesgo europeos, el Reglamento (UE) Número 346/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos y el Reglamento (UE) 2015/760, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, sobre los fondos de inversión a largo plazo europeos, han puesto las bases jurídicas para permitir la participación colectiva en la financiación de estas iniciativas sin que las limitaciones de los instrumentos financieros establecidos en la normativa de cada uno de los Estados miembros reduzcan su eficacia, tratando de conseguir una participación paneuropea en la financiación de las actuaciones más relevantes para el cumplimiento de esa estrategia.

El primero de los Reglamentos hace referencia a que el capital riesgo financia y asesora a empresas por lo general muy pequeñas, que se hallan en las fases iniciales de su existencia y ofrecen un elevado potencial de crecimiento y expansión. Con su actividad, los fondos de capital riesgo estimulan el crecimiento económico, contribuyen a la creación de empleo y a la movilización de capital, fomentan el establecimiento y la expansión de empresas innovadoras, aumentan la inversión de éstas en investigación y desarrollo y promueven el espíritu empresarial, la innovación y la competitividad en línea con los objetivos de la Estrategia Europa 2020.

En relación a los fondos de emprendimiento social europeos, el Reglamento correspondiente parte del hecho de que cada vez hay más inversores e inversoras que no se limitan a buscar una rentabilidad financiera, sino que persiguen también objetivos de carácter social, por lo que en la Unión ha ido emergiendo un mercado de inversión social compuesto en parte por fondos de inversión que invierten en empresas sociales. La actividad de tales fondos de inversión consiste en proporcionar financiación a las empresas sociales que impulsan cambios sociales al ofrecer soluciones innovadoras a problemas sociales y al aportar una valiosa contribución a la consecución de los objetivos de la Estrategia Europa 2020.

Por ultimo en relación a los fondos de inversión a largo plazo europeos, éstos proporcionan financiación de carácter duradero para diferentes proyectos de infraestructuras, para empresas no cotizadas o pequeñas y medianas empresas cotizadas que emiten instrumentos de capital o de deuda para los cuales no existe un comprador o compradora fácilmente identificable, contribuyendo de esta manera a la financiación de la economía real de la Unión y a la ejecución de sus políticas.

Esos tres instrumentos financieros han sido creados al amparo de lo previsto en el artículo 114 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que establece que el Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptarán las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, procedimiento del que están

excluidas las disposiciones fiscales. De hecho, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dejado claro que la fiscalidad directa es una competencia de los Estados miembros, que no ha sido transferida a la Unión, por lo que es responsabilidad de las autoridades competentes de los Estados miembros regular las consecuencias fiscales de la utilización de los instrumentos financieros establecidos por el Derecho de la Unión.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución, en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, y en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, corresponde a las instituciones forales de los Territorios Históricos la competencia para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

Por lo tanto, es imprescindible establecer el tratamiento tributario de esos fondos europeos para que puedan utilizarse con certeza jurídica en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia y puedan servir a las finalidades para las que han sido establecidos, por lo que uno de los objetivos del título I de esta Norma Foral es proceder a otorgar el tratamiento fiscal adecuado tanto a esos fondos como a sus partícipes, atendiendo a la sistemática de la tributación de las instituciones de inversión colectiva y de los fondos o entidades de capital riesgo, de forma que se les dé un tratamiento tributario neutral y coherente con las características de los mismos.

Es cierto, por otro lado, que en algunos casos, como en el de los fondos de inversión a largo plazo europeos, el reconocimiento de su derecho a aplicar el tipo de gravamen establecido en el Impuesto sobre Sociedades para las instituciones de inversión colectiva a las que pueden asimilarse por su mayor proximidad, requiere que se garantice que no existe una gran concentración de la participación en manos de un número reducido de personas, que pudieran utilizar el instrumento sin respetar la finalidad de inversión colectiva con la que han sido creados, para lo que es necesaria la caracterización precisa de estos fondos a efectos tributarios.

Paralelamente, la Diputación Foral de Bizkaia tiene como una de sus prioridades en el presente mandato de las Juntas Generales de Bizkaia garantizar el desarrollo de la actividad económica así como conseguir que se genere riqueza, se cree empleo y se desarrolle el territorio de una manera inteligente, inclusiva y sostenible, compartiendo por tanto los principales objetivos de la Estrategia Europa 2020, tal y como queda plasmado en el proyecto Bizkaia Goazen 2030.

Es evidente que ambas estrategias de largo plazo están presididas por unos mismos objetivos y se pueden observar unos mismos principios rectores, por lo que la regulación contenida en el Título I de esta Norma Foral permite obtener el mejor resultado al combinar los instrumentos financieros establecidos por el Parlamento Europeo y por el Consejo con el compromiso de la Diputación Foral de Bizkaia con el desarrollo de la financiación de la actividad económica, con la capitalización productiva del tejido empresarial y con la potenciación de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

La reforma fiscal abordada en el Territorio Histórico para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014 ya tuvo presentes estas líneas maestras de actuación, pero es evidente que la creación y puesta en funcionamiento tanto de los mencionados instrumentos financieros europeos como de la propia política económica de la Diputación Foral de Bizkaia, exigen el establecimiento del tratamiento fiscal que más conviene a esa nueva realidad mediante la actualización de las diferentes figuras impositivas sobre las que el Concierto Económico reconoce autonomía normativa a los Territorios Históricos.

Al mismo tiempo, la participación de la ciudadanía en la financiación de estos objetivos se manifiesta como otra prioridad, puesto que, al final, la sociedad debe movilizar su ahorro

para conseguir la realización de los principales objetivos colectivos que redunda en un mayor bienestar. A fin de promover dicha participación ciudadana en la financiación de los proyectos de innovación tecnológica y de capitalización empresarial para el desarrollo de la actividad económica vinculados a los Fondos europeos para el impulso de la innovación, a los Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y a los Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, la presente Norma Foral establece una serie de incentivos fiscales en las principales figuras impositivas que afectan a la tributación directa de los y de las contribuyentes.

En particular, en lo que se refiere a los Fondos europeos para el impulso de la innovación, se establece en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción en cuota del 15 por 100, con el límite de 750 euros, por las cantidades satisfechas en el período impositivo, destinadas a la adquisición de sus participaciones, así como por las cantidades que se depositen en entidades de crédito que financien la adquisición de las mismas, condicionada en todo caso a su mantenimiento durante un periodo de cinco años. Esta medida se ve complementada con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones adquiridas. En relación a los Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y a los Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, las medidas tributarias incentivadoras de la adquisición de sus participaciones se articulan mediante sendas exenciones de las mismas en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como cláusula de cierre y a fin de garantizar que los incentivos fiscales otorgados cumplen los objetivos pretendidos, se establecen obligaciones de justificación documental y de información, cuya regulación se verá complementada mediante el pertinente desarrollo reglamentario.

El título II, por su parte, contiene seis artículos e introduce medidas tributarias en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el régimen fiscal de cooperativas y en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se incorporan medidas de fomento de la actividad emprendedora y de la implantación de nuevos proyectos empresariales, de atracción de personal de alta cualificación que se comprometa en el desarrollo económico de Bizkaia, así como otra serie de novedades y ajustes de carácter técnico.

En relación con el fomento de la actividad emprendedora se establecen dos nuevas medidas tendentes a involucrar a las personas individuales en la creación y desarrollo de ciertos proyectos empresariales y en la reactivación y fortalecimiento del tejido empresarial de Bizkaia. Siguiendo las mejoras prácticas de los países de nuestro entorno y con pleno respeto a las condiciones establecidas en el Reglamento General de Exención por Categorías, se combina una deducción en el momento de la adquisición de las participaciones en entidades de determinadas características con una exención total o parcial, dependiendo del tiempo de tenencia de la participación de las ganancias de patrimonio obtenidas en la transmisión de estas participaciones.

En cuanto al modelo de incentivación, se diferencian dos ámbitos de incentivación y dos intensidades. Uno para inversiones en medianas, pequeñas y microempresas de nueva o reciente creación y otro más amplio para inversiones en el mismo tipo de entidades pero innovadoras, en la definición europea del término, sin necesidad de que en este último caso sean de nueva creación. Las intensidades que se establecen son del 10 por 100 con una base máxima de 100.000 euros para el primer caso, y del 20 por 100 con una base máxima de 150.000 euros para las innovadoras, con límite del 10 por 100 o del 15 por 100 de base liquidable del o de la contribuyente, respectivamente.

Con respecto al régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas del extranjero a Bizkaia, se establece un tratamiento tributario riguroso a la vez que competitivo desde la óptica de derecho comparado, ampliando el colectivo al que se dirige al incluir a los profesionales de alta cualificación que desempeñen actividades, además de en el ámbito de la investigación y desarrollo, en otros sectores clave para el Territorio Histórico como el científico, técnico y de finanzas. En cuanto a su tributación, se abandona el esquema actual de opción por la aplicación de las normas de tributación para los no residentes sin establecimiento permanente del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, pasando a tributar como contribuyentes residentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas con ciertas bonificaciones y especialidades en cuanto a gastos deducibles.

Asimismo, se aumenta la intensidad de la deducción por alquiler de vivienda habitual para los y las contribuyentes menores de 30 años, de manera que pasan del actual 25 por ciento a aplicar el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el alquiler de su vivienda y con un límite de deducción, también incrementado en 400 euros, de 2.400 euros.

Finalmente, y en coherencia con las modificaciones abordadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se eleva de 15 a 30 años el periodo de tiempo en que pueden compensarse los saldos negativos de los rendimientos derivados de actividades económicas, así como las deducciones por inversiones y otras actividades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.

En el Impuesto sobre el Patrimonio con el objetivo de promover la participación de los trabajadores y trabajadoras en el desarrollo de la actividad económica y su implicación en la gestión de las mismas, se introduce una exención para las participaciones en el capital de las empresas que tengan los y las empleadas de las mismas, con independencia de que tengan una relación laboral o mercantil con la entidad, y siempre que sea la principal fuente de renta de la persona empleada.

Asimismo y en relación con el nuevo modelo de incentivación del emprendimiento para personas físicas se establece una exención para aquellas acciones y participaciones en entidades respecto de las que el o la contribuyente haya aplicado la nueva deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo que hayan transcurrido más de quince años desde la adquisición de las mismas

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se introducen, por un lado, una serie de medidas dirigidas, de manera conjunta y complementaria, a asegurar la competitividad del tejido empresarial de Bizkaia y a garantizar la necesaria suficiencia recaudatoria de nuestro sistema fiscal, así como, por otro, las pertinentes adaptaciones del ordenamiento tributario foral a la regulación acordada en la Unión Europea, para cumplir con las obligaciones derivadas del marco fiscal impulsado en los foros internacionales como la OCDE y la Unión Europea, en los ámbitos de la prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales.

En primer lugar, la necesidad de asegurar la competitividad de nuestras empresas y el mantenimiento de nuestro territorio como un lugar atractivo para la inversión, aconseja la reducción de los tipos nominales del impuesto, en un entorno fiscal en el que, desde el año 1995, la media de los tipos de gravamen nominales del Impuesto sobre Sociedades en los países de la Unión Europea se ha reducido en más de un 37 por ciento y en casi un 33 por ciento en los de la eurozona, situándose en 2017, en el 21,9 por ciento y en el 24,1 por ciento, respectivamente.

Por ello, mediante la presente Norma Foral se acomete una reducción de los tipos generales del impuesto de 4 puntos porcentuales, pasando de los vigentes 28 por ciento, aplicable a las

medianas y grandes empresas, y 24 por ciento para pequeñas y microempresas al 24 por ciento y al 20 por ciento, respectivamente. Esta disminución se va a producir de forma escalonada en dos periodos impositivos, de manera que para aquellos periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, la reducción de tipos será de dos puntos porcentuales y a partir del 1 de enero de 2019 tendrá efectividad la reducción en otros dos puntos.

Además se adaptan los tipos de gravamen especiales aplicables a determinados contribuyentes como las entidades parcialmente exentas o las que dedican su actividad a la explotación de hidrocarburos, manteniendo, sin embargo, el tipo vigente del 28 por ciento para las entidades de crédito.

Complementariamente a esta reducción de los tipos nominales del impuesto y con la clara finalidad de contribuir a la suficiencia recaudatoria del sistema fiscal que garantice el mantenimiento del nivel de prestación de los servicios públicos y de asegurar la equidad del sistema tributario, se establecen un conjunto de medidas dirigidas a asegurar una tributación mínima por parte de aquellos contribuyentes que generen beneficios en su actividad. Así, se elevan, también en dos años, los porcentajes de tributación por cuota mínima, destacando los correlativos a las entidades que tributan a los tipos generales que pasan del 13 por ciento al 17 por ciento para las grandes y medianas empresas y del 11 por ciento al 15 por ciento para las pequeñas empresas y microempresas

También con idénticas finalidades, se establecen ciertas limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas y en la aplicación de las deducciones que provocan en ambos casos un mero diferimiento temporal de su aprovechamiento fiscal. Así, por un lado, las microempresas y pequeñas empresas, podrán aplicar el régimen de compensación de bases imponibles negativas con el límite del 70 por 100, siendo del 50 por 100 en el resto de los casos. Por otro, se reduce del 45 al 35 por 100 el límite de cuota líquida para la aplicación de las deducciones y se introduce una limitación del 70 por ciento para las deducciones por actuaciones de investigación, desarrollo e innovación, cuya aplicación no ha estado limitada desde hace más de una década. Como complemento de estas medidas se eleva a 30 años el periodo actual de 15 años, en el que la compensación de bases imponibles negativas y las deducciones pueden hacerse efectivas por insuficiencia de rentas positivas o cuota líquida, respectivamente.

En relación a las deducciones destaca asimismo la reformulación de la deducción por creación de empleo, cuyo importe se incrementa, para vincularla a la calidad del mismo en términos de estabilidad y de salario.

Por último, señalar que, también por primera vez en el Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, se introduce un pago fraccionado para las grandes y medianas empresas del 5 por 100 de la base imponible del último periodo declarado, que deberá ingresarse en el mes de octubre de cada ejercicio.

En cuanto a la adaptación de nuestro impuesto personal sobre las empresas a las obligaciones derivadas del marco fiscal impulsado en los foros internacionales, se introducen una serie de medidas con el objetivo de incorporar al ordenamiento tributario foral la regulación acordada en la Unión Europea, en los ámbitos de la prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales.

En dicho marco, cabe mencionar la incorporación al ordenamiento tributario foral de la regulación contenida de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, cuyo plazo de trasposición llega con carácter general hasta finales de 2018.

A estos efectos, se introduce un nuevo esquema de limitación de la deducibilidad de gastos

financieros en el Impuesto sobre Sociedades, permitiendo su deducibilidad hasta 3 millones de euros y exonerando de la regla a las empresas que no formen parte de un grupo, lo que le otorga la naturaleza de auténtica medida anti erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales, así como a los grupos que estén saneados desde un punto de vista de endeudamiento, todo ello, en los términos estrictos que permite la Directiva. Complementariamente, se mantiene la regulación de la subcapitalización para las empresas a las que no afecta la limitación de gastos financieros como medida antielusión para endeudamientos abusivos.

El resto de tratamientos fiscales contenidos en la citada Directiva, algunas de ellas, como la Transparencia Fiscal Internacional o el impuesto de salida, ya reguladas en el Impuesto de Sociedades desde hace varios ejercicios, son objeto de ajuste a fin de alinearlas con el contenido de la misma. Adicionalmente, se introducen modificaciones tanto en materia de gastos no deducibles como en relación con la eliminación de la doble imposición para evitar los efectos de elusión fiscal que se producen en los casos de asimetrías híbridas entre los países miembros de la UE y con los terceros países, las cuales se producen cuando un mismo gasto se deduce en más de un país o en el supuesto de deducción del gasto en un país y correlativamente no se tributa ingreso alguno en el país en el que debe hacerlo. No se permite la deducibilidad de los gastos cuando no haya una tributación subyacente de al menos el 10 por 100, estableciendo de esta forma umbrales mínimos de tributación.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recientes pronunciamientos jurisprudenciales de diferentes instancias en relación al tratamiento tributario de las adquisiciones de oro y de otros bienes muebles, como los materiales de recuperación, a particulares, realizadas por parte de empresarios revendedores han generado una cierta inseguridad, llegándose incluso a la sobreimposición en algunos supuestos. Por ello, se introducen modificaciones normativas a fin de establecer con claridad su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributando en algunos supuestos a un tipo impositivo del 0 por 100.

La otra modificación en relación a este impuesto se establece para evitar una sobrecarga fiscal en las transmisiones de unidades productivas realizadas en el marco de procedimientos concursales, favoreciendo la continuidad de las mismas, excluyendo al adquirente, contribuyente del Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a la deducción total de la cuota, de la sujeción por transmisiones patrimoniales onerosas en las entregas de bienes inmuebles incluidas en las transmisiones de unidades productivas realizadas en el marco de procedimientos concursales.

La Norma Foral del régimen fiscal de cooperativas se modifica para su adaptación a los nuevos límites para la compensación de bases imponibles negativas y deducciones, así como para establecer el pago fraccionado.

Finalmente, en lo que concierne a la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia se tipifica una nueva infracción tributaria por el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica para los obligados tributarios del nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información en el impuesto sobre el Valor Añadido.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 37 /2018, de 20 de marzo, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº63 de 03-04-2018 (IRPF, IS))

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se

revisa y actualiza el porcentaje aplicable a las actividades de transporte de mercancías por carretera para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa en concepto de amortizaciones, perdidas por deterioro y gastos de difícil justificación.

En lo que se refiere a las rentas en especie, se especifica que dentro de los gastos de estudio para la actualización, capacitación y reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie, se encuentran también aquellos prestados por otras empresas o entidades especializadas distintas del empleador o empleadora, siempre que dichas empresas o entidades comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte de la persona trabajadora.

En aras a favorecer a colectivos de mayor vulnerabilidad, se introducen los ajustes necesarios en el concepto de vivienda habitual, de tal forma que en algunos supuestos como los señalados a continuación la que fuera vivienda habitual del o de la contribuyente no pierda tal carácter. Asi se trata de dar cabida a aquellos casos en que una persona en situación de dependencia o enfermedad grave acreditada se vea obligada a trasladarse de su residencia habitual para ser atendida en el domicilio de sus familiares o en centros residenciales, a afectos de aplicar la exención por las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión onerosa de su vivienda habitual, siempre y cuando durante el periodo que por las razones expuestas no resida en la misma no haya sido objeto de utilización distinta.

En referencia a los derechos de suscripción se introducen precisiones de carácter técnico en relación con la obligación de retener establecida desde el 1 de enero de 2017, en concreto se añade en el texto reglamentario que en el supuesto de que la obligada a retener o ingresar sea la entidad depositaria, la retención se practicará en la fecha en que reciba el importe de la transmisión para su entrega al o a la contribuyente y sobre dicho importe.

Asimismo, se modifica la obligación de suministro de información por operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, correspondiente a los sujetos pasivos que intervengan en dichas operaciones, configurándose su obligación de información como adicional e independiente de la que corresponde suministrar a las entidades que realizan las operaciones, y limitada a la información en poder de estos últimos, esto es, los datos identificativos de las entidades que han llevado a cabo estas operaciones y las fechas en que se han producido las mismas.

Por lo que se refiere al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se introducen las modificaciones que a continuación se mencionan.

En materia de retenciones se establece un nuevo supuesto de excepción a la obligación de retener en relación con las cantidades satisfechas por los fondos de pensiones abiertos, como consecuencia del reintegro o movilización de participaciones de los fondos de pensiones inversores o de los planes de pensiones inversores. Además se regula otro supuesto de excepción a la obligación de retener en relación con las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciban las entidades de contrapartida central por las operaciones de préstamo de valores.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 38/2018, de 20 de marzo, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOB nº63 de 03-04-2018 (GT))

El presente Decreto Foral introduce modificaciones en dos reglamentos tributarios: Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2013, de 22 de enero.

Desde el pasado 1 de enero, los empresarios, empresarias, profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuyo periodo de liquidación coincide con el mes natural utilizan un nuevo sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia (transitoriamente Servicio Bizkaibai).

Por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2017, de 20 de junio, por el que se modifican varios Reglamentos de carácter tributario para la introducción del Suministro Inmediato de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se incorporaron al ordenamiento tributario de Bizkaia las modificaciones reglamentarias necesarias para regular el nuevo sistema de llevanza de los libros registros del IVA.

Entre estas modificaciones, hay que mencionar la inclusión en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, de un nuevo artículo 39 terdecies que regula los plazos para la remisión electrónica de los registros, en términos similares a los establecidos en el artículo 69-bis del Reglamento del IVA.

Recientemente se ha aprobado el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor el cual introduce una serie de ajustes técnicos en materia de plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, y para la comunicación de la rectificación de las anotaciones registrales que queda referenciada al momento en que el obligado tributario tenga constancia del error. Igualmente, se precisa que el plazo de remisión quedará referenciado a la fecha en que se haya realizado la operación que no estuvo sujeta al Impuesto por la que se hubiera debido expedir factura, y al propio plazo de su expedición o, en su caso, de su registro contable, cuando se trate de facturas rectificativas.

Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, es preciso adaptar la normativa contenida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia a estos ajustes tecnicos mencionados.

En referencia al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la modificación tiene como finalidad la ampliación de la competencia de la Dirección General de Hacienda, en materia de autorización de los procedimientos de rectificación de facturas. Además, se realiza un ajuste técnico en lo referente al plazo para la remisión de las facturas rectificativas.

Por otra parte, se actualiza el régimen de facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes en nombre y por cuenta de otros empresarios o profesionales, para incluir nuevos servicios a los que será aplicable este procedimiento especial de facturación, una vez que, implantado el nuevo sistema de llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, se garantiza el necesario control de las operaciones.

ORDEN FORAL 810/2018, de 7 de mayo del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, no incluidos en la Orden Foral 2304/2017, de 22 de diciembre. .(BOB nº 97 de 22-05-2018 (ITPyAJD, ISD, IEDMT))

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del diputado foral de

Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 2304/2017, de 22 de diciembre, aprobó los precios medios de venta, utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para el año 2018, aplicables a los tipos de vehículos señalados en el párrafo anterior.

El considerable volumen de operaciones sujetas a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como consecuencia de transmisiones «inter vivos» y «mortis causa» de otros medios de transporte privados distintos de los regulados en la Orden Foral que se aprueba anualmente, aconseja la aprobación de una Orden Foral que recoja un sistema de valoración objetiva de estos otros tipos de elementos de transporte en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 65/2018, de 22 de mayo, por el que se desarrollan determinados aspectos del tratamiento tributario de determinados fondos europeos y de las medidas tributarias de impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva. (BOB nº105 de 01-06-2018 (IS))

La Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, ha establecido en su Título I el tratamiento tributario de determinados fondos europeos destinados al impulso a la innovación, la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, a la par que se implementan medidas incentivadoras para involucrar al sector privado en el logro de las finalidades perseguidas por los mismos en el marco de la Estrategia Europa 2020.

Esta Estrategia establece que el núcleo de Europa 2020 debe estar constituido por tres prioridades que se refuerzan mutuamente y ofrecen una imagen de la economía social de mercado de Europa para el siglo XXI. Éstas son:

- Crecimiento inteligente: desarrollo de una economía basada en el conocimiento y la innovación, lo cual significa la consolidación del conocimiento y la innovación como impulsores de nuestro crecimiento futuro. Pero para tener éxito, esto debe combinarse con un espíritu emprendedor, financiación y una atención prioritaria a las necesidades de las personas usuarias y a las oportunidades del mercado.

- Crecimiento sostenible: promoción de una economía que utilice más eficazmente los recursos, que sea verde y más competitiva, que aproveche el liderazgo de Europa en la carrera para desarrollar nuevos procesos y tecnologías, que acelere el desarrollo de redes inteligentes en la UE y refuerce las ventajas competitivas de nuestras empresas y PYMES, apoye la cohesión económica, social y territorial, y que también asista a los consumidores y consumidoras a dar valor al uso eficaz de los recursos.

- Crecimiento integrador: fomento de una economía con un alto nivel de empleo, invirtiendo en cualificaciones, luchando contra la pobreza y modernizando los mercados laborales y los sistemas de formación y de protección social para ayudar a las personas a anticipar y gestionar el cambio, y a construir una sociedad cohesionada, garantizando el acceso y la igualdad de oportunidades, redundando en la cohesión económica, social y territorial.

Paralelamente, la Diputación Foral de Bizkaia tiene como una de sus prioridades en el presente mandato de las Juntas Generales de Bizkaia garantizar el desarrollo de la actividad económica así como conseguir que se genere riqueza, se cree empleo y se desarrolle el territorio de una manera inteligente, inclusiva y sostenible, compartiendo por tanto los principales objetivos de la Estrategia Europa 2020, tal y como queda plasmado en el proyecto Bizkaia Goazen 2030.

Es evidente que ambas estrategias de largo plazo están presididas por unos mismos objetivos y se pueden observar unos mismos principios rectores, por lo que la regulación contenida en el Título I de la citada Norma Foral permite obtener el mejor resultado al combinar los instrumentos financieros establecidos por el Parlamento Europeo y por el Consejo con el compromiso de la Diputación Foral de Bizkaia con el desarrollo de la financiación de la actividad económica, con la capitalización productiva del tejido empresarial y con la potenciación de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Es evidente que la creación y puesta en funcionamiento tanto de los mencionados instrumentos financieros europeos como de la propia política económica de la Diputación Foral de Bizkaia, exigen el establecimiento del tratamiento fiscal que más conviene a esa nueva realidad mediante la actualización de las diferentes figuras impositivas sobre las que el Concierto Económico reconoce autonomía normativa a los Territorios Históricos.

Al mismo tiempo, la participación de la ciudadanía en la financiación de estos objetivos se manifiesta como otra prioridad, puesto que, al final, la sociedad debe movilizar su ahorro para conseguir la realización de los principales objetivos colectivos que redunda en un mayor bienestar. A fin de promover dicha participación ciudadana en la financiación de los proyectos de innovación tecnológica y de capitalización empresarial para el desarrollo de la actividad económica vinculados a los Fondos europeos para el impulso de la innovación, a los Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y a los Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva, la citada Norma Foral establece una serie de incentivos fiscales en las principales figuras impositivas que afectan a la tributación directa de los y de las contribuyentes.

Los artículos 4, 5 y 6 de la citada Norma Foral caracterizan a efectos tributarios los fondos de inversión a largo plazo europeos que atiendan a las finalidades y cumplan los requisitos establecidos en los mencionados preceptos, así como en el artículo 80 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, el artículo 7 dispone que «los fondos europeos que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 4, 5 y 6 anteriores y quieran aplicar las medidas tributarias previstas en el capítulo IV de este Título deberán presentar una comunicación a la Administración tributaria, con anterioridad a su comercialización, o en otro caso, en los tres meses anteriores al comienzo del primer período impositivo en que quieran aplicar las citadas medidas tributarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Además, establece que »la Administración tributaria verificará el cumplimiento de los requisitos establecidos en los tres artículos anteriores de este Título y reconocerá el carácter de Fondo europeo para el impulso de la innovación, de Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, según corresponda, mediante Resolución de la Dirección General

de Hacienda, la cual será objeto de publicación para general conocimiento».

Por último, el mencionado precepto también regula que «los fondos europeos a que se refiere el apartado anterior deberán cumplir, en las condiciones y plazos que se determinen reglamentariamente, obligaciones periódicas de información a la Administración tributaria sobre el cumplimiento por su parte de los requisitos establecidos en los artículos 4, 5 y 6 de esta Norma Foral».

Posteriormente, los artículos 8 a 10 de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, modifican las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para incorporar los incentivos fiscales que permitan la colaboración público-privada en la atención de esas necesidades de innovación y de financiación de la actividad empresarial, y el artículo 11 de la Norma Foral concluye disponiendo que «la aplicación de las medidas tributarias contenidas en el presente capítulo estará condicionada a la aportación por parte de los y de las contribuyentes de los documentos que las justifiquen. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de las obligaciones de información relativas a las participaciones en los fondos a los que se refieren los artículos 4, 5 y 6 de la presente Norma Foral y en los depósitos en entidades bancarias que deban ser destinados a la adquisición de participaciones en los Fondos europeos para el impulso de la innovación, cuyo cumplimiento podrá ser exigido, en su caso, a través de las entidades financieras en las que se efectúen los depósitos que den derecho a los y a las contribuyentes a la aplicación de las medidas tributarias contempladas en la presente Norma Foral».

Por lo tanto, procede que la Diputación Foral de Bizkaia ejercite las habilitaciones reglamentarias establecidas en los citados preceptos a los efectos de regular el procedimiento y los requisitos para el reconocimiento del carácter de Fondo europeo para el impulso de la innovación, de Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica o de Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva, así como disponer las obligaciones de información a que hemos hecho referencia, lo que constituye precisamente el objeto de este Decreto Foral.

Además, es preciso desarrollar igualmente determinadas cuestiones relativas al cumplimiento de los requisitos para las aplicación del tratamiento fiscal establecido a estos fondos, y a los supuestos de incumplimiento de las obligaciones establecidas para cada uno de los intervinientes en el proceso de inversión a través de los mismos, tanto cuando la inversión se produce de manera directa como cuando se realiza a través de las entidades de crédito.

ORDEN FORAL 1041/2018, de 11 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017(BOB nº 117 de 19-06-2018 (GT))

Los artículos 126 y 127 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 21 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establecen que los contribuyentes de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Los modelos que ahora se aprueban reproducen la misma estructura de contenidos de las autoliquidaciones del ejercicio anterior. No obstante con el objetivo de simplificar el modelo 200, se ha optado por eliminar la información a suministrar en relación con las operaciones

vinculadas y con operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. Dicha información se regulará en el modelo 232 de Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017, se ha optado por una nueva declaración informativa en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas. La finalidad es doble, por una parte, parece más acertado incluir esta información, en una declaración informativa que únicamente tendrán que cumplimentar aquellas entidades que estén obligadas a informar de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y, por otra parte, se conseguirá, reducir las cargas fiscales indirectas asociadas a la presentación de esta autoliquidación de Impuesto sobre Sociedades.

Por lo expuesto, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de nuevos modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL 1047/2018, de 12 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 232 de Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales. (BOB nº 118 de 20-06-2018 (GT))

Para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2014, tuvo lugar una reforma global y completa de la normativa del Impuesto de Sociedades.

En el ámbito de las operaciones vinculadas, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades introdujo modificaciones sustanciales en relación con la información y documentación a aportar por las personas y entidades vinculadas, haciéndose eco de las conclusiones que se adoptaron en el denominado Plan de Acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la Acción 13 relativa a la documentación sobre precios de transferencia. Asimismo, el reglamento del impuesto completa algunos aspectos en relación a esta obligación de información y documentación y contempla la obligación de incluir, en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a las operaciones vinculadas.

Tradicionalmente, dicha obligación de información se ha llevado cabo mediante la cumplimentación del cuadro de operaciones con personas o entidades vinculadas contenido en el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017, se ha optado por una nueva declaración informativa en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas. La finalidad es doble, por una parte, parece más acertado incluir esta información, en una declaración informativa que únicamente tendrán que cumplimentar aquellas entidades que estén obligadas a informar de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas y, por otra parte, se conseguirá, reducir las cargas fiscales indirectas asociadas a la presentación de esta autoliquidación de Impuesto sobre Sociedades.

Por estas mismas razones, se ha optado por trasladar la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, que tradicionalmente se viene incluyendo en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, a la nueva declaración informativa

de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Para conseguir que la reducción de cargas fiscales sea efectiva, el plazo de presentación de la declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, modelo 232, se ha fijado en cuatro meses después de la fecha de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo expuesto, mediante la presente Orden Foral y de acuerdo con la habilitación contenida en el artículo 16.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se aprueba el modelo 232.

ORDEN FORAL 1036/2018, de 8 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2232/2017, de 15 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y tecnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a traves de la Sede electronica de la Diputacion Foral de Bizkaia. (BOB nº 119 de 21-06-2018 (GT))

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 82/2017, de 20 de junio, por el que modifican varios Reglamentos de carácter tributario para la introducción del Suministro Inmediato de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, modifico, entre otros, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia estableciendo que los libros registro a que se refiere el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios, empresarias o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tengan un período de liquidación que coincida con el mes natural, de acuerdo con el artículo 71.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por medio de la Orden Foral 2232/2017, de 15 de diciembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputacion Foral de Bizkaia, se procedió a aprobar los campos de registro, las especificaciones necesarias que debían incluirse para identificar tipologías de facturas, así como, para incluir información con trascendencia tributaria a efectos de la presentación de los libros registro a través de la sede electrónica, al objeto de hacer posible materialmente, dicha previsión normativa.

Durante los meses de vigencia de esta normativa se han apreciado cuestiones de carácter meramente formal y técnico que requieren la modificación de algunas especificaciones normativas y técnicas.

De entre los cambios recogidos en esta orden, requiere mención especial la incorporación de un nuevo campo identificativo para los registros de facturación realizados por una entidad en su condición de sucesora de otra entidad por operaciones de reestructuración societaria.

También se realizan pequeñas precisiones en las claves correspondientes a las tipologías de facturas y documentos a registrar en los Libros registro. En concreto, se añade una nueva clave de factura en el libro registro de facturas recibidas para poder diferenciar el registro de las Liquidaciones complementarias de Aduanas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, de forma independiente al resto de documentos aduaneros, y además se crean dos marcas específicas que permiten concretar si la factura simplificada recoge la identificación del destinatario a los efectos de cumplir con lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 4/2013, de 22 de enero, o si la Factura Expedida de acuerdo con el artículo 6 del mismo Reglamento, no contiene la identificación del destinatario según lo previsto en su artículo 6.1.d).

Otra información requerida es la identificación de aquellas facturas expedidas por terceros de acuerdo con lo previsto en las disposiciones adicionales segunda y quinta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y también según lo dispuesto en el apartado 1.4 del Anexo III de la Resolución de 4 de diciembre de 2015, de la Secretaria de Estado de Energía, por la que se aprueban las reglas del mercado, el contrato de adhesión y las resoluciones del mercado organizado del gas. El objetivo de esta identificación es el considerar esta circunstancia a efectos del cómputo de plazos de remisión de la información.

Asimismo, se incluye una nueva clave de medio de cobro o pago de las operaciones acogidas o afectadas por el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta nueva clave permitirá identificar aquellos cobros y pagos que se instrumenten mediante órdenes de domiciliación bancaria. Del mismo modo, con ocasión de la aprobación de esta orden, se procede a renombrar algunos campos de registro con el objetivo de ofrecer una mayor precisión y claridad en el contenido de los mismos.

Adicionalmente, es necesario concretar la información a suministrar por aquellos sujetos pasivos que queden obligados a llevar los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia desde una fecha diferente al primer día del ejercicio, en relación con el periodo de tiempo anterior a la inclusión en esta obligación, correspondiente a este mismo ejercicio. Esta concreción se realiza añadiendo una disposición adicional única a la Orden Foral 2232/2017, de 15 de diciembre.

Por otra parte, y atendiendo a las distintas demandas recibidas por parte de los propios sujetos pasivos obligados a remitir los registros de facturación a través de la Sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, se han incorporado determinados cambios y mejoras de carácter puramente técnico en el contenido de los Libros registro.

Como consecuencia de estas modificaciones se sustituye el anexo I de la Orden Foral 2232/2017, de 15 de diciembre, por el anexo I de esta orden foral.

ORDEN FORAL 1078/2018, de 14 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria. (BOB nº 120 de 22-06-2018 (GT))

La Norma Foral 2 /2016, de 17 de febrero de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introdujo en su artículo único, un nuevo artículo 94 ter en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, en el que dispone dar publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

En el apartado 4 del citado artículo 94 ter, se establece que mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 11/2017 A 6/2018.

ORDEN FORAL 467/2017, de 7 de noviembre, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 216 de 13-11-2017 (IVA))

El Decreto Foral 15/2017, de 27 de junio, por el que se modifican el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales y el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, incorpora para determinados contribuyentes del impuesto sobre el valor añadido, la obligación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de llevar a partir del 1 de enero de 2018, los libros registro correspondientes a dicho impuesto a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

En virtud de dicha modificación el apartado 5 del artículo 36 del Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, determina lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, los libros registro a que se refiere el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, deberán llevarse a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios, las empresarias o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 71 del citado reglamento.

Además, aquellos empresarios, aquellas empresarias o profesionales y otros sujetos pasivos del impuesto no mencionados en el párrafo anterior, podrán optar por llevar los libros registro a que se refieren el apartado 1 del artículo 40, el apartado 2 del artículo 47, el apartado 2 del artículo 61 y el apartado 1 del artículo 62, todos ellos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa en los términos establecidos en el artículo 36 bis de este reglamento.

A efectos de lo previsto en el apartado 4 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que se aprueben por orden foral del diputado o de la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

Las referencias que se realizan en el mencionado Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las personas y entidades a las que se refiere su apartado 6 del artículo 62 se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refiere el presente apartado, y las que se realizan a la llevanza a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los libros registro, se entenderán realizadas a su llevanza a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa.»

En cumplimiento del desarrollo regulador previsto en el citado apartado 5 del artículo 36, se aprueban las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del impuesto sobre el valor añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

ORDEN FORAL 517/2017, de 20 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 308 y 309 de declaración no periódica del impuesto sobre el valor añadido, y se deroga la orden foral reguladora de las solicitudes de las Cofradías de Pescadores para la presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto en un solo documento. (BOG nº 225 de 24-11-2017 (IVA))

Protocolo por el que fijan las condiciones de colaboración en materia de emisión de informes a los efectos de la aplicación de la deducción por actividades de innovación de la Normativa Foral del Impuesto sobre Sociedades. (BOG 30/11/2017)

NORMA FORAL 3/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2018. (BOG nº 245 de 27-12-2017 (PR))

La presente norma foral, además de la totalidad de los estado de ingresos y gastos del sector público foral, la consignación del importe de los gastos fiscales que afectan a los tributos del Territorio Histórico de Gipuzkoa y otras reglas presupuestarias y financieras, en las disposiciones finales, diversas modificaciones relacionadas con la Norma Foral 3/2014, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la Norma Foral 3/1990, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entre otras.

En particular, se deflactan un 1,5 por 100 las tarifas de la base general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a la vez que se incrementen en ese porcentaje en el IRPF la reducción por tributación conjunta, el importe de la minoración de la cuota de la base general y determinadas deducciones personales y familiares.

Así mismo, se establece el interés de demora tributario para el año 2018, al mismo tiempo que se incrementan determinadas tasas y los valores catastrales de los bienes inmuebles radicados en Gipuzkoa, en 1,5 por 100.

DECRETO FORAL 32/2017, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales. (BOG nº 246 de 28-12-2017 (V))

Este decreto foral tiene por objeto modificar el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre.

Cuestiones relacionadas con la seguridad jurídica, la lucha contra el fraude fiscal, la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, y con la publicación de la Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aconsejan introducir determinadas modificaciones y ajustes en la regulación del reglamento al objeto de optimizar su aplicación.

A continuación se relacionan las modificaciones más destacadas:

- Se establece como dato obligatorio a consignar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores la dirección de correo electrónico a través del cual el obligado tributario desarrolla sus actividades.

- Se habilita la revocación del número de identificación fiscal provisional de entidades que no se hayan constituido de manera efectiva en el plazo de un año.

- Se establecen dos nuevas obligaciones de información:

Una específica para la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, referida a los datos contenidos en el Registro de Contratos de Arrendamiento de Fincas Urbanas de la Comunidad Autónoma de Euskadi y al depósito de fianzas, así como para los ayuntamientos y demás entes públicos dependientes de estos, que intervengan en los arrendamientos de fincas urbanas.

Otra específica para las personas o entidades, y en particular, para las denominadas "plataformas colaborativas", que intermedien en el arrendamiento o cesión de viviendas para usos turísticos.

- Se regula el procedimiento para la rehabilitación del número de identificación fiscal.

Junto con estas modificaciones, se introducen otras de carácter técnico.

DECRETO FORAL 31/2017, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2018 para la determinación de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales en dicho impuesto y en el Impuesto sobre Sociedades. (BOG nº 247 de 29-12-2017 (IRPF, IS))

Por medio de este decreto foral se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, y del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 17/2015, de 16 de junio, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del primer Impuesto, así como los de corrección monetaria aplicables para la determinación de la renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales en el segundo.

En el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además de actualizar ciertas remisiones, se modifica la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta en dos aspectos:

Por una parte, la deflactación de la tarifa aplicable a la base liquidable general y la actualización de algunas deducciones familiares y personales que se han aprobado en la Norma Foral 3/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2018, aconsejan la modificación de las tablas de retenciones del trabajo, ajustándolas a las cuotas resultantes de los nuevos importes.

Por otra parte, se ajusta la regulación de las retenciones e ingresos a cuenta en el caso de transmisión de derechos de suscripción, especialmente en lo relativo a los supuestos en que la obligación de retener recaiga en la entidad depositaria.

En el Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades, se incluyen modificaciones en materia de retenciones, modificaciones que, al igual que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el Estado ha aprobado en esta materia en su territorio, y cuya aprobación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, en virtud de lo previsto en el Concierto Económico, tiene carácter obligatorio. Concretamente, se establece una nueva excepción a la obligación de retener en relación con las cantidades satisfechas a los fondos de pensiones por los fondos de pensiones abiertos, cuyo objeto es canalizar las inversiones de otros fondos de pensiones y planes de pensiones adscritos a otros fondos de pensiones. Además, se adaptan determinados preceptos a la norma foral del impuesto o a la normativa financiera.

La disposición final primera establece los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2018 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales a los que se refieren los artículos 45 y 46 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los coeficientes de actualización se fijan atendiendo principalmente a la evolución de los índices de precios de consumo producida desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y a la estimada para el ejercicio de su transmisión.

La disposición final segunda, por su parte, recoge los coeficientes a aplicar en el ejercicio 2018 para determinar la depreciación monetaria deducible de la renta positiva obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible y de

inversiones inmobiliarias, a que se refiere el artículo 40.9 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

El decreto foral se cierra con una disposición derogatoria única y una disposición final única, la cual establece la entrada en vigor del decreto foral y respeta los efectos expresos previstos en sus distintos preceptos.

ORDEN FORAL 550/2017, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 280, «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Planes de Ahorro a Largo Plazo. Declaración informativa anual», y sus formas de presentación. (BOG nº 247 de 29-12-2017 (IRPF))

ORDEN FORAL 553/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación. (BOG nº 247 de 29-12-2017 (IRPF))

Convenios para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y los Ayuntamientos guipuzcoanos (BOG 12/01/2018).

ORDEN FORAL 554/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 781, «Cuentas vivienda - Rehabilitación de inmuebles - Arrendamiento de inmuebles. Declaración informativa anual», y sus formas de presentación». (BOG nº 247 29/12/2017 (IRPF)). (Corrección de errores BOG 15/01/2018)

ORDEN FORAL 555/2017, de 29 de diciembre, por la que se modifican los modelos 181 «Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles» y 188 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Establecimientos permanentes). Retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. Resumen anual». (BOG nº 4 de 05/01/10/2018 (IRPF, IRNR)).

ORDEN FORAL 556/2017, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187 «Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de no residentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones o participaciones y de las trasmisiones de derechos de suscripción», y sus formas de presentación». (BOG nº 4 de 05/01/10/2018 (IRPF, IS, IRNR)) (Corrección de errores 07/02/2018)

ORDEN FORAL 592/2017, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los términos de la colaboración social en el suministro electrónico de información sobre los registros de facturación por vía telemática. (BOG nº 9 de 12/01/2018 (NFGT))

ORDEN FORAL 15/2018 de 16 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas. (BOG nº de 23/01/2018 (V))

ORDEN FORAL 27/2018 de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 198 «Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios», y sus formas de presentación. (BOG nº 19 de 26/01/2018 (IRPF))

Convenios de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y las entidades locales del territorio histórico para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éstas (BOG 09/02/2018).

ORDEN FORAL 83/2018 de 20 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 593/2016, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 289 «Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua» .(BOG nº 40 de 26/02/2018 (V)).

ORDEN FORAL 121/2018 de 15 de marzo, por la que se establecen los procedimientos de realización de los pagos fraccionados en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y se aprueban los modelos 130, de autoliquidación del pago fraccionado, y 005, de domiciliación del referido pago fraccionado. (BOG nº 58 de 22/03/2018 (IRPF)).

ORDEN FORAL 126/2018 de 15 de marzo por la que se declara la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del premio «Tecnalia a la mejor Tesis Doctoral. Edición 2018 sobre la transformación digital», convocada por Fundación Tecnalia Research & Innovation. (BOG nº 58 de 22/03/2018 (IRPF)).

ORDEN FORAL 167/2018 de 28 de marzo, por la que se modifica el modelo 558 «Impuesto sobre la Cerveza. Declaración de operaciones en fábricas y depósitos fiscales de cerveza». (BOG nº 67 de 09/04/2018 (IIEE).)

ORDEN FORAL 155/2018 de 28 de marzo por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas correspondientes al período impositivo 2017, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG nº 69 de 11/04/2018 (IRPF, IRyGF))

La finalización del año 2017 ha supuesto el cierre del periodo impositivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a ese año y el devengo de dicho impuesto que, con carácter general, se produce el 31 de diciembre. La liquidación del impuesto se lleva a cabo en virtud de lo previsto en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Esta norma foral ha tenido modificaciones respecto a la regulación de la norma foral que fue de aplicación en el periodo impositivo 2016.

Por otra parte, la finalización del ejercicio ha supuesto también el devengo del impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas, aprobado por la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre. En este caso, la normativa de este impuesto no ha sufrido alteraciones respecto a la normativa que estuvo vigente para la liquidación del impuesto devengado el 31 de diciembre de 2015.

La mayor parte de las modificaciones introducidas en la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicable para el periodo impositivo 2017 se han llevado a cabo a través de la Norma Foral 5/2016, de 14 de noviembre, de aprobación en el año 2016 de determinadas modificaciones tributarias, el Decreto Foral-Norma 1/2017, de 28 de febrero, por el que se determina el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades percibidas como consecuencia de la restitución de las cantidades satisfechas en aplicación de las cláusulas suelo, así como a través del Decreto Foral 28/2016, de 20 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2017 para la determinación en ambos impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales.

Por lo que respecta al impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas, la Norma Foral 10/2012, 18 de diciembre, que lo regula no ha sido modificada respecto a la que fue de aplicación para autoliquidar el impuesto devengado el año precedente. Así pues, los elementos esenciales del impuesto continúan siendo los que estuvieron vigentes a 31 de diciembre de 2016.

Por lo que respecta a la gestión en la presentación e ingreso de las autoliquidaciones de ambos impuestos, se mantiene en lo fundamental lo que fue de aplicación en la campaña anterior, aunque cabe destacar algunas novedades como las que se relacionan a continuación.

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se elimina el motivo de exclusión de la presentación en la modalidad mecanizada referido a ganancias o pérdidas patrimoniales con un importe global de transmisión superior a 100.000 euros, de manera que sí será posible optar por esta modalidad con independencia de cuál sea el importe global de las transmisiones del ejercicio.

En este mismo ámbito, se incluye un nuevo supuesto de exclusión de la modalidad mecanizada relativa a contribuyentes que hayan obtenido ganancias o pérdidas patrimoniales por transmisión de bienes y derechos que hubieran sido adquiridos por herencia o legado.

Una vez desaparecida la estimación objetiva de actividades económicas y el régimen transitorio, y decaído el régimen transitorio que se recogía en la disposición transitoria sexta del reglamento del impuesto para determinados contribuyentes a los que les hubiera sido de aplicación el método de estimación objetiva, se elimina el anexo 5 del modelo 109.

Se estrena la nueva plataforma Zergabidea para la presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas. Esta nueva plataforma, que progresivamente se convertirá en la única plataforma de programas de ayuda del Departamento de Hacienda y Finanzas, no requiere instalación y permitirá confeccionar los borradores de autoliquidación de ambos impuestos y su posterior presentación.

Se amplían las funcionalidades de las propuestas de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas que confecciona la Administración tributaria: por una parte, dicha propuesta puede utilizarse para confeccionar la autoliquidación ajustada a la situación tributaria del contribuyente, tras descargarla en la plataforma Zergabidea, y presentarla posteriormente por la modalidad de internet; por otra parte, al presentar la autoliquidación en la modalidad internet, el contribuyente podrá acreditar su identidad también mediante el código contenido en la propuesta de autoliquidación.

Por último, se ha introducido una modificación en la presentación de justificantes en soporte papel del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para los casos en los que la autoliquidación se presenta en la modalidad internet, se han suprimido los dos ejemplares de la misma (uno para el interesado y otro para la Administración) y el recuadro de datos identificativos del contribuyente que se adhería al sobre en el que se introducían los justificantes, siendo sustituidos por una doble impresión del resumen de autoliquidación y la cumplimentación manual de la identificación del contribuyente en el sobre.

ORDEN FORAL 170/2018, de 5 de abril, que se aprueba la carta de servicios de la Campaña de Renta y Riqueza 2017. (BOG nº 71 de 13/04/2018) (IRPF, IP).

ORDEN FORAL 404/2018, de 12 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 881/2014, de 4 de noviembre, que regula el censo corporativo de representación voluntaria de la Diputación Foral Gipuzkoa. (BOG Nº 79 de 25/04/2018 (GT)).

NORMA FORAL 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias. (BOG nº 94 de 17/05/2018 (IRPF, IS, ITPyAJD, NFGT, ISD, IIVTNU, IRYGF)).

Tras tres años de vigencia del nuevo modelo de imposición directa en Gipuzkoa que se implantó a partir del ejercicio 2014, centrado en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades y sobre la renta de los no residentes, una vez evaluados los resultados de dicha reforma, y teniendo en cuenta el actual contexto económico del territorio, marcado por una incipiente reactivación de la actividad económica, se considera conveniente introducir modificaciones en diversas figuras tributarias, contribuyendo desde la fiscalidad a la consolidación de la recuperación económica, sin perder de vista, en ningún caso, la necesaria suficiencia financiera para el mantenimiento de

los gastos y servicios públicos propios del estado del bienestar vigente. Y todo ello con el fin de cumplir los objetivos fijados en su día: conseguir una Gipuzkoa más moderna, solidaria, sostenible y competitiva, mediante un sistema fiscal más justo, progresivo y eficiente.

Así pues, esta norma foral pretende coadyuvar a la reactivación de la actividad económica y al fortaleciendo del tejido empresarial de nuestro territorio, y de esta manera impulsar la generación de riqueza y empleo, a través del establecimiento de medidas atractivas para la inversión, especialmente dirigidas a las start-ups, con la finalidad de fomentar la actividad emprendedora y facilitar la implantación de nuevos proyectos empresariales. Todo ello, tal y como se ha indicado anteriormente, fijando un nivel de imposición que asegure la suficiencia recaudatoria del sistema fiscal para hacer frente a los compromisos derivados de las necesidades públicas.

Al mismo tiempo, se pretende avanzar en la adaptación de la normativa fiscal a lo dispuesto en la Ley del Derecho Civil Vasco, e implementar medidas dirigidas al cumplimiento de las obligaciones derivadas del marco fiscal para la prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales, impulsado en los foros internacionales como la OCDE y la Unión Europea.

La presente norma foral se compone de dos títulos, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y una disposición final. Conviene subrayar que ambos títulos modifican figuras tributarias diversas.

Así, en el título I son objeto de modificación el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la norma foral general tributaria.

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, además de actualizar diversas remisiones normativas, cabe destacar las modificaciones que se relacionan a continuación.

El régimen de personas trabajadoras desplazadas que se establecía en el artículo 4, que regula los supuestos especiales de la obligación de contribuir, se cambia de ubicación, regulándose en un nuevo artículo 56 bis, dentro de un nuevo capítulo VI bis del título IV. Además, cambia su ámbito subjetivo, al ser posible su aplicación cuando el desplazamiento a territorio guipuzcoano tenga su causa en la realización no solo de actividades de investigación y desarrollo como hasta ahora, sino también de actividades científicas o de carácter técnico o financiero; y su contenido, al no remitir su tributación a las reglas del impuesto sobre la renta de no residentes, sino establecer la propia norma, de forma específica, las principales reglas de tributación, entre las que cabe destacar una exención del 15 por 100 de los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral que motiva el desplazamiento.

Entre las rentas exentas, se extiende la exención de las prestaciones familiares reconocidas por la Seguridad Social a las retribuciones percibidas por funcionarios públicos por reducción de la jornada de trabajo por permiso por cuidado de hijo menor afectado por cáncer u otra enfermedad grave con el límite del importe de la prestación máxima que reconoce la Seguridad Social por el mismo concepto. Por último, se introducen ajustes técnicos en la exención de las indemnizaciones por despido o cese, actualizando remisiones y eliminando la referencia a los contratos de sustitución, que fueron suprimidos.

Se modifican las reglas de determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, de tal manera que se establece un régimen común mediante la aplicación en exclusiva de una bonificación del 25 por 100 sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble, sin que pueda computarse ningún otro gasto. En la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, se abre la posibilidad de aportar, en su caso, conocimientos empresariales o profesionales sin sujeción al acuerdo de

inversión entre el contribuyente y la entidad; se redefine el concepto de empresa de reciente creación, ampliando su ámbito temporal de tres a cinco años; y se establece una regla para incompatibilizar la incentivación de la inversión con otra relación remunerada entre inversor y entidad participada, sea esta laboral o mercantil, con determinadas salvedades.

Se crea una nueva deducción por financiación a entidades con alto potencial de crecimiento, dirigida a incentivar la financiación de determinadas entidades que tengan la consideración de microempresa, o de pequeña o mediana empresa y que no se negocien en ningún mercado organizado. Bajo esta deducción se incentivan inversiones efectuadas con dos finalidades distintas realizadas por contribuyentes que no hayan participado anteriormente en la entidad perceptora de la inversión:

- Por una parte, la deducción será del 30 por 100 de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo por la suscripción, en el mercado primario, de acciones o participaciones en entidades innovadoras de nueva creación. A estos efectos, por un lado se considerará entidad innovadora, o bien aquella que vaya a desarrollar productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente llevando implícito un riesgo de fracaso tecnológico o industrial, o bien aquella cuyos gastos e inversiones derivados de la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica representen un mínimo del 10 por 100 del total de sus gastos de explotación durante al menos uno de los tres períodos impositivos previos; y por otro lado, se considera entidad de nueva creación aquella que haya sido constituida dentro de los cinco años anteriores a la suscripción por parte del contribuyente de las acciones o participaciones de la entidad. Se trata de un incentivo dirigido a start-ups.

- Por otra, la deducción será del 15 por 100 de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo por la suscripción, en el mercado primario, de acciones o participaciones en entidades en proceso de crecimiento, entendiéndose como tales aquellas que, sobre la base de un plan de negocio elaborado con vistas a introducirse en un nuevo mercado geográfico o de productos, necesiten una inversión inicial de financiación de riesgo superior al 50 por 100 de la media de su volumen de operaciones anual en los últimos cinco años.

La base máxima de deducción por ambos conceptos es de 1 millón de euros. Se establece una limitación a la aplicación anual de la deducción, que no puede dar lugar a una cuota líquida anual inferior al 70 del 100 de la cuota íntegra. A su vez, las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse, respetando el límite anterior, en las autoliquidaciones de los cinco períodos impositivos siguientes.

En la disposición adicional vigesimosegunda, que regula las reglas especiales aplicables en la modalidad simplificada del método de estimación directa del sector primario, se modifican las reglas especiales aplicables a las actividades agrícolas y ganaderas. En virtud de esta modificación, los titulares de este tipo de actividades que determinan su rendimiento neto por la modalidad simplificada y que en el ejercicio anterior hubieran tenido un volumen de operaciones no superior a 30.000 euros, determinarán su rendimiento neto aplicando un forfait de gasto del 75% sobre los ingresos obtenidos, con exclusión de la deducibilidad de cualquier otro gasto. Además, se reducen las obligaciones contables de estos contribuyentes. Por su parte, los contribuyentes que en el ejercicio anterior hubieran superado dicho importe de volumen de operaciones, continuarán aplicando un forfait del 35% sobre la diferencia entre ingresos y gastos.

En el impuesto sobre sociedades podemos destacar las modificaciones que se relacionan a continuación.

De conformidad con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de

2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, se limita la deducibilidad de los gastos financieros en el 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio. No obstante, serán deducibles, en cualquier caso, los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 3 millones de euros. Se establece la posibilidad de que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción puedan deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite anteriormente citado. Además, se dispone que cuando los gastos financieros netos del período impositivo no alcancen el límite citado, la diferencia entre este límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicione al límite de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el marco de las asimetrías híbridas que también son objeto de atención en la mencionada Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, se establece la no deducibilidad de aquellos gastos derivados de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o esté exento o se someta a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

En el ámbito de las normas especiales de los gastos, se traslada el modelo establecido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario a los rendimientos procedentes de la cesión o constitución de derechos de uso y disfrute sobre bienes inmuebles obtenidos por las sociedades patrimoniales.

En materia del régimen general de eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios prevista en el artículo 33 de la norma foral del impuesto, se suprime la posibilidad de eliminar la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen inferior al 10 por 100 como consecuencia de que la entidad participada residiera en un país con el que España tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información. Además, se aclara que el tipo del 10 por 100 de referencia es nominal.

Por lo que respecta al régimen general de eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades prevista en el artículo 34 de la norma foral del impuesto, se incluye una medida equivalente a la citada anteriormente, de manera que dicho régimen no será de aplicación a las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones en entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

En la regla de no integración en la base imponible del contribuyente de rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero prevista en el artículo 35, se incluye una cautela en virtud de la cual dicha regla no será de aplicación cuando las rentas del establecimiento permanente se encuentren exentas de tributación en el Estado en el que se localice o hayan tributado en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.

En el ámbito de la reinversión de beneficios extraordinarios, se suprime la posibilidad de materializar la reinversión en la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades. Esta modificación se acompaña de un régimen transitorio recogido en una disposición transitoria de la presenta norma foral para los contribuyentes que a 1 de enero de 2018 no hayan materializado los importes acogidos a la reinversión en virtud del régimen vigente anteriormente.

Se introducen modificaciones en el régimen de tributación de las rentas correspondientes a la explotación de propiedad intelectual o industrial, adaptando el régimen del «patent box» a las directrices emanadas desde las instituciones europeas. Así, se establece que podrán aplicar el régimen de reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, o software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo. Por otra parte, se introducen modificaciones en el ámbito de exclusión del régimen, en virtud de las cuales cabe destacar la exclusión del "know how".

De conformidad con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, citada con anterioridad, se modifica el régimen de imposición de salida previsto para los supuestos de cambios de residencia y cese de establecimientos permanentes, sustituyendo el régimen de diferimiento del pago de la cuota por su fraccionamiento a lo largo de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a dicha salida.

Como consecuencia de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros que, como se ha expuesto anteriormente, se incluye en el impuesto, se establece la incompatibilidad de aplicación de la regla de subcapitalización a los contribuyentes que apliquen dicha limitación de gastos financieros.

En el ámbito de la transparencia fiscal internacional se adapta su regulación a lo previsto en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, anteriormente mencionada, modificándose el umbral de tributación de la entidad no residente en territorio español necesario para producir la aplicación de la regla de transparencia. Asimismo, se modifica la regla de imputación temporal de las rentas obtenidas por la entidad no residente, al consolidarse como opción única la del período impositivo del contribuyente que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social.

Se modifican las condiciones en que las cantidades dotadas a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva se pueden destinar a participar en el capital de un nuevo proyecto empresarial en su etapa inicial o en su fase de desarrollo, de las microempresas y pequeñas y medianas empresas con alto potencial de crecimiento, incrementándose el importe máximo de la inversión admisible por proyecto de 100.000 a 300.000 euros, e incorporándose varias cautelas y requisitos a la materialización de la inversión.

Se limita la compensación anual de bases imponibles negativas, de manera que cada año no podrá superar el 60 por 100 de la base imponible positiva previa a dicha compensación. El límite será del 80 por 100 para las microempresas y pequeñas empresas.

Se mejora el incentivo por inversiones en activos no corrientes nuevos al facilitar la aplicación de la deducción cuando el importe del conjunto de activos objeto de la inversión anual supere la cifra de 5 millones de euros.

Se modifica el objeto del incentivo previsto en el artículo 64 bis a la participación en la financiación de proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, para limitarlo a la financiación de proyectos llevados a cabo por entidades innovadoras a que se refiere el artículo 89 ter de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Por otra parte, se especifica que la financiación se deberá realizar a fondo perdido, sin que se pueda prever la devolución, por parte de la entidad financiada, de los fondos recibidos. Asimismo, se introducen diferentes cautelas y limitaciones relacionadas, entre otras, con la cuantía de la deducción y el importe financiado.

Se modifica la regulación de la deducción por creación de empleo, al objeto de favorecer la

creación de puestos de trabajo de calidad y debidamente remunerados, de tal manera que, para aplicar la deducción, se exige que el salario de la persona contratada de manera indefinida sea superior al 170 por 100 del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación. Por otra parte, la cuantía de la deducción se vincula con el salario de la persona trabajadora, siendo con carácter general del 25 por 100 del salario anual bruto con un límite de 5.000 euros. Cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, la deducción determinada de conformidad con las reglas anteriores se duplica. Esta modificación se acompaña de un régimen transitorio recogido en una disposición transitoria de la presenta norma foral para los contratos de trabajo formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2018.

El límite previsto para la suma de deducciones distintas de las correspondientes a investigación y desarrollo e innovación tecnológica pasa del 45 por 100 al 40 por 100.

Como consecuencia de la aprobación de la limitación de gastos financieros, se incluyen ajustes en los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y uniones temporales de empresas y de consolidación fiscal.

En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se reconoce la exención a las operaciones de novación de garantías otorgadas a favor de sociedades de garantía recíproca, así como a las otorgadas por las propias sociedades de garantía recíproca a favor de sus socios. También se reconoce la exención de las primeras copias de escrituras notariales que documenten la novación de hipotecas unilaterales otorgadas a favor de Administraciones Públicas.

Por lo que respecta a la norma foral general tributaria, además de introducir una corrección en la regulación de la suspensión de la ejecución del acto recurrido, se habilita la posibilidad de que en procedimientos de inspección se puedan ampliar los efectos de las medidas cautelares más allá del plazo de un año en determinados supuestos. Además, en la regulación relativa a la terminación del procedimiento iniciado mediante autoliquidación, se especifica que las rectificaciones de autoliquidación y las liquidaciones de recargos por liquidación extemporánea no finalizan el procedimiento.

Tal y como se ha indicado anteriormente, el título II pretende completar la adaptación del sistema tributario guipuzcoano a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, que se inició con la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, y continuó con la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. Las modificaciones que incorpora este título se centran especialmente en el tratamiento tributario de los pactos sucesorios de renuncia y de la sucesión por comisario y afectan al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas y al impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

ORDEN FORAL 265/2018 de 28 de mayo, por la que se aprueba la interpretación aplicable a la exigencia de ocupación continuada requerida a los efectos de determinar el concepto de vivienda habitual del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOG nº 108 de 6/6/18 (IRPF)).

La realidad del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de sus ciudadanos no es ajena a los nuevos fenómenos socioeconómicos que con la globalización mundial están aflorando. Entre los diversos fenómenos globales que afectan al territorio, uno de los más destacables es la incidencia que internet y las redes sociales y plataformas colaborativas están teniendo sobre las nuevas formas de alojamiento turístico, bien a través del alquiler de viviendas para usos turísticos, bien mediante el intercambio de viviendas con el mismo fin.

Estas nuevas realidades requieren de una adaptación de la interpretación de determinados conceptos establecidos en Derecho, en este caso tributario, para acomodarlos a los nuevos usos y costumbres de la ciudadanía.

La finalidad de esta Orden Foral, en consecuencia, es interpretar el concepto de vivienda habitual que establece la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, regulado en un primer término en el artículo 87.8 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y desarrollado en el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

ORDEN FORAL 300/2018 de 11 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2017, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso (BOG nº 115 de 15/6/18 (IS, IRNR)).

Finalizado el ejercicio 2017, procede realizar el cierre del resultado de la actividad de las empresas, determinando el beneficio económico resultante de la misma.

Tal y como establecen con carácter general los artículos 1, 8 y 15 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, este tributo grava las rentas obtenidas por las sociedades y demás entidades jurídicas, cualquiera que fuese su fuente y origen, determinándose la renta obtenida a través del resultado contable, corregido según lo dispuesto por la norma foral del impuesto.

A estos efectos, como ya viene siendo habitual, el período impositivo que es tomado en consideración a efectos de autoliquidar, es aquél que se inicia entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, en este caso, del año 2017.

A tales efectos hay que tener en cuenta las modificaciones normativas efectuadas en la regulación del impuesto con respecto al periodo impositivo anterior, teniendo que tener en cuenta las siguientes disposiciones:

- el Decreto Foral-Norma 2/2015, de 20 de octubre, por el que se modifican el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados;

- la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOG 28-12-2015);

- el Decreto Foral-Norma 3/2015, de 29 de diciembre, por la que se modifica el régimen aplicable a los activos fiscales por impuesto diferido;

- el Decreto Foral 73/2015, de 28 de julio, por el que se modifican para 2015 determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades; y por último

- el Decreto Foral 79/2015, de 1 de septiembre, por el que se modifican para 2015 los tipos de retención e ingreso a cuenta derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

Estas modificaciones son de aplicación también a los establecimientos permanentes y a las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, sujetos a la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyo periodo impositivo se haya iniciado entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año 2017.

Al margen de las novedades derivadas de las modificaciones normativas incorporadas, hay que mencionar dos cuestiones importantes desde el punto de vista de la gestión del impuesto, una relacionada con el modelo, y otra con la presentación e ingreso de la autoliquidación.

De acuerdo con el artículo 16.3 del reglamento del impuesto sobre sociedades, el obligado tributario deberá suministrar información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que así se prevea. Esta obligación, tradicionalmente se ha cumplido a través de la cumplimentación de los cuadros informativos de operaciones vinculadas contenidos en los modelos 200 y 220.

Sin embargo, dado que esta obligación tiene un carácter más propio de una obligación informativa que de declaración e ingreso, y que uno de los objetivos de la Administración tributaria es, en la medida de lo posible, simplificar y reducir las cargas administrativas derivadas de la cumplimentación de los modelos tributarios, se ha optado por eliminar en los modelos de declaración del impuesto los cuadros de operaciones con personas o entidades vinculadas. Esta información se deberá proporcionar a través de una declaración informativa específica que sólo deberán presentar los contribuyentes que realicen este tipo de operaciones en los términos que se establezcan en la orden foral que apruebe dicha declaración.

En cuanto a la presentación e ingreso de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, cabe destacar la utilización de la plataforma Zergabidea, esta nueva plataforma que progresivamente se convertirá en la única plataforma de programas de ayuda del Departamento de Hacienda y Finanzas, no requiere instalación y permitirá confeccionar los borradores de autoliquidación y su posterior presentación.

En esta campaña están nuevamente obligados a presentar las autoliquidaciones por vía telemática los contribuyentes sometidos a normativa guipuzcoana y los obligados tributarios que, sometidos a normativa de Bizkaia, de Álava y de territorio común, tributan en Gipuzkoa en volumen de operaciones, tanto mediante modelo 200 como mediante modelo 220.

Tan sólo los obligados tributarios que tributan en Gipuzkoa en volumen de operaciones y que se encuentren sometidos a normativa navarra deberán presentar la autoliquidación obligatoriamente en soporte papel. A estos efectos, deberán acompañar a la autoliquidación los correspondientes documentos contables, modelos 20G o 22G, de declaración en varias Administraciones tributarias, cuyos formatos se aprueban en la presente orden foral. Así mismo, también se deberá adjuntar la documentación prevista en la misma.

Para la presentación por vía telemática de la autoliquidación, deberá utilizarse el programa de ayuda oficial ubicado en la nueva plataforma Zergabidea. Los obligados tributarios que tributen bajo normativas alavesa o vizcaína enviarán también por la plataforma Zergabidea sus autoliquidaciones si bien para ello deberán utilizar el programa conversor del Departamento de Hacienda y Finanzas. En relación a los obligados tributarios que tributen bajo normativa estatal no hay novedades, deberán utilizar el programa que a tal efecto apruebe la Agencia estatal de la Administración Tributaria, y transmitirán la autoliquidación a través de Gipuzkoataria, no resultando necesario utilizar un conversor.

Por último, en cuanto a la forma de ingreso, la regla general es que se realice mediante domiciliación bancaria, si bien se puede optar por realizarlo a través de la Pasarela de Pagos o carta de pago, aunque es necesario advertir, no obstante, que a pesar de optar por una de estas modalidades de ingreso, será necesario cumplimentar la cuenta corriente para poder presentar la autoliquidación correspondiente. No obstante, los contribuyentes que presenten la autoliquidación en soporte papel, deberán realizar el ingreso en una entidad colaboradora.

Por su parte, los artículos 21 y 38 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto

sobre la Renta de no Residentes disponen que los establecimientos permanentes, así como las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que se determine por el Departamento de Hacienda y Finanzas.

NORMA FORAL 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOG nº 117 de 19 /6 (IP)).

La aprobación en la anterior legislatura de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, supuso la implantación de un nuevo impuesto que venía a sustituir el Impuesto sobre el Patrimonio que estuvo vigente anteriormente.

Iniciada la nueva legislatura, se aprobó la Norma Foral 6/2015, de 23 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Con esta norma foral se llevó a cabo una reforma parcial del impuesto, incluyendo modificaciones urgentes, para posibilitar su aprobación con anterioridad al devengo del impuesto el 31 de diciembre de 2015.

Entre las modificaciones que introdujo esta norma foral cabe destacar la mejora en el tratamiento fiscal de los elementos afectos a actividades económicas y de las participaciones en entidades que cumplieran determinadas condiciones, así como la simplificación en la valoración de los bienes inmuebles y la revisión de la tarifa.

El preámbulo de la citada Norma Foral 6/2015 ya mencionaba la intención de acometer los trabajos necesarios para aprobar un nuevo impuesto sobre el patrimonio, acorde a los tiempos y, en la medida de lo posible, armonizado con el resto de Territorios Históricos.

Partiendo de tales premisas, esta norma foral tiene por objeto el nuevo impuesto sobre el patrimonio que será de aplicación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, equiparable a los impuestos que gravan la acumulación de patrimonio en el resto de Territorios Históricos. En este sentido, el nuevo impuesto se aproxima, tanto estructuralmente como a nivel de contenidos, al vigente en los otros Territorios Históricos.

La norma foral se compone de once capítulos, cuatro disposiciones adicionales, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

Apuntar, en primer lugar, que de conformidad con la modificación que se introdujo en el impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas por la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, para dar respuesta a las novedades en el régimen sucesorio introducidas por la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, el ámbito subjetivo de aplicación del impuesto incluye también los patrimonios netos de las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio. De esta manera, contribuyentes distintos de las personas físicas podrán estar sometidos al impuesto.

Por lo que respecta a las exenciones, el nuevo impuesto establece un esquema semejante al del resto de Territorios Históricos, destacando la exención relativa a los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad económica por parte del contribuyente, así como la de las participaciones en entidades, en la proporción en que corresponden a activos necesarios para el ejercicio de la actividad. Cabe destacar, asimismo, el reconocimiento nuevamente de la exención para los seguros colectivos y para los seguros de dependencia. La vivienda habitual, por su parte, continúa exenta hasta un importe máximo de 300.000 euros. Y como novedad se incluyen dos nuevas exenciones: una para los bienes y derechos situados en el extranjero, titularidad de los contribuyentes que hayan optado por el régimen especial de las personas trabajadoras desplazadas a que se refiere el artículo 56 bis

de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y, en su caso, de sus cónyuges o parejas de hecho; y otra sobre participaciones en el capital de entidades, aplicable por contribuyentes que presten sus servicios a dicha entidad, tanto cuando la remuneración de los mismos tenga la consideración de rendimientos del trabajo, como cuando la tenga de rendimientos de actividades económicas.

En la determinación de la base imponible, se especifica que las deudas y obligaciones contraídas para la adquisición de elementos patrimoniales no serán deducibles en un importe superior a la valoración de tales elementos.

En relación con las reglas de valoración, apuntar que los bienes inmuebles continúan, con carácter general, valorándose por su valor catastral. Por lo que respecta a los títulos valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y de la participación en fondos propios de cualquier entidad, negociados en mercados organizados en ambos casos, pasan a valorarse con arreglo al valor de negociación en el momento de devengo del impuesto, en vez del valor de negociación media del cuarto trimestre.

Se mantiene una reducción de la base imponible en concepto de mínimo exento, que continúa siendo de 700.000 euros.

Al objeto de asegurar una recaudación suficiente que garantice el mantenimiento de los servicios que se prestan a la ciudadanía guipuzcoana, se modifica la escala del impuesto respecto a la que se establecía en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, dotándola de una mayor progresividad. Así, la nueva tarifa se compone de ocho tramos, tres más que los que componían la escala del impuesto derogado, y los tipos impositivos aplicables pasan a ser más progresivos y altos.

Se reincorpora el límite de tributación conjunto con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que ya se establecía en los impuestos sobre el patrimonio que se encontraron vigentes con anterioridad en Gipuzkoa y que actualmente se encuentra en vigor en el resto de Territorios Históricos, en Navarra y en territorio común. Al igual que en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia, el límite opera cuando la suma de las cuotas íntegras del impuesto sobre el patrimonio y del impuesto sobre la renta de las personas físicas exceda del 65 por 100 de la base imponible de este último impuesto, de manera que, en principio, la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio se reducirá hasta alcanzar dicho límite. Igualmente, se establece una cantidad mínima que deberá pagarse por el impuesto sobre el patrimonio en todo caso, que será del 25 por 100.

La norma foral concluye con dos disposiciones finales que regulan su entrada en vigor y establecer la habilitación a la Diputación Foral y a la diputada o al diputado del Departamento de Hacienda y Finanzas para el desarrollo reglamentario de la norma.

DECRETO FORAL-NORMA 1/2018, 19 de junio, por el que se modifican los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre sucesiones y donaciones, así como la Norma Foral General Tributaria para incorporar las modificaciones aprobadas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, 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 (BOG nº 119, de 21/6 (IS, IRNR, ISD, NFGT)).

En virtud de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, se aprobó la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Dicha modificación tiene incidencia en diversos tributos concertados de normativa autónoma, y afecta a reglas de determinación de las competencias normativas y exaccionadoras de los referidos tributos. Es el caso de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes

y sobre sucesiones y donaciones. Además, también tiene incidencia en contenidos de la Norma Foral General Tributaria.

Al objeto de incorporar dichas modificaciones en la regulación sustantiva de las citadas figuras tributarias, procede modificar las normas forales que las regulan.

Así, procede modificar la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Entre las modificaciones a efectuar cabe señalar, en lo que al impuesto sobre sociedades se refiere, la actualización de la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14, 15 y 19 del Concierto, pasando de 7 a 10 millones de euros, que sirve para delimitar la competencia de la normativa aplicable, para la exacción y para la comprobación. Adicionalmente, se atribuye a la Hacienda Foral la competencia inspectora, y 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 consolidados, que se sujetarán a la competencia inspectora y, en su caso, a la normativa foral únicamente cuando hubieran realizado en el País Vasco todas sus operaciones en el ejercicio anterior.

En lo que al impuesto sobre la renta de no residentes se refiere, son aplicables similares modificaciones a las efectuadas en el impuesto sobre sociedades, afectando a la imposición de las rentas obtenidas por no residentes con establecimiento permanente.

Además, se debe modificar la regla aplicable en los supuestos previstos en la letra b) del artículo 22.Cuatro del Concierto Económico para la exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente, que pasa de determinarse en función del domicilio fiscal de la persona que presenta la liquidación en representación del no residente, a determinarse en función de la Administración que ejerza la competencia inspectora sobre dicho representante. Asimismo, se regula un punto de conexión específico para la exacción a no residentes sin establecimiento permanente del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

En relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, se deben incorporar determinadas modificaciones en virtud de las cuales se atribuye a la Diputación Foral la exacción del impuesto devengado en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Gipuzkoa, así como en las sucesiones de causantes no residentes en territorio español cuando el heredero resida en Gipuzkoa y en las donaciones a residentes en Gipuzkoa de inmuebles situados en el extranjero. Asimismo, se modifica la regla que establecía que la Diputación Foral aplicaba la normativa de territorio común cuando el causante o donatario hubiese adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del impuesto, por la nueva regla que establece que se aplicará dicha normativa cuando hubiese permanecido en territorio común un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores al devengo del impuesto, contados de fecha a fecha.

Por último, con relación a la incidencia de las modificaciones del Concierto Económico en la Norma Foral General Tributaria, deben introducirse ajustes en aspectos tales como la coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras cuando concurren varias Administraciones en su aplicación, los puntos

de conexión en la asignación y revocación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, o la competencia para la exacción de la multa y la responsabilidad civil derivadas del delito.

Las modificaciones a introducir en las normas citadas deben incorporarse al ordenamiento jurídico guipuzcoano con los mismos efectos que los de la entrada en vigor de la Ley 10/2017, por lo que es urgente la aprobación de aquellas con la máxima celeridad.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (DICEIMBRE 2017 – JUNIO 2018)

Amaia Beloki Gonzalez
Luis Elizondo Lopetegi
Delegación de Euskadi para la UE

1. INTRODUCCIÓN
1.1 Presidencia de Bulgaria: 1 ene – 30 jul/18

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES
2.1. Propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades – en debate
2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas
2.3. Fiscalidad de la economía digital – nuevas propuestas legislativas

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
3.1. El IVA del comercio electrónico
3.2. Cooperación administrativa del IVA
3.3. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo
3.4. Tipos de IVA para publicaciones electrónicas
3.5. Mayor flexibilidad en los tipos de IVA y menos trámites burocráticos para las pequeñas empresas
3.6. Medidas técnicas definitivas para crear un futuro sistema del IVA de la UE a prueba de fraudes
3.7 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo (CESE)
3.8. Consulta pública sobre el intercambio de información para combatir el fraude del IVA en el comercio electrónico
3.9. Sentencia en el asunto C-251/16

4. IMPUESTOS ESPECIALES
4.1. Bebidas alcohólicas

5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA
5.1. Propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (DAC6) – adopción
5.2. Lista en la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal
5.3. Acuerdo UE-Noruega en materia de cooperación, prevención del fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA
5.4. Programa FISCALIS (2021-2027)
5.5. Cláusula sobre buena gobernanza en temas fiscales en los acuerdos de la UE con terceros países

6. PROCEDIMIENTOS
6.1. Introducción
6.2. Cartas de emplazamiento
6.3. Dictámenes motivados
6.4. Asuntos archivados
6.5. Remisión al Tribunal de Justicia de la UE

7. INFORMES Y PUBLICACIONES

1. INTRODUCCIÓN

Los distintos Estados miembros de la UE asumen la Presidencia del Consejo de la UE por turnos de seis meses. Durante un semestre, el Estado de turno preside las reuniones en todos los niveles del Consejo (desde los grupos de trabajo hasta los Consejos de Ministros), contribuyendo a garantizar la continuidad del trabajo de la UE en esa institución.

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados "tríos". Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común[1] decidiendo los principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle.

El trío actual está integrado por las presidencias de Estonia, Bulgaria y Austria (desde el 1 de julio de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018). En el ámbito de la fiscalidad, el trio se ha propuesto como prioridad durante esos 18 meses luchar contra el fraude fiscal y garantizar unos impuestos justos y eficientes (incluidos una base imponible común del impuesto de sociedades, unas reglas de divulgación para intermediarios, un régimen definitivo de IVA, y un IVA sobre comercio electrónico e iniciativas relacionadas).

1.1. Presidencia de Bulgaria: 1 enero – 30 junio 2018

Bulgaria ejerce la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de enero hasta el 31 de julio de 2018.

Tal y como viene recogido en su programa semestral de prioridades[2] presentado al inicio de la Presidencia, en el marco de la fiscalidad directa, la Presidencia búlgara se proponía trabajar

1 https://www.eu2017.ee/sites/default/files/2017-06/Trio%20programme.pdf

2 https://eu2018bg.bg/en/programme

para alcanzar un acuerdo sobre la propuesta de Directiva de obligatoriedad del intercambio automático de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (Directiva de Cooperación Administrativa - DAC6) así como para progresar en relación a la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades. Dando prioridad al tema de la fiscalidad de la economía digital, la Presidencia búlgara planteaba centrar sus esfuerzos en lograr avances significativos a nivel técnico sobre las propuestas legislativas que fuese a presentar la Comisión Europea, con el objetivo de obtener apoyo político.

En lo que respecta a la fiscalidad indirecta, la Presidencia búlgara proyectaba lograr progresos significativos sobre la propuesta de Directiva para la introducción del sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) definitivo, así como sobre la propuesta de Reglamento para mejorar la cooperación administrativa en el ámbito de la lucha contra el fraude del IVA. En apoyo de las pequeñas y medianas empresas (pymes), la Presidencia programaba intentar avanzar a nivel técnico sobre la propuesta de Directiva del IVA para pymes.

Estas prioridades generales fueron presentadas por la Presidencia búlgara en el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), en su sesión del 23 de enero.

Asimismo, el 30 de enero, la Presidencia presentó una Hoja de ruta[3] más específica para avanzar en los expedientes legislativos que se presentarían en el futuro así como en los que estaban en curso. En este sentido, la Presidencia se proponía en fiscalidad directa, y a corto plazo, alcanzar un acuerdo sobre los siguientes asuntos BEPS (lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, BEPS por sus siglas en inglés): la propuesta DAC6; la cláusula sobre buena gobernanza en temas fiscales en los acuerdos de la UE con terceros países; y la implementación de las Conclusiones del Consejo en relación al "Futuro del Código de Conducta – fiscalidad de las empresas[4]". A medio plazo, la Presidencia se comprometía a llegar a un acuerdo sobre: las propuestas legislativas que presentara la Comisión (previstas para el final del primer cuatrimestre de 2018) para establecer normas a nivel de la UE que permitieran la imposición de los beneficios generados por multinacionales a través de la economía digital; el seguimiento de la lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal[5]; la propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros; la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común (consolidada) del impuesto de sociedades; y los pagos salientes.

En los temas de IVA, la Presidencia planteaba a corto plazo: firmar el Acuerdo UE-Noruega en materia de cooperación administrativa, lucha contra el fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA; trabajar a nivel técnico sobre la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, y sobre la propuesta de Reglamento por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias; llegar a un acuerdo sobre la propuesta de Reglamento por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA; y adoptar la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, en lo que se refiere a la obligación de respetar un tipo normal mínimo. A medio plazo, la Presidencia proyectaba alcanzar un acuerdo sobre la (posible) propuesta relativa a la prolongación de la carga inversa

3 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5668-2018-INIT/en/pdf

4 http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/03/08/ecofin-conclusions-code-conduct-business-taxation/

5 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/en/pdf

sectorial; examinar la futura propuesta sobre la simplificación del IVA para las pymes; y lanzar los debates relativos a la propuesta sobre los tipos del IVA.

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1. Propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades – en debate

En 2016, la Comisión Europea reactivó la reforma del impuesto de sociedades para la UE y presentó dos propuestas legislativas para trabajar en dos fases: la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades[6] (CCTB, por sus siglas en inglés) y la propuesta de Directiva sobre una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades[7] (CCCTB, por sus siglas en inglés).

La Comisión propone que el nuevo sistema del impuesto sobre sociedades: sea obligatorio para los grandes grupos multinacionales, aquellos con mayor capacidad para ejercer prácticas de planificación fiscal agresiva, garantizando de esta forma que las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales sean objeto de gravamen donde realmente obtengan sus beneficios; permita colmar las lagunas asociadas actualmente al traslado de beneficios a efectos fiscales; incite a las empresas a financiar sus actividades a través de recursos propios recurriendo a los mercados en lugar de orientarse hacia el endeudamiento; y apoye la innovación a través de incentivos fiscales destinados a las actividades de investigación y desarrollo (I+D) vinculadas a la actividad económica real.

Esta reforma no aborda la fijación de los tipos del impuesto sobre sociedades, ya que este aspecto sigue siendo un ámbito de soberanía nacional. Sin embargo, creará un sistema de cálculo de la base imponible de las empresas transfronterizas más transparente, eficiente y justo, que permitirá una reforma sustancial de la imposición de las empresas en toda la UE.

La CCTB se centra en la primera fase, limitándose, por tanto, a los elementos de la base común, es decir, a las reglas de cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades, e incluye ciertas disposiciones contra la elusión fiscal y sobre la dimensión internacional del sistema tributario propuesto. En comparación con la propuesta que lanzó la Comisión en 2011 y sobre la que nunca se alcanzó un acuerdo, se abordan dos nuevas cuestiones: se incluyen normas contra el sesgo en favor del endeudamiento y se prevé una superdeducción en concepto de I+D.

Se prevé que la consolidación se aborde en la propuesta CCCTB, en una segunda fase, que se examinará si se alcanza un acuerdo político sobre los elementos de la base común. Con el fin de compensar a los contribuyentes, que no podrán acogerse temporalmente a las ventajas de la consolidación fiscal, se prevé un mecanismo de compensación transfronteriza de pérdidas con posterior recuperación. Este mecanismo debería seguir en vigor hasta la introducción de la base imponible consolidada, a partir de la cual la compensación transfronteriza de pérdidas será un resultado automático de la aplicación de las normas.

Reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo

En los últimos meses se han mantenido varias reuniones técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN sobre la propuesta CCTB (18 de enero, 1 de febrero, 22 de febrero, 8 de marzo y 16 de abril) y se ha hecho una lectura de todos y cada uno de los artículos de la misma. También se han tratado aspectos horizontales de la propuesta: impacto en la recaudación nacional, niveles de armonización y flexibilidad para los Estados miembros. Los debates han mostrado los diferentes puntos de vista entre la Comisión y los Estados miembros, así como la lentitud con la que avanzan las negociaciones.

6 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf

7 http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf

Consejo ECOFIN y Parlamento Europeo

En el Consejo informal ECOFIN, celebrado en Sofía, Bulgaria, los días 27 y 28 de abril, los Ministros debatieron sobre la propuesta pero, al ser un Consejo informal, no se formularon Conclusiones.

Por su parte, el Parlamento Europeo emitió una Resolución, el 15 de marzo, apoyando la propuesta CCTB[8] en el marco del procedimiento legislativo especial (consulta). Paralelamente, formuló una segunda Resolución sobre la propuesta CCCTB[9]. En ambas Resoluciones, el Parlamento propone una serie de enmiendas a los textos de Directiva. Sin embargo, estas sugerencias no tienen que tenerse en cuenta obligatoriamente ya que esta institución ostenta exclusivamente un papel consultivo, estando la competencia en materia fiscal en manos de los Estados.

2.2. Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

Introducción

El grupo Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas fue creado por el Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998. Se ocupa esencialmente de evaluar las medidas fiscales que corresponden al ámbito de aplicación del Código de Conducta, adoptado en diciembre de 1997, para la fiscalidad de las empresas, así como de supervisar el suministro de información sobre dichas medidas.

Aunque el Código de Conducta no es un instrumento jurídicamente vinculante, su adopción compromete a los Estados miembros a derogar las medidas fiscales vigentes que constituyen competencia fiscal perniciosa, y a abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro.

El grupo trabaja fundamentalmente sobre las normas contra las prácticas abusivas, la transparencia e intercambio de información en el ámbito de los precios de transferencia, las prácticas administrativas y el fomento de los principios del Código de Conducta en los países exteriores a la UE.

Reuniones del grupo Código de Conducta

Durante estos meses se han celebrado varias reuniones del grupo Código de Conducta. En concreto, el grupo se ha reunido el 14 febrero, 12 de abril y 31 de mayo. Durante estas reuniones se ha debatido sobre las siguientes cuestiones:

- Programa de trabajo de la Presidencia búlgara[10];

- Lista de prioridades[11] para el seguimiento de la Orientación acordada[12];

- *Standstill* (suspensión) *y rollback* (desmantelamiento): a) notificaciones de los Estados miembros hasta el 31 de diciembre de 2017, b) regímenes de *patent box* de los Estados miembros (Luxemburgo, España y Francia) y c) regímenes de deducción de interés nocional;

- Estrategia externa de la UE: a) desarrollos internacionales, y b) lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal.

Conclusiones en el Consejo ECOFIN

En el Consejo ECOFIN de 5 de diciembre de 2017, los Ministros adoptaron unas Conclusiones sobre los trabajos realizados en el marco del grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas dando la bienvenida a los progresos alcanzados durante la Presidencia de Estonia (del 1 de julio al 31 de diciembre de 2017), e invitando

8 http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2018-0088+0+DOC+XML+V0//ES

9 http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2018-0087+0+DOC+XML+V0//ES

10 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6212-2018-INIT/en/pdf

11 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6603-2018-INIT/en/pdf

12 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5814-2018-REV-1/en/pdf

al grupo a continuar con el seguimiento del procedimiento de *standstill* y la implementación del procedimiento de *rollback*.

En las Conclusiones, los Ministros tomaron nota del progreso en el alineamiento de los regímenes de *patent box* con el enfoque *nexus* acordado e invitaron al grupo a seguir su labor en el seguimiento de este proceso. Asimismo, urgieron a aquellas administraciones cuyos regímenes de *patent box* no cumplen con el enfoque *nexus* modificado que los adapten antes de finales de 2018.

En lo que se refiere a los aspectos internacionales, acogieron con satisfacción los progresos para el establecimiento de una lista de la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal y pidieron al Código de Conducta que continuara su labor.

El 22 de junio, en la sesión del Consejo ECOFIN, los Ministros adoptaron igualmente Conclusiones sobre los avances en el grupo Código de Conducta, acogiendo favorablemente los progresos efectuados durante la Presidencia búlgara, en particular por lo que respecta a la supervisión de los compromisos asumidos por los países y territorios en el contexto del ejercicio de elaboración de la lista de la UE.

2.3. Fiscalidad de la economía digital – nuevas propuestas legislativas

Contenido de las propuestas

El 21 de marzo, la Comisión Europea presentó dos propuestas legislativas con el objetivo de posibilitar una fiscalidad más equitativa para las actividades digitales en la UE. Se trata de:

- la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales[13]; y
- la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa[14].

La segunda propuesta de Directiva tiene por objeto modificar las normas sobre el impuesto de sociedades de tal manera que se declaren y graven los beneficios allí donde las empresas lleven a cabo una interacción significativa con los usuarios mediante canales digitales. Esta constituye la solución a largo plazo preferida de la Comisión.

Esta propuesta permitiría a los Estados miembros gravar los beneficios que se generen en su territorio, aunque una empresa no tenga presencia física en dicho país. Se considerará que una plataforma digital tiene una "presencia digital" gravable o un establecimiento permanente virtual en un Estado miembro si cumple uno de los siguientes criterios:

- supera el umbral de 7 millones de euros de ingresos anuales en un Estado miembro;
- tiene más de 100.000 usuarios en un Estado miembro durante un ejercicio fiscal;
- en un ejercicio fiscal se generan más de 3.000 contratos de servicios digitales entre la sociedad y los usuarios.

Se está estudiando cómo podría integrarse la medida en el ámbito de aplicación de la CCCTB.

La primera propuesta de Directiva responde a las peticiones de varios Estados miembros de un impuesto provisional que abarque las principales actividades digitales actualmente exentas por completo de impuestos en la UE. Este impuesto provisional garantizaría que las actividades que actualmente no están efectivamente sujetas a tributación empezaran a generar ingresos para los Estados miembros de forma inmediata. Asi-

13 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/es/pdf
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

14 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_7419_2018_INIT&from=EN

mismo, ayudaría a evitar las medidas unilaterales de imposición de las actividades digitales en determinados Estados miembros, que podrían dar lugar a una multiplicidad de respuestas nacionales perniciosa para el mercado único.

Este régimen se aplicaría únicamente como medida provisional hasta que se haya aplicado la reforma integral, y contiene mecanismos destinados a mitigar la posible doble imposición. Así, el impuesto se aplicaría a los ingresos generados por actividades en las que los usuarios desempeñan un papel importante en la creación de valor y que son más difíciles de gravar con la normativa fiscal actual, tales como los ingresos:

- generados por la venta de espacios publicitarios en línea;

- generados a partir de las actividades de intermediarios digitales que permitan a los usuarios interactuar con otros usuarios y que puedan facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos;

- generados a partir de la venta de datos obtenidos de información aportada por el usuario.

Los ingresos fiscales serían recaudados por los Estados miembros en los que se encontrasen los usuarios, y el impuesto solamente se aplicará a las empresas con un total anual de ingresos de 750 millones de euros a nivel mundial y de 50 millones de euros en la UE. Esto contribuirá a garantizar que las pequeñas empresas emergentes y en expansión queden exoneradas de esta carga. Se calcula que se podrían generar ingresos para los Estados miembros por valor de 5.000 millones de euros anuales si se aplicase el impuesto con un tipo del 3%.

Estas dos propuestas legislativas de la Comisión vienen acompañadas de una Recomendación[15] dirigida a los Estados miembros a fin de que reflejen soluciones propuestas en sus convenios sobre doble imposición con las jurisdicciones no pertenecientes a la Unión, y de una Comunicación[16] donde se explica cómo se articulan las dos propuestas entre sí.

Ambas propuestas legislativas han sido presentadas al Consejo para su aprobación y al Parlamento Europeo para consulta.

Reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo

Durante este semestre se han mantenido varias reuniones técnicas en el grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN sobre las propuestas de fiscalidad digital (11 de abril, 2 y 14 de mayo, y 4-5 y 13 de junio). En estas reuniones la Comisión presentó las propuestas, y se hizo una lectura de los artículos. En la reunión de 13 de junio, la Presidencia búlgara presentó un primer texto de compromiso sobre la Directiva que propone un impuesto provisional.

Consejo Europeo de marzo

Los jefes de Estado y de gobierno de la UE, en su encuentro de marzo, debatieron sobre las dos nuevas propuestas de Directiva presentadas por la Comisión en torno a la fiscalidad de la economía digital.

Francia, que acaba de imponer una tasa digital, España, Alemania, Italia y el Reino Unido, en un comunicado conjunto emitido antes de la celebración del Consejo, se mostraron a favor del impuesto provisional del 3% mientras que otros, como Irlanda, Malta y Luxemburgo, con bajos tipos impositivos, manifestaron sus reticencias y mostraron su preferencia por una actuación internacional a nivel del G20 o de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

El presidente de la Comisión, Jean-Claude Juncker, aseguró tras el debate que se verán afectadas por este impuesto unas 150 empresas, de las

15 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_es.pdf

16 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?qid=1528966697129&uri=CELEX:52018DC0146

cuales la mitad están en territorio comunitario y la otra mitad en América y Asia, con lo que no se trata de un impuesto GAFA (Google, Apple, Facebook y Amazon) contra los Estados Unidos.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1. El IVA del comercio electrónico

El Consejo ECOFIN de 5 de diciembre de 2017 adoptó nuevas normas relativas al IVA sobre el comercio electrónico. En el marco de la Estrategia para el Mercado Único Digital de la UE[17], estas propuestas tienen por objeto facilitar a las empresas que operan en línea el cumplimiento de las obligaciones del IVA. Estas normas adoptadas facilitarán también la recaudación del IVA cuando los consumidores compren bienes y servicios en línea, en particular de terceros países.

Las empresas que venden productos en línea por un valor menor a 150 euros podrán ocuparse de sus obligaciones a través de un portal de internet fácil de usar en su propio idioma, facilitando el registro del IVA en cada uno de los Estados miembros. El IVA se pagará en el país del consumidor, algo que facilitará la igualdad entre los Estados miembros.

Además, se simplifican las normas para las PYME, de manera que las que vendan menos de 10.000 euros al año podrán gestionar el IVA desde su país de origen. La UE pretende dar un impulso a 430.000 empresas al año.

El fraude del IVA en el comercio online en la UE está estimado en 5.000 millones de euros al año. Las medidas pretenden ayudar a reducirlo.

Según cifras de la Comisión Europea, a las empresas les cuesta unos 8.000 euros el simple registro en cada Estado miembro donde quieren vender. La Comisión calcula que las empresas ahorrarán en total 2.300 millones de euros y los ingresos de IVA aumentarán en 7.000 millones de euros por país.

Asimismo, los veintiocho Estados miembros aprobaron eliminar la excepción de pequeños envíos desde terceros países cuyo valor no llegue a los 22 euros. La Unión Europea calcula en 1.000 millones de euros las pérdidas que causa este tipo de fraude, que hasta hoy se encontraba exento de pagar el IVA.

La Comisión Europea explicó que estas nuevas normas podrían producir un ligero aumento de precios de los productos importados que proceden de fuera de la Unión Europea, pero que las nuevas reglas deberían conducir a una disminución de los precios gracias a una mayor competencia y menos cargas administrativas.

En la rueda de prensa posterior al Consejo, Pierre Moscovici, Comisario de Asuntos Económicos, afirmó que "ladrillo a ladrillo y pieza por pieza, se está construyendo un nuevo sistema de IVA que es adecuado y en el que las compañías de Internet que operan a través de las fronteras puedan prosperar. Al mismo tiempo, nos aseguramos de que las empresas no pertenecientes a la UE no obtengan un trato preferencial cuando venden a consumidores de la UE, tanto directamente como a través de mercados en línea".

La Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el 29 de diciembre[18].

3.2. Cooperación administrativa del IVA

Tras avanzar en los debates durante el Consejo de 25 de mayo de 2018, en el Consejo de 22 de junio se acordaron medidas destinadas a reforzar la cooperación administrativa para prevenir mejor el fraude en el IVA[19].

17 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:3102_3

18 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.348.01.0007.01.SPA&toc=OJ:L:2017:348:TOC

19 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9820-2018-INIT/es/pdf

En el Reglamento se propone lo siguiente:

- mejorar el intercambio y el análisis de la información compartida por las administraciones tributarias de los Estados miembros y con los organismos encargados de hacer cumplir la ley;

- reforzar Eurofisc, una red de funcionarios fiscales nacionales para el intercambio de información sobre el fraude en el IVA;

El Reglamento también introduce nuevos instrumentos de cooperación, como consultas administrativas llevadas a cabo conjuntamente.

Al modificar el Reglamento 904/2010, la propuesta tiene como objetivo contener el fraude a corto plazo, a la espera de la implementación de un sistema definitivo de IVA.

El proyecto de Reglamento pretende subsanar las deficiencias detectadas en un informe especial del Tribunal de Cuentas de marzo de 2016.

Determinadas medidas específicas abordarán las formas de fraude transfronterizo más extendidas:

- el "operador desaparecido" o "fraude en cascada", en el que los suministros se compran y se vuelven a vender sin pagar el IVA;

- el fraude en el comercio de automóviles usados;

- el abuso fraudulento de un programa de importaciones de mercancías exentas de IVA.

En un informe especial de 2015, el Tribunal de Cuentas constató que la prevención del fraude en materia de IVA está obstaculizada por la falta de datos e indicadores comparables, e instó a reforzar los instrumentos de lucha contra el fraude y aplicarlos de manera más coherente .

Como se llegó al acuerdo en una sesión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, el Reglamento se adoptará sin más debate una vez que el Parlamento Europeo haya emitido su dictamen.

3.3. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo

El Consejo de 25 de mayo también discutió una propuesta que permitiría a los Estados miembros aplicar temporalmente una inversión generalizada del sujeto pasivo para prevenir mejor el fraude del IVA.

No fue posible llegar a un acuerdo en esta fase.

El llamado mecanismo de inversión del sujeto pasivo implica trasladar la responsabilidad de los pagos del IVA del proveedor al cliente. La propuesta se emitió a petición de los Estados miembros particularmente afectados por el fraude del IVA.

La Directiva ofrecería una solución a corto plazo para contener el fraude, a la espera de la implementación de un nuevo sistema de IVA donde los suministros serán gravados en el país de destino. Se aplicaría a todas las entregas nacionales de bienes y servicios por encima de un umbral de factura de 10.000 euros.

El Consejo necesita la unanimidad para adoptar la Directiva, previa consulta al Parlamento Europeo (base jurídica: artículo 113 del TFUE). El Parlamento aún no ha emitido su dictamen.

3.4. Tipos de IVA para publicaciones electrónicas

Asimismo, el 25 de mayo el Consejo discutió una propuesta que permitiría a los Estados miembros aplicar tipos de IVA reducidos a las publicaciones electrónicas.

Tampoco fue posible llegar a un acuerdo en este asunto.

La Directiva propuesta tiene por objeto armonizar las normas del IVA para las publicaciones electrónicas y físicas, contribuyendo de este modo al plan de la Unión Europea para el llamado «mercado único digital».

Se aplicaría temporalmente, en espera de la introducción de un nuevo sistema de IVA definitivo.

El Consejo necesita la unanimidad para adoptar la directiva, previa consulta al Parlamento Europeo (base jurídica: artículo 113 del TFUE). El Parlamento emitió su dictamen el 1 de junio de 2017.

3.5. Mayor flexibilidad en los tipos de IVA y menos trámites burocráticos para las pequeñas empresas

El 18 de enero de 2018, la Comisión Europea propuso nuevas normas encaminadas a ofrecer a los Estados miembros más flexibilidad a la hora de fijar los tipos del impuesto sobre el valor añadido y crear un mejor marco fiscal que favorezca el desarrollo de las PYME[20].

El IVA es un impuesto sobre el consumo soportado en última instancia por el consumidor final pero recaudado por las empresas que entregan bienes o prestan servicios. La Directiva del IVA establece una serie de obligaciones administrativas destinadas a garantizar el correcto funcionamiento del sistema (por ejemplo, registro a efectos del IVA, facturación, contabilidad y presentación de informes). La carga que supone el cumplimiento, derivada de la necesidad de respetar estas obligaciones, genera un coste para las empresas denominado «coste de cumplimiento». Las obligaciones en materia de IVA son especialmente onerosas para las pequeñas empresas, ya que los recursos de que disponen son más limitados que los de las grandes empresas. Debido a ello, las pequeñas empresas soportan costes de cumplimiento del IVA proporcionalmente más elevados que las empresas de mayores dimensiones.

Las propuestas presentadas constituyen las últimas etapas de la revisión general por la Comisión de las normas en materia de IVA, que prevé la creación de un espacio único del IVA en la UE a fin de reducir considerablemente el fraude en materia de IVA en la UE, que representa una pérdida de 50.000 millones EUR al año, al mismo tiempo que se apoya a las empresas y se garantizan los ingresos públicos.

Las normas comunes de la UE en materia de IVA, aprobadas por todos los Estados miembros en 1992, ya no se adaptan a la situación y son demasiado restrictivas. Dichas normas permiten a los Estados miembros aplicar tipos del IVA reducidos únicamente a unos cuantos sectores y productos. Al mismo tiempo, los países de la UE consideran que los tipos de IVA constituyen un instrumento útil para perseguir algunos de los objetivos de sus políticas. La Comisión cumplió así su compromiso de conceder mayor autonomía a los Estados miembros en materia de tipos. A partir de ahora, los países estarán más cerca de unas condiciones de igualdad en lo que se refiere a algunas excepciones contempladas en la normativa, conocidas como excepciones en materia de IVA.

La Comisión también abordó el problema de las empresas más pequeñas que afrontan unos costes de cumplimiento de la normativa en materia de IVA desproporcionados. Las empresas que operan en otros países soportan unos costes de cumplimiento superiores en un 11% a los de las empresas cuya actividad es solo nacional, viéndose más afectadas las empresas más pequeñas. Esto está resultando un auténtico obstáculo para el crecimiento, ya que las pequeñas empresas representan el 98% de todas las empresas de la UE. Por ello, propone que se permita a más empresas disfrutar de las ventajas de una normativa en materia de IVA más simple, a la que por el momento solo pueden acogerse las empresas más pequeñas. Los costes de cumplimiento en materia de IVA se reducirán globalmente un 18% al año.

Valdis Dombrovskis, Vicepresidente responsable del Euro y del Diálogo Social, declaró: «Hace tres meses, la Comisión propuso una revisión general de la normativa en materia de IVA de la UE con vistas a establecer un régimen de IVA definitivo. Ello significa la introducción del principio de aplicar el IVA en el país de destino. Se prevé que las

20 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0021&from=EN

propuestas relativas a los tipos de IVA presentadas hoy entren en vigor una vez establecido el régimen definitivo».

Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, dijo: «Hoy damos otro paso hacia la creación de un espacio único del IVA en Europa, con normas más simples para nuestros Estados miembros y empresas. Estas propuestas darán a los países de la UE una mayor libertad para aplicar tipos reducidos del IVA a productos o servicios específicos. Al mismo tiempo, reducirán los trámites burocráticos de las pequeñas empresas que operan a nivel internacional, ayudándolas a crecer y crear empleos. En suma: unas normas comunes cuando ello sea necesario para el funcionamiento del mercado único, y una mayor flexibilidad para los Gobiernos que les permita reflejar sus preferencias de actuación en sus tipos del impuesto sobre el valor añadido».

Más flexibilidad

Los Estados miembros pueden aplicar actualmente un tipo reducido no inferior al 5% a dos categorías distintas de productos. Una serie de Estados miembros también aplican tipos superreducidos en el marco de excepciones específicas.

Además de un tipo normal del IVA igual o superior al 15%, los Estados miembros podrán ahora establecer:

- dos tipos reducidos distintos comprendidos entre el 5% y el tipo normal elegido;

- una exención del IVA («tipo nulo»);

- un tipo reducido comprendido entre el 0% y los tipos reducidos.

La compleja lista actual de bienes y servicios a los que pueden aplicarse tipo reducidos se derogaría y sería sustituida por una nueva lista de productos (tales como armas, bebidas alcohólicas, juegos de azar y tabaco) a los que siempre se aplicaría el tipo normal, igual o superior al 15%.

Con el fin de preservar los ingresos públicos, los Estados miembros también deberán garantizar que el tipo medio ponderado del IVA sea de como mínimo el 12%.

El nuevo régimen también significa que todos los bienes a los que actualmente se aplican tipos diferentes del tipo normal podrán conservarlos.

Reducción de los costes de cumplimiento de la normativa en materia del IVA para las pymes

Según la normativa actual, los Estados miembros pueden eximir del IVA las ventas de las pequeñas empresas a condición de que estas no rebasen un determinado volumen de negocios anual, que varía de un país a otro. Las pymes en proceso de expansión pierden su posibilidad de acogerse a medidas de simplificación una vez que han rebasado el límite máximo para la aplicación de la exención. Asimismo, solo los operadores nacionales pueden acogerse a estas franquicias. Ello significa que no existen condiciones de igualdad para las pequeñas empresas que operan dentro de la UE.

Mientras que se mantendrían los límites máximos vigentes actualmente para la aplicación de la exención, las propuestas presentadas en enero introducirían:

- un límite máximo de dos millones de euros de ingresos por debajo del cual las pequeñas empresas podrían acogerse a medidas de simplificación, hayan sido o no ya eximidas del IVA;

- la posibilidad para los Estados miembros de liberar a las pequeñas empresas que pueden acogerse a una exención del IVA de las obligaciones en relación con la identificación, la facturación, la contabilidad o las declaraciones;

- un límite máximo de volumen de negocios de 100.000 euros en el conjunto de la UE que permitiría a las empresas que operen en más de un Estado miembro acogerse a la exención del IVA.

Estas propuestas legislativas se presentarán ahora al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo a efectos de consulta, y al Consejo para su adopción. Las modificaciones surtirán efecto únicamente cuando se haya pasado efectivamente al régimen definitivo.

Antecedentes

Las medidas propuestas desarrollan los principios fundamentales del nuevo y definitivo espacio único del IVA de la UE[21], propuestos en octubre de 2017, así como el Plan de acción sobre el IVA; hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE[22], presentado en abril de 2016.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido desempeña un papel importante en el mercado único europeo. El IVA es una importante y creciente fuente de ingresos en la UE, que proporcionó en 2015 más de un billón de euros, esto es, el 7% del PIB de la UE. Además, uno de los recursos propios de la UE se basa también en el IVA.

3.6. Medidas técnicas definitivas para crear un futuro sistema del IVA de la UE a prueba de fraudes

El 25 de mayo, la Comisión propuso modificaciones técnicas detalladas de las normas de la UE relativas al impuesto sobre el valor añadido que complementan su reciente propuesta de reforma del sistema para hacerlo más resiliente al fraude.

El conjunto de medidas modifica sustancialmente las normas relativas al IVA y facilitará las actividades de las empresas en toda la Unión, poniendo fin a 25 años de sistema transitorio del IVA en el mercado único. El pasado mes de octubre, la Comisión propuso los principios fundamentales para la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE, lo que contribuirá a atajar el fraude por un importe estimado de 50.000 millones de euros que afecta actualmente a los presupuestos nacionales de los Estados miembros de la UE cada año. Mediante tales medidas, la Comisión espera que los Estados miembros reactiven el debate sobre los grandes principios fundamentales de un sistema definitivo del IVA de la UE más simple y a prueba de fraudes para el comercio de mercancías dentro de la UE.

Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, declaró: «Las propuestas que presentamos representan los últimos toques de la revisión del sistema del IVA de la UE. Con ellas se abrirá el camino a una normativa más sencilla, a menos burocracia y a un sistema más sencillo, gracias a la ventanilla única en línea para los comerciantes. Ha llegado el momento de que nuestros Estados miembros confíen los unos en los otros en lo que respecta a la recaudación del IVA aplicable a las operaciones dentro de la UE. Estimamos que nuestra propuesta de reforma podría reducir en un 80% los 50.000 millones de euros que se pierden cada año a causa del fraude del IVA transfronterizo. Espero que los Estados miembros aprovechen ahora esta oportunidad para poner en marcha un sistema del IVA de calidad para la UE».

Principales elementos de la propuesta

Llevar a la práctica los principios fundamentales del sistema definitivo del IVA exige cambios importantes en la Directiva del IVA. De los 408 artículos de la Directiva sobre el IVA, alrededor de 200 tendrán que adaptarse a fin de conseguir los siguientes beneficios para las empresas y los presupuestos nacionales:

- Simplificación de la manera en que se gravan los productos.

En el actual sistema del IVA, el comercio de mercancías entre empresas se divide en dos operaciones: una venta exenta del IVA en el Estado miembro de origen y una adquisición gravada en el Estado miembro de destino. La propuesta de hoy pone fin a esta división artificial de una

21 http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm

22 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf

única operación comercial. Una vez acordadas, las modificaciones contenidas en la normativa sobre el IVA definirán el comercio transfronterizo de mercancías como una «única operación gravada», lo que garantizará que los productos sean gravados en el Estado miembro en el que termine el transporte de los bienes, como debe ser. El fraude del IVA disminuirá radicalmente.

- Un portal único en línea («ventanilla única») para los comerciantes.

Para que el cambio de normas del IVA sea lo más fluido posible para las empresas, las modificaciones aprobadas hoy introducirán las disposiciones necesarias para poner en marcha un portal en línea o «ventanilla única» para todos los comerciantes (B2B) de la UE para gestionar su IVA, según lo anunciado en las propuestas de reforma de la Comisión de octubre de 2017. Además, este sistema estará disponible para las empresas no pertenecientes a la UE que deseen vender a otras empresas dentro de la Unión y que de otro modo tendrían que registrarse a efectos del IVA en cada Estado miembro. Una vez en vigor, estas empresas podrán designar simplemente a un intermediario en la UE que gestione el IVA en su nombre.

- Menos burocracia.

Los cambios reafirman el carácter autorregulador del IVA y reducirán la cantidad de trámites administrativos para las empresas en sus operaciones con otras empresas de otros Estados miembros. Dejarán de ser necesarias para el comercio de mercancías las obligaciones específicas de notificación relacionadas con el sistema transitorio del IVA. La facturación futura relativa al comercio en la UE se regirá por las normas del Estado miembro del proveedor, lo que la hará menos onerosa para ellas.

- El vendedor suele encargarse de la recaudación del IVA.

El anuncio aclara que es el vendedor quien debe facturar el IVA devengado por la venta de mercancías a un cliente de otro país de la UE, al tipo del Estado miembro de destino. Solo en caso de que el cliente sea un sujeto pasivo certificado (es decir, un contribuyente fiable, reconocido como tal por la administración tributaria), el adquirente de los bienes se encargará de recaudar el IVA.

Contexto de la propuesta

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido desempeña un papel importante en el mercado único europeo. Sustituyó los impuestos sobre el volumen de negocios, que falseaban la competencia y obstaculizaban la libre circulación de mercancías, y posteriormente se modificó para suprimir los controles y trámites aplicados a las mercancías en circulación entre los Estados miembros. Se trata de una importante y creciente fuente de ingresos de los Estados miembros de la UE, y recaudó más de un billón de euros en 2015, lo que corresponde al 7% del PIB de la UE. Además, uno de los recursos propios de la UE se basa también en el IVA. Como impuesto sobre el consumo, es una de las formas de fiscalidad más favorable al crecimiento.

La Comisión ha exhortado de manera reiterada a la reforma del sistema del IVA. El plan de acción sobre el IVA de la Comisión de 2016 anunciaba su intención de proponer un sistema definitivo del IVA de la UE. Desde entonces se ha avanzado en las nuevas normas acordadas en materia de IVA para las ventas en línea, y la Comisión ha presentado ya sus propuestas sobre los principios fundamentales subyacentes al futuro territorio único definitivo de aplicación del IVA en la UE y una importante reforma de la manera en que los tipos del IVA se fijan en los Estados miembros. Esta propuesta sigue los pasos anteriores. La Comisión ha escuchado al Parlamento Europeo y al Consejo, que han indicado que cualquier futuro sistema de IVA debe basarse en el principio de imposición en el Estado miembro de destino, es decir, allí donde se consuman las mercancías o servicios.

3.7 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo (CESE)

En el pleno del 14 de marzo de 2018, el Comité Económico y Social Europeo aprobó un dictamen[23] sobre el paquete de la reforma del IVA.

Entre otros puntos, el CESE considera que el actual régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido de la UE está muy fragmentado y es muy complejo, por lo que reduce y distorsiona el comercio y la inversión creando cargas administrativas extensas e innecesarias y obstáculos comerciales para las empresas.

El CESE también opina que el régimen del IVA debe estar orientado a facilitar el funcionamiento adecuado del mercado interior. Concretamente, debe reducirse la fragmentación del régimen del IVA y su administración debe ser más eficiente, sobre todo en lo relativo al comercio transfronterizo, y debe modernizarse dado el aumento de la globalización y la digitalización de la economía.

El CESE acoge con satisfacción la determinación de la Comisión Europea de cerrar la brecha del IVA, así como la reciente Directiva (UE) 2017/1371 sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal, que prevé la participación de la Fiscalía Europea en casos de fraude en el ámbito del IVA que supongan un perjuicio superior a 10 millones de euros.

El CESE considera que las autoridades fiscales deben investigar cómo las tecnologías del futuro pueden contribuir a la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA. Las tecnologías digitales también pueden constituir una herramienta útil para simplificar la carga administrativa que recae tanto sobre las empresas como sobre las autoridades fiscales y aportar la transparencia necesaria. En concreto, los Estados miembros deberían crear foros adecuados para intercambiar buenas prácticas en la obtención de ingresos y sobre cómo desarrollar tecnologías que faciliten una recaudación de impuestos adecuada en las situaciones de comercio transfronterizo. Debería ponderarse la realización de un análisis en profundidad sobre la posibilidad de aplicar tipos de IVA más altos a los bienes de lujo. Es preciso debatir sobre regímenes de devolución del IVA y formularios y procesos fiscales eficaces además de sobre sistemas sencillos para intercambiar información sobre defraudadores. La Comisión Europea debe contribuir al establecimiento de tales foros institucionales, impulsando de este modo el crecimiento y reduciendo las pérdidas de ingresos.

El CESE opina que una ventanilla única operativa es una parte esencial de un sistema basado en el Estado miembro de destino. Por tanto, acoge con satisfacción las iniciativas de la Comisión, como la propuesta de extensión de la miniventanilla única para todos los servicios de empresa a consumidor y las ventas de bienes de empresa a consumidor, tanto intracomunitarias como procedentes de terceros países.

El CESE también pide a todas las instituciones implicadas en el proceso de reforma del régimen del IVA que exploren cómo puede introducirse lo antes posible un régimen común tanto para los servicios como para los bienes, con lo que se aliviarán los problemas que se prevé que surjan debido a la existencia de dos regímenes, uno para los bienes y otro para los servicios. El CESE consideraría positivo que se introdujera un régimen de este tipo, en tanto que sea coherente con el principio de neutralidad fiscal.

3.8. Consulta pública sobre el intercambio de información para combatir el fraude del IVA en el comercio electrónico

El comercio electrónico está creciendo exponencialmente. La participación del comercio electrónico en el volumen de negocios total de las empresas de la UE aumentó en más del 50% entre 2007 y 2015. Las ventas de comercio electrónico en Europa experimentaron un crecimiento constante en la facturación en los últimos años a una tasa de crecimiento anual de alrededor del 15% y es probable que supere el umbral de 600.000 millones de euros en 2017[24]. El comercio

23 https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/vat-reform-package-i

24 Copenhagen Economics, E-commerce imports

electrónico transfronterizo representa aproximadamente el 18% de esta cifra, o 108.000 millones de euros. El 68% de los usuarios de Internet en la UE compraron en línea en 2017. El 33% de ellos compró a vendedores de otros países de la UE, mientras que el 23% compró a vendedores de fuera de la UE. Los clientes europeos compran en línea una media de 57 veces al año[25].

Mientras que los consumidores y las empresas honestas se benefician de las oportunidades que ofrece el mercado digital, las empresas fraudulentas entran más fácilmente en el mercado y obtienen ventajas al no cumplir con las obligaciones del IVA. Esto afecta a los ingresos gubernamentales: la Comisión calculó que a las administraciones fiscales de los países de la UE han perdido alrededor de 5.000 millones de euros de ingresos de IVA cuando los consumidores compran productos en línea desde otro país[26]. Esta situación también afecta a las empresas legítimas, tanto en el mercado digital como en el "tradicional".

Parte de la pérdida del IVA se debe a que las empresas no cumplen con sus obligaciones tributarias o las consideran demasiado gravosas. Por este motivo, el paquete del mercado único digital del IVA simplifica el cumplimiento de las obligaciones del IVA para las empresas que venden en el extranjero a los consumidores finales (tanto de dentro como de fuera de la UE). Sin embargo, también hay empresas que no cumplen con las obligaciones del IVA para obtener ventajas de mercado ilícitas y las administraciones tributarias deben ser capaces de detectarlas y controlarlas. Por lo tanto, mientras que el sistema del IVA se ha modernizado, las herramientas de cooperación que las autoridades fiscales necesitan para combatir el fraude del IVA en el sector del comercio electrónico no se han abordado adecuadamente.

En particular, las administraciones tributarias tienen pocas fuentes de información para identificar vendedores externos (aquellos ubicados en otro país de la UE o en países fuera de la UE) que no cumplen con las reglas de IVA al vender en línea a consumidores finales (es decir, sin registro de IVA, sin declaración de IVA , sin pago de IVA).

Los intermediarios del mercado, como los proveedores de servicios de pago, tienen datos que pueden ser útiles para que las administraciones tributarias detecten a estos vendedores externos que no cumplen con los requisitos y evalúen correctamente los pasivos del IVA en las ventas de comercio electrónico. De hecho, estos intermediarios están involucrados en casi todas las ventas de comercio electrónico. En 2014, el 94% de los pagos en línea para compras transfronterizas se realizaron a través de intermediarios de pagos en línea, tarjetas de crédito, débito o tarjetas prepago[27]. Dependiendo de la legislación nacional, en algunos Estados miembros las autoridades fiscales recopilan datos de los intermediarios de pagos para luchar contra el fraude en el IVA en el ámbito del comercio electrónico, mientras que este no es el caso en otros Estados miembros.

Objetivos de la consulta

Esta consulta tenía como objetivo recoger las opiniones de las partes interesadas sobre:

(i) el problema del fraude en el IVA en el ámbito del comercio electrónico (Business-to-consumer, es decir, ventas transfronterizas de bienes y servicios B2C) y su dimensión en la UE;

(ii) si el marco legal actual de la UE para luchar contra el fraude del IVA proporciona a las autoridades fiscales de los Estados miembros de la UE las herramientas adecuadas para luchar contra el fraude del IVA en el ámbito del comercio electrónico;

(iii) cómo un enfoque armonizado de la UE podría proporcionar mejores herramientas a las autoridades fiscales de los Estados miem-

into Europe: VAT and customs treatment, 2016.

25 Datos de Ecommerce Europe – E-commerce in Europe 2016, PostNord – E-commerce in Europe 2016 y EUROSTAT - Internet purchases by individuals.

26 Comisión SWD(2016)379 final, punto 3 página 13.

27 International Post Corporation, e-Commerce logistic and delivery, eCom21 2016

bros de la UE para luchar contra el fraude en el IVA en el ámbito del comercio electrónico y

(iv) el posible impacto de las diferentes opciones de políticas en términos de costos regulatorios, beneficios regulatorios y derechos individuales, incluyendo cuestiones de privacidad y protección de datos personales.

Además de la situación actual, la Comisión consideró evaluar 3 opciones de políticas alternativas:

- en la situación actual, las autoridades fiscales de los Estados miembros de la UE siguen diferentes enfoques para luchar contra el fraude del IVA en el comercio electrónico y solo algunos de ellos recopilan datos de los intermediarios en línea;

- una opción no reglamentada donde la Comisión Europea ayuda a las autoridades fiscales a invertir más en la capacidad administrativa para luchar contra el fraude en el IVA en las directrices de comercio electrónico y publicación a fin de mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales y los intermediarios de pagos;

- una opción reglamentada que modifica el marco jurídico de la UE y permite a las autoridades fiscales: recopilar datos de los intermediarios de pagos definidos de conformidad con la Directiva de servicios de pago (DSP2); utilizar estos datos para detectar vendedores a distancia que no cumplan con las obligaciones del IVA; e intercambiar estos datos entre las autoridades fiscales de los Estados miembros.

La opción reglamentada incluiría obligaciones armonizadas de información solo para los intermediarios de pagos. No se prevén nuevas obligaciones de informar por parte de las empresas que venden en línea. La opción reglamentada también garantizaría la protección adecuada de los datos personales.

Los resultados de la consulta se han publicado en la página web del CIRCABC[28] (Centro de Recursos de Comunicación e Información para Administraciones, Empresas y Ciudadanos).

3.9. Sentencia en el asunto C 251/16

Sentencia en el asunto C 251/16: la prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA es aplicable con independencia de que exista o no una medida nacional que la incorpore al ordenamiento jurídico de los Estados miembros. Es un principio general del Derecho de la Unión que no requiere ninguna medida de transposición nacional.

Los Sres. Cussens, Jennings y Kingston eran copropietarios de un terreno urbanizable en Irlanda en el que construyeron quince viviendas vacacionales destinadas a la venta.

Antes de proceder a estas ventas, en el año 2002 llevaron a cabo una serie de operaciones con una sociedad vinculada a ellos, Shamrock Estates. El 8 de marzo de 2002 celebraron dos contratos de arrendamiento con esta sociedad: por una parte, un contrato de arrendamiento mediante el cual cedían en arrendamiento dichos bienes inmuebles por un período de 20 años y un mes a partir de esa fecha («arrendamiento de larga duración») y, por otra parte, un contrato de arrendamiento que disponía de nuevo el arrendamiento de los mismos bienes inmuebles por parte de Shamrock Estates a los copropietarios por un período de dos años.

El 3 de abril de 2002 se puso fin a estos dos contratos de arrendamiento en virtud de la renuncia mutua de cada uno de los arrendatarios, de modo que los copropietarios recuperaron el pleno dominio de los bienes inmuebles. En mayo de 2002 los copropietarios vendieron todos los inmuebles a terceros, que adquirieron su pleno dominio. Según la normativa irlandesa en materia de IVA, no se adeudaba IVA alguno por estas ventas, ya que los inmuebles habían sido previamente objeto de una primera entrega sujeta al

28 https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp

IVA en el marco del arrendamiento de larga duración. Sólo este último estaba sujeto al IVA.

Mediante liquidación de 27 de agosto de 2004, la Administración tributaria irlandesa requirió a los copropietarios para que pagaran el IVA adicional correspondiente a las ventas de los inmuebles realizadas en mayo de 2002. Esta Administración consideró que los contratos de arrendamiento constituían una primera entrega creada artificialmente para evitar la imposición de las ventas posteriores, entrega que no debía por tanto ser tenida en cuenta para determinar el IVA.

Los copropietarios recurrieron esta decisión. La High Court (Tribunal Superior, Irlanda) declaró que, dado que dichos contratos de arrendamiento no habían tenido ninguna realidad comercial, constituían una práctica abusiva conforme a la jurisprudencia derivada de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Halifax. Estimó que el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal y como se desprende de esta jurisprudencia, exige recalificar medidas abusivas con arreglo a la realidad, incluso a falta de una legislación nacional que transponga este principio.

La Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda), que debe resolver el recurso presentado, pregunta al Tribunal de Justicia si este principio puede aplicarse directamente para denegar la exención del IVA a ventas de bienes inmuebles, con independencia de que exista o no una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno. Además, la Supreme Court se pregunta si esa aplicación del principio es conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, dado que las operaciones en cuestión se llevaron a cabo antes de dictarse la sentencia Halifax.

En su sentencia dictada el 22 de noviembre de 2017, el Tribunal de Justicia señala para empezar que el principio de prohibición de prácticas abusivas, según se aplica en la sentencia Halifax a las disposiciones de la Directiva IVA, no constituye una norma establecida por una directiva. Por el contrario, este principio encuentra su fundamento en una jurisprudencia reiterada según la cual, por una parte, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva y, por otra parte, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos.

A continuación, el Tribunal de Justicia explica que esta jurisprudencia ha recaído en diversas materias del Derecho de la Unión. Precisa además que la aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas a los derechos y ventajas previstos por el Derecho de la Unión se produce independientemente de si estos derechos y ventajas encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva. Así, según el Tribunal de Justicia, el principio en cuestión presenta el carácter general que es inherente por naturaleza a los principios generales del Derecho de la Unión. Por tanto, puede oponerse a un sujeto pasivo para denegarle, en particular, el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación.

Finalmente, el Tribunal de Justicia confirma que esa aplicación del principio de prohibición de prácticas abusivas es conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, incluso si esta aplicación afecta a operaciones realizadas antes de que se dictara la sentencia Halifax. El Tribunal de Justicia señala a este respecto que la interpretación que hace del Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y alcance de este Derecho, tal como debe o debería haber sido entendido y aplicado desde la fecha de su entrada en vigor. De ello resulta que, salvo en caso de circunstancias excepcionales, el Derecho de la Unión así interpretado debe ser aplicado por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación. Además, en la sentencia Halifax el Tribunal de Justicia no limitó los efectos en el tiempo de la interpretación del principio de prohibición de prácticas abusivas en el ámbito del IVA, y tal limitación sólo puede admitirse en la propia sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

4.1. Bebidas alcohólicas

El 25 de mayo de 2018 la Comisión propuso una reconfiguración de las normas por las que se rige el impuesto especial sobre el alcohol en la UE, allanando el camino hacia un mejor entorno empresarial, a la reducción de costes para las pequeñas empresas alcoholeras y a una mejor protección de la salud de los consumidores.

Ese anuncio significa que los artesanos y pequeños productores de alcohol (incluidas, por vez primera, las pequeñas sidrerías independientes) podrán acogerse a un nuevo sistema de certificación en toda la UE que confirme unos tipos reducidos de los impuestos especiales para ellos en toda la Unión. La salud de los consumidores también se beneficiará de la represión de la utilización ilegal de alcohol desnaturalizado libre de impuestos para destilar bebidas falsificadas. También se ampliará el umbral para la cerveza de baja graduación a la que se pueden aplicar tipos reducidos.

Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, declaró: «Las normas comunes de la UE sobre la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas tienen más de 25 años de antigüedad y exigen una actualización urgente para que puedan mantenerse a la altura de los retos y oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías y la evolución del comercio, al tiempo que se protege la salud pública. Animo a los Estados miembros a avanzar rápidamente y con determinación en esta revisión».

Concretamente, la propuesta recoge los siguientes puntos:

- Se establecerá un sistema de certificación uniforme y reconocible en todos los países de la UE que confirme el estatuto de los pequeños productores independientes en toda la Unión, con lo que disminuirán los costes administrativos y de cumplimiento para ellos, que se acogerán a tipos impositivos reducidos en determinadas condiciones.

- Se garantizará una clasificación precisa y coherente de la sidra en toda la UE, cuya ausencia actual constituye un obstáculo importante para los pequeños productores de sidra que no se acogen a los tipos reducidos previstos para los pequeños productores de cerveza y alcohol.

- Aclarará las condiciones y los procedimientos de fabricación correctos en relación con el alcohol desnaturalizado en la UE. Este alcohol se utiliza en la producción de bienes tales como los productos de limpieza, los limpiaparabrisas, los perfumes y los anticongelantes, y está exento de impuestos especiales. Fabricantes sin escrúpulos han aprovechado esta exención para fabricar con alcohol desnaturalizado bebidas falsificadas potencialmente peligrosas y venderlas sin abonar impuestos y, lo que es aún más importante, poniendo en peligro la salud de los consumidores. La propuesta creará un sistema moderno para la notificación de la utilización incorrecta de determinadas fórmulas de alcohol, de modo que ya no sean utilizables como desnaturalizantes.

- Actualización de los sistemas informáticos: Las nuevas normas sustituirán los trámites anticuados en papel para rastrear la circulación de determinados alcoholes desnaturalizados y harán obligatorio el uso del Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (EMCS). De esta manera, será más fácil seguir los movimientos de estos productos de alto riesgo en tiempo real, reduciendo la utilización fraudulenta de su exención y protegiendo a los consumidores.

- Ampliación del 2,8 % vol. al 3,5 % vol. del umbral para la cerveza de baja graduación que puede acogerse a tipos reducidos, a fin de facilitar un incentivo a los cerveceros para que sean innovadores y creen nuevos productos. Así se estimulará a los consumidores a preferir las bebidas alcohólicas de baja graduación, con lo que disminuirá la ingesta de alcohol.

Las propuestas también incluyen medidas relacionadas con las normas generales sobre los im-

puestos especiales para eliminar los obstáculos a las pymes. Así se permitirá a las pymes utilizar sistemas informáticos modernos si así lo desean, y se levantará su actual obligación de emplear a representantes fiscales. Los Estados miembros pueden exigir actualmente que los vendedores a distancia de productos sujetos a impuestos especiales empleen a representantes fiscales, lo que puede hacer inviable financieramente el comercio legítimo.

Contexto de la propuesta

Los impuestos especiales son impuestos indirectos sobre la venta o el uso de productos específicos, como el alcohol, y suelen aplicarse como importe por cantidad de producto, por ejemplo, cada mil litros. Todos los ingresos procedentes de los impuestos especiales se integran en los presupuestos nacionales y representan aproximadamente entre el 5 y el 18% de los ingresos fiscales o entre el 2 y el 5% del PIB de los Estados miembros. Los Estados miembros son libres de fijar tipos nacionales como crean conveniente, siempre que respeten los umbrales mínimos a escala de la UE.

Las normas de la UE en vigor relativas a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se acordaron en 1992 (Directiva 92/83/CEE[29]). Estas normas establecen las definiciones comunes de los productos alcohólicos que están sujetos al derecho y garantizan que todos los Estados miembros traten los mismos productos del mismo modo. También se especifican el método para calcular el impuesto sobre los productos alcohólicos y los criterios para que los productos puedan acogerse a tipos reducidos o exenciones. Otro texto legislativo en este ámbito, cuya refundición también se propone con esta propuesta (Directiva 2008/118/CE[30]), establece las disposiciones comunes de control aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco y productos energéticos).

La revisión de las dos Directivas forma parte del programa REFIT de la Comisión. El Consejo también pidió a la Comisión[31] que realizara las consultas y estudios necesarios para presentar una propuesta de revisión de ambas Directivas. Como parte de este trabajo, se inició una consulta pública abierta[32] en 2017. Los encuestados observaron el valor añadido de una aclaración de las normas actuales y acogieron positivamente la reducción de las cargas administrativas y de cumplimiento.

Las propuestas legislativas se presentarán ahora al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo a efectos de consulta, y al Consejo para su adopción.

En la reunión del grupo de trabajo de fiscalidad indirecta del Consejo de 12 de junio de 2018, la Comisión Europea presentó la propuesta y las delegaciones de los Estados miembros intercambiaron sus primeras impresiones sobre el texto.

Para más información: página web de la DG TAXUD de la Comisión Europea sobre los impuestos especiales sobre el alcohol[33].

5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

5.1. Propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación (DAC6) - adopción

Reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo

La Comisión presentó esta propuesta el 21 de junio de 2017 y se ha venido debatiendo a nivel técnico en el grupo de trabajo de fiscalidad di-

29 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3Al31023

30 https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:ES:PDF

31 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15009-2016-INIT/en/pdf

32 https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations_en

33 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol_en

recta desde entonces. Durante este semestre se ha tratado en las reuniones del 9 y 26 de enero, y del 8 y 26 de febrero.

Acuerdo y adopción en el Consejo ECOFIN

Los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE, alcanzaron un acuerdo político[34] en el Consejo ECOFIN de 13 de marzo[35]. Así, esta Directiva obligará a los intermediarios como los asesores fiscales, contables y abogados que diseñan o promueven mecanismos de planificación fiscal a informar de los mecanismos que se consideren potencialmente agresivos. Igualmente, exigirá que los Estados miembros intercambien automáticamente la información que reciben a través de una base de datos centralizada. Esto posibilitará que se detecten antes los nuevos riesgos de elusión fiscal y que se tomen medidas para bloquear los mecanismos perniciosos. Además, los Estados miembros estarán obligados a imponer sanciones a los intermediarios que no cumplan las medidas de transparencia.

La Directiva establece "señas distintivas" para identificar los tipos de mecanismos que deberán comunicarse a las autoridades fiscales. La obligación de informar de un mecanismo no significa que este sea pernicioso, solo que puede ser de interés para un análisis más detenido por parte de las autoridades fiscales. Aunque muchos mecanismos tienen finalidades totalmente legítimas, el objetivo de la Directiva es detectar los que no las tengan. La Directiva refleja a grandes rasgos la acción 12 del plan de acción BEPS de la OCDE de 2013.

Con respecto a los siguientes pasos, los Estados miembros disponen de plazo hasta el 31 de diciembre de 2018 para incorporar la Directiva a su ordenamiento jurídico nacional. Los nuevos requisitos de comunicación se aplicarán a partir del 1 de julio de 2020. Los Estados miembros estarán obligados a intercambiar información cada tres meses, en el plazo de un mes a contar desde el final del trimestre en que esta se haya presentado. Por tanto, el primer intercambio automático de información se completará a más tardar el 31 de octubre de 2020.

El Consejo ECOFIN, de 25 de mayo, adoptó[36] definitivamente la propuesta de Directiva.

5.2. Lista en la UE sobre jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal

Contexto

En términos generales, los "paraísos fiscales" brindan a los contribuyentes, tanto a personas jurídicas como físicas, oportunidades para evitar los impuestos, a la vez que su confidencialidad y opacidad también sirven para ocultar el origen de actividades ilegales y delictivas.

Cabría preguntarse por qué es útil establecer una lista de paraísos fiscales o países de alto riesgo. La elaboración de dichas listas comenzó con acciones para detener las prácticas fiscales perjudiciales que surgen de la discrepancia entre el alcance global de los flujos financieros y el alcance geográfico limitado de las jurisdicciones, tanto nacionales como internas.

Sin embargo, cuando se hace referencia a los paraísos fiscales, todos tienen una cosa en común: permiten eludir los impuestos. Las características distintivas de los paraísos fiscales incluyen impuestos bajos o nulos, residencias ficticias (sin relación con la realidad) y el secreto fiscal. Los dos últimos son métodos clave para ocultar los beneficiarios reales. En la UE, el proceso de adopción de una lista común de jurisdicciones fiscales no cooperativas, que también es fundamental para determinar si un tercer país presenta un riesgo elevado en relación con el blanqueo de dinero, se inició como parte de los esfuerzos para promover una buena gobernanza fiscal y su dimensión exterior.

34 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6804-2018-INIT/es/pdf

35 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/03/13/corporate-tax-avoidance-agreement-reached-on-tax-intermediaries/

36 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/05/25/corporate-tax-avoidance-transparency-rules-adopted-for-tax-intermediaries/

Los paraísos fiscales existen desde hace mucho tiempo[37] y se han utilizado ampliamente desde la década de 1930. Sin embargo, debido a la globalización de la economía, en la que los contribuyentes pueden intentar estructurar sus actividades y elegir la ubicación geográfica de su riqueza, y planificar la ubicación de sus bases imponibles en consecuencia, los paraísos fiscales se han convertido en una preocupación prominente de las políticas fiscales y económicas. La digitalización de la economía ha dificultado además el establecimiento de un vínculo entre una jurisdicción (nacional) y el flujo de dinero.

No existe una definición única de paraíso fiscal, aunque hay una serie de elementos comunes en varios de los conceptos usados. Los términos paraísos fiscales, jurisdicciones donde se aplica el secreto bancario y jurisdicciones no cooperativas son intercambiables ya que comparten puntos en común.

Tal y como recientemente han evidenciado, por ejemplo, las filtraciones de los Papeles de Panamá[38] y los Papeles Paraíso[39], aquellos que luchan por la discreción o el anonimato buscan la ayuda de facilitadores tales como asesores, bufetes de abogados y bancos, y usan varios tipos de instrumentos, tales como sociedades ficticias, compañías offshore y sociedades pantalla, así como fideicomisos y fondos a través de países que han creado regímenes tributarios que resultan atractivos para aquellos que ofrecen o buscan tales prácticas. Los esquemas de planificación impositiva legales e ilegales que han sido descubiertos han destacado una vez más el papel desempeñado por los paraísos fiscales en el enrutamiento y protección de fondos.

Las transacciones opacas[40] ocultan el lavado de dinero llevado a cabo en apoyo a todo tipo de actividades ilegales y criminales, incluidos la evasión fiscal y el fraude. En lo que respecta a los desafíos fiscales, incluso la elusión fiscal[41] (que es legal a priori) puede basarse también en la opacidad, ya que es menos probable que las estrategias impositivas arriesgadas (que minimizan la obligación tributaria) sean sujetas a escrutinio en un entorno opaco. La opacidad ayuda a los esquemas de planificación fiscal agresiva a pasar desapercibidos, y por lo tanto disminuye la carga impositiva, sin mencionar que la elusión fiscal es legal, siempre que no sea considerada ilegal por las autoridades fiscales o, en última instancia, por los tribunales. La revelación de esquemas agresivos de planificación tributaria genera publicidad negativa y costos de reputación.

La competencia fiscal, por su propia naturaleza, es asimétrica. Esto significa que algunos se benefician de la competencia fiscal a expensas de otros, y los países con altos impuestos tienen más probabilidades de perder recursos fiscales, así como hacer frente a una actividad económica reducida (y, en última instancia, un menor crecimiento). Por su naturaleza, la cuestión de los paraísos fiscales -que incumplen los principios de buena gobernanza fiscal- tiene una dimensión de relaciones externas, que se extiende al ámbito del desarrollo. Está relacionada con la equidad tributaria (no todos los contribuyentes pueden recurrir a esquemas globales de planificación fiscal agresiva) y el vínculo entre la actividad económica real y la tributación (el nexo que conecta el hecho imponible con las autoridades fiscales).

Un informe elaborado por la OCDE titulado "Competencia fiscal perjudicial: un problema global emergente"[42], respondió a las demandas para contrarrestar este fenómeno. En particular, se pretendía "comprender mejor cómo los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales perjudiciales, denominados colectivamente prácticas fiscales perjudiciales, afectan a la ubicación de las actividades financieras

37 http://www.historyandpolicy.org/policy-papers/papers/history-of-tax-havens

38 http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=EPRS_ATA%282017%29614619

39 http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2017/608813/EPRS_ATA(2017)608813_EN.pdf

40 http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/565902/EPRS_IDA(2015)565902_EN.pdf

41 http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/572717/IPOL_STU(2017)572717_EN.pdf

42 OCDE (1998): Competencia Fiscal Perjudicial: Una cuestión global emergente, OCDE, París.

y otras actividades de servicios, erosionan las bases impositivas de otros países, distorsionan el comercio y patrones de inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas fiscales en general".

Por consiguiente, identificar los paraísos fiscales y buscar su compromiso con los principios de transparencia e intercambio efectivo de información es prioritario a la hora de abordar este problema.

Lista en la UE

El establecimiento de una lista de jurisdicciones fiscales no cooperativas (paraísos fiscales) es una herramienta para garantizar la igualdad de condiciones, y fue prevista en la Comunicación de la Comisión sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva presentada en el paquete de medidas contra la evasión fiscal de 2016[43]. Un sistema común de la UE que analice, seleccione y enumere las jurisdicciones fiscales de terceros países permite identificar a aquellos que desempeñan un papel particular en la elusión y la evasión fiscal, que pueden utilizarse en la erosión de la base imponible y traslado de beneficios.

De cara a la elaboración de una lista común de jurisdicciones fiscales que no cumplen con algunos de los criterios identificados como esenciales para no ser considerados un paraíso fiscal, se estableció un proceso de tres etapas[44]. Estas consisten en un cuadro de indicadores neutral (una herramienta para determinar el nivel de riesgo potencial de cada tercer país a la hora de evaluar la gobernanza fiscal); una revisión de terceros países identificados sobre la base del cuadro (basada en un diálogo en el que los terceros países podrían decidir adaptar sus normas a los criterios y contraer tal compromiso -213 jurisdicciones fueron evaluadas previamente); y finalmente la adopción de una lista de la UE de jurisdicciones fiscales no cooperativas de terceros países.

Los criterios establecidos en la estrategia exterior están relacionados con tres aspectos principales de la tributación:

- Transparencia: a través del cumplimiento de las normas internacionales[45] sobre intercambio automático de información (AEOI) y el intercambio de información previa solicitud (EOIR), y la verificación de si una jurisdicción ha ratificado la convención multilateral[46];

- Competencia Fiscal Justa: a través de la valoración de la existencia de regímenes fiscales perjudiciales[47] que sean contrarios a los principios del Código de Conducta o al Foro de la OCDE sobre Prácticas Fiscales Dañinas;

- Implementación de BEPS: participación en el Marco Inclusivo[48].

La Comunicación de la Comisión también incluía el nivel del impuesto sobre sociedades (tasas bajas o casi nulas en impuestos sobre sociedades).

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el 5 de diciembre de 2017, el Consejo ECOFIN aprobó y publicó unas Conclusiones[49] que contenían una lista de la UE de diecisiete países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Asimismo, acordó el procedimiento a seguir en relación a la aplicación de medidas defensivas con respecto a los países y territorios que figuran en la lista.

La lista de la UE se elaboró tras un examen y un diálogo llevados a cabo a lo largo de 2017 con numerosos países y territorios terceros. Los países y territorios que figuran en la lista son aquellos que no han tomado medidas significativas para abordar las deficiencias detectadas y no han

43 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1454056581340&uri=COM:2016:24:FIN

44 https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en

45 http://www.oecd.org/tax/transparency/

46 http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

47 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_en

48 Inclusive Framework on BEPS: http://www.oecd.org/tax/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf

49 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2017/12/05/taxation-council-publishes-an-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

entablado un diálogo significativo conforme a los criterios de la UE. Esta lista se revisará y actualizará periódicamente.

Los trabajos se iniciaron en julio de 2016 en el grupo o Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, en coordinación con el grupo de alto nivel sobre cuestiones fiscales. A lo largo de 2017, con el apoyo de la Secretaría del Consejo, se supervisó el examen, el diálogo con los países y territorios afectados y el análisis de sus sistemas fiscales. La Comisión prestó apoyo técnico al proceso. De esta forma, se pudo evaluar la situación de dichos países y territorios según los criterios de la UE.

En octubre de 2017 se remitió a todos los países y territorios afectados una seria de cartas en las que se les informaba del resultado de los trabajos. En caso necesario, se solicitó un compromiso político, dentro de un plazo determinado, para abordar todas las deficiencias detectadas.

La mayoría de los países y territorios optó por participar en el proceso de la UE mediante un diálogo constructivo y tomar medidas para solventar las cuestiones detectadas, presentando por escrito el compromiso político solicitado. Respecto de los países y territorios afectados por catástrofes naturales, se acordó suspender temporalmente el proceso. Esto se refiere en particular a los países afectados por huracanes en 2017.

Los trabajos del Consejo sobre la lista se han llevado a cabo en paralelo con la OCDE y en el contexto del G20.

La lista pretende persuadir a los países y territorios que figuran en la misma a que realicen los cambios que se les han solicitado debido a que su legislación fiscal, o sus políticas y prácticas administrativas en esa materia, generan o pueden generar una pérdida de ingresos para los Estados miembros de la UE.

Hasta que se efectúen dichos cambios, la UE y los Estados miembros podrán aplicar medidas defensivas. Estas medidas, tanto de índole fiscal como pertenecientes a otros ámbitos, tendrían como finalidad prevenir la erosión de la base imponible de los Estados miembros de la UE.

En el Consejo ECOFIN, de 23 de enero, se eliminaron ocho países y territorios de la lista[50] de la UE, a raíz de los compromisos de alto nivel político que contrajeron para atender a las preocupaciones de la UE. Así, Barbados, Granada, la República de Corea, la Región Administrativa Especial de Macao, Mongolia, Panamá, Túnez y los Emiratos Árabes Unidos fueron trasladados a otra categoría, formada por países y territorios sujetos a estrecha supervisión. Tras la decisión adoptada, permanecieron en la lista nueve países y territorios no cooperadores de los diecisiete anunciados inicialmente el 5 de diciembre de 2017. Se trata de Samoa Americana, Bahréin, Guam, Islas Marshall, Namibia, Palaos, Santa Lucía, Samoa, y Trinidad y Tobago.

El 13 de marzo, el Consejo ECOFIN suprimió de la lista[51] a Bahréin, las Islas Marshall y Santa Lucía, pero añadió a Bahamas, San Cristóbal y Nieves y las Islas Vírgenes de los Estados Unidos. Como resultado, se quedaron en la lista de la UE nueve territorios: Bahamas, Guam, las Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Namibia, Palaos, Samoa, Samoa Americana, San Cristóbal y Nieves, y Trinidad y Tobago.

Más adelante, en el Consejo ECOFIN de 25 de mayo, los Ministros acordaron suprimir las Bahamas y San Cristóbal y Nieves de la lista[52], a raíz de los compromisos de alto nivel político que han contraído para responder a las preocupaciones de la UE, quedando siete entradas en la lista.

5.3. Acuerdo UE-Noruega en materia de cooperación, prevención del fraude y cobro de créditos en el ámbito del IVA

50 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/01/23/taxation-eight-jurisdictions-removed-from-eu-list/

51 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/03/13/taxation-3-jurisdictions-removed-3-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

52 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/05/25/taxation-2-jurisdictions-removed-from-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

El Consejo ECOFIN, de 5 de diciembre de 2017, adoptó la decisión por la que aprobaba la firma del acuerdo que potencia la cooperación en el ámbito del IVA entre la UE y Noruega[53]. El acuerdo fue firmado en Sofía, el 6 de febrero de 2018.

El acuerdo, que dotará a los Estados miembros de la UE y a Noruega de un marco jurídico para la cooperación administrativa en relación con la prevención del fraude en materia de IVA y la asistencia mutua en el cobro de créditos conexos al IVA, ha sido negociado por la Comisión sobre la base del mandato que acordó el Consejo en diciembre de 2014.

El acuerdo presenta una estructura similar a la que se recurre actualmente para la cooperación entre los Estados miembros y se sirve de los mismos instrumentos, tales como plataformas y formularios electrónicos. Los sistemas de fraude aprovechan frecuentemente las debilidades en la forma en que se controlan las cadenas de operaciones del IVA cuando estas incluyen contrapartes situadas en terceros países.

Noruega es el primer país con el que la UE celebra un acuerdo en este ámbito. Se trata de un miembro del Espacio Económico Europeo, y su sistema de IVA es similar al de la UE, gozando de una larga tradición en la cooperación sobre el IVA con los Estados miembros de la UE.

El texto ha sido firmado por Vladislav Goranov, ministro de Hacienda de Bulgaria, en nombre de la UE, y por Siv Jensen, ministra de Hacienda de Noruega.

El marco jurídico de la cooperación entre los Estados miembros en el ámbito del IVA se fija mediante el Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA[54] y la Directiva 2010/24/UE sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a impuestos[55].

53 http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14390-2017-INIT/es/pdf

54 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32010R0904

55 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32010L0024

5.4. Programa FISCALIS (2021-2027)

Tras la presentación, el 2 de mayo, de la propuesta de presupuesto de la UE para el período comprendido entre 2021 y 2027, la Comisión Europea está igualmente presentando los diferentes programas específicos que servirán para financiar las prioridades marcadas y ejecutar el presupuesto durante esos años. Estos programas son propuestas legislativas de la Comisión Europea que deben pasar por el Parlamento Europeo y por el Consejo de Ministros de la UE para su debate y posterior aprobación, que se espera sea antes de mayo de 2019.

Con respecto a la fiscalidad, la Comisión ha presentado la propuesta de Reglamento del nuevo programa FISCALIS, con un presupuesto de 270 millones de euros para el citado periodo, con el objetivo de apoyar la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros y contribuir con mayor eficacia a la lucha contra el fraude, la evasión y la elusión fiscales mediante:

- el establecimiento de sistemas informáticos mejores y más conectados, cuyo desarrollo correspondería, de otro modo, a cada uno de los Estados miembros de forma individual. Se abarca la creación y el mantenimiento de soluciones informáticas interoperables y rentables para ayudar a las autoridades tributarias a aplicar el Derecho de la UE;

- el intercambio de buenas prácticas y formación para fomentar la eficiencia, contribuyendo así a evitar trámites administrativos innecesarios a los ciudadanos y las empresas (incluidas las pymes) en las operaciones transfronterizas y a aumentar considerablemente el número de profesionales de la administración tributaria formados, que han sido 423.000 desde 2014;

- la puesta en marcha de acciones conjuntas en materia de gestión de riesgos y auditorías, de las que se han organizado ya 1.000 entre los Estados miembros desde 2014;

- el fomento de la competitividad de la Unión, estimulando la innovación y facilitando la aplicación de nuevos modelos económicos.

La Comisión presentó la propuesta de Reglamento del programa FISCALIS durante la reunión del grupo de trabajo de fiscalidad directa del 13 de junio.

5.5. Cláusula sobre buena gobernanza en temas fiscales en los acuerdos de la UE con terceros países

El Consejo ECOFIN, de 25 de mayo, adoptó unas Conclusiones[56] relativas a la disposición normalizada de la UE sobre buena gobernanza en el ámbito fiscal para acuerdos con terceros países. En ellas, reconoce la necesidad de incluir esta disposición en los acuerdos pertinentes que hayan de celebrar la Unión y sus Estados miembros, sin perjuicio de sus competencias respectivas, con terceros países, y considera adecuado a este respecto el siguiente texto: ***«Las partes reconocen los principios de buena gobernanza en el ámbito fiscal, como por ejemplo las normas mundiales sobre transparencia e intercambio de información, equidad tributaria y las normas mínimas contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, y se comprometen a aplicarlos. Las Partes promoverán la buena gobernanza*** *en el ámbito fiscal, mejorarán la cooperación internacional en el ámbito fiscal y facilitarán la recaudación de los ingresos fiscales legítimos».*

6. PROCEDIMIENTOS DE INFRACCIÓN

6.1. Introducción

Con arreglo a los Tratados de la UE, la Comisión Europea puede iniciar acciones judiciales (procedimientos de infracción) contra los Estados miembros que no aplican el derecho de la Unión. La Comisión puede remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) que, en determinados casos, impone sanciones económicas.

56 http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/05/25/tax-fraud-standard-provision-agreed-for-agreements-with-third-countries/

Etapas del procedimiento de infracción

La Comisión detecta las posibles infracciones de la legislación de la UE basándose en sus propias investigaciones o a partir de las denuncias de los ciudadanos, las empresas y demás partes interesadas.

La Comisión puede iniciar un procedimiento formal de infracción si el Estado miembro afectado no notifica las medidas adoptadas para transponer plenamente las disposiciones de las directivas o no subsana el supuesto incumplimiento de la legislación de la UE. El procedimiento se desarrolla siguiendo una serie de etapas contempladas en los Tratados de la UE, que culminan con la adopción de una decisión formal:

-La Comisión envía una carta de emplazamiento requiriendo más información al Estado miembro, que dispone de un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses) para enviar una respuesta pormenorizada.

-Si la Comisión llega a la conclusión de que el Estado no cumple sus obligaciones con arreglo a la legislación de la UE, puede enviar un dictamen motivado, esto es, una petición formal para que se dé cumplimiento a dicha legislación, en el que explica por qué considera que se está infringiendo el derecho de la Unión. La Comisión también insta al Estado miembro a que le informe de las medidas adoptadas, en un determinado plazo de tiempo (por lo general, dos meses).

-Si el Estado miembro mantiene el incumplimiento, la Comisión puede optar por remitir el asunto al TJUE. Sin embargo, la mayoría de los asuntos se resuelven antes de llegar a este extremo.

-Cuando un Estado miembro no comunica a tiempo las medidas por las que incorpora las disposiciones de una directiva, la Comisión puede pedir al TJUE que imponga sanciones.

-Si el TJUE aprecia que un Estado miembro ha infringido la legislación de la UE, las autoridades nacionales están obligadas a tomar medidas para ajustarse a la sentencia del Tribunal.

-Si, a pesar de la sentencia del TJUE, el Estado miembro sigue sin corregir la situación, la Comisión puede devolver el asunto al Tribunal y proponer que se impongan sanciones económicas consistentes en una suma a tanto alzado o en multas diarias. Las sanciones se calculan teniendo en cuenta: la importancia de las normas infringidas y las repercusiones de la infracción para los intereses generales y particulares; el periodo durante el que no se ha aplicado la norma en cuestión; y la capacidad del Estado miembro para abonar las sanciones, con el fin de garantizar que estas tengan un efecto disuasorio.

El TJUE puede modificar en su sentencia el importe propuesto por la Comisión.

6.2. Cartas de emplazamiento

7 diciembre 2017 - La Comisión ha instado a Francia a adaptar a la normativa de la UE su normativa sobre la fiscalidad de las obligaciones y sus disposiciones relativas a la posibilidad de deducir las cuotas de participación

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Francia por restringir el beneficio de deducir las pérdidas de capital únicamente a los suscriptores de obligaciones emitidas por entidades residentes, así como por el trato desfavorable que se dispensa a los contribuyentes no residentes. Con arreglo a la actual normativa francesa, los contribuyentes residentes pueden deducir íntegramente de la base imponible los costes y los gastos relacionados con la participación, mientras que, en el caso de los contribuyentes no residentes, estos costes son solo parcialmente deducibles. Estas limitaciones infringen la legislación de la UE sobre libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE) y libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE), y los artículos 31 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), que garantizan el derecho de establecimiento y la libre circulación de capitales en la UE y el EEE.

Si Francia no actúa en los próximos dos meses, la Comisión puede enviar un dictamen motivado a las autoridades francesas.

25 enero - La Comisión pide al Reino Unido que ajuste sus prácticas nacionales en relación con el régimen de miniventanilla única del IVA a las normas de la UE

La Comisión ha enviado una carta de requerimiento al Reino Unido por no recoger y transmitir a los demás Estados miembros los datos de la cuenta bancaria para cada sujeto pasivo registrado en el sistema a escala de la UE para la recaudación del IVA de las ventas en línea de servicios electrónicos (miniventanilla única del IVA), recientemente acordado. Esta práctica infringe la normativa de la UE sobre cooperación administrativa (Reglamento 904/2010 del Consejo y Reglamento de Ejecución 815/2012 de la Comisión). En la actualidad, los Estados miembros que deseen conceder una devolución a sujetos pasivos en el Reino Unido tienen que recoger información adicional caso por caso, lo cual retrasa las devoluciones.

Si el Reino Unido no toma medidas en los próximos dos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades de este país.

8 marzo - La Comisión pide a las autoridades de Bulgaria que modifiquen su legislación en materia de IVA para las empresas que comercian con combustible y para la utilización no profesional de activos empresariales

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a las autoridades de Bulgaria para solicitarles que adapten sus normas sobre el IVA en consonancia con el derecho de la UE. Un asunto está relacionado con el hecho de que las pequeñas empresas que comercian con combustible están obligadas a adelantar importes excesivos de dinero para garantizar su capacidad de pagar su factura del IVA. En cambio, las grandes empresas solo han de depositar una garantía por un importe igual al del IVA devengado por sus operaciones. La Comisión considera que la legislación nacional no es compatible con la normativa de la UE (Directiva sobre el IVA, Directiva 2006/112/CE del Consejo) ni con la libertad de empresa (artículo 16 de la Carta de los

Derechos Fundamentales de la UE). Además, se solicita a las autoridades búlgaras que cambien sus normas para el cálculo del IVA devengado cuando se utilizan bienes empresariales para fines privados o no empresariales y cuando los activos de la empresa se transfieren a otro Estado miembro.

La Comisión puede enviar un dictamen motivado a las autoridades búlgaras si estas no adoptan ninguna medida con respecto a estas dos solicitudes en los próximos dos meses.

8 marzo - La Comisión insta a las autoridades de Alemania a adaptar su normativa en consonancia con el derecho de la Unión en relación con un régimen del IVA al que pueden acogerse los agricultores

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a las autoridades de Alemania sobre su aplicación de un régimen específico del IVA para los agricultores. Las normas de la UE (la Directiva sobre el IVA) permiten que los Estados miembros apliquen un régimen a tanto alzado del IVA en el caso de los agricultores. En virtud de este régimen, los agricultores cobran a sus clientes un importe a tanto alzado (o «compensación a tanto alzado») en sus productos y servicios agrícolas, en lugar de aplicar el régimen normal del IVA. A su vez, los agricultores no pueden solicitar la compensación del IVA que ya han pagado. Se supone que el régimen debe ser utilizado por agricultores que probablemente experimentan dificultades administrativas al aplicar el régimen normal del IVA. No obstante, las autoridades alemanas aplican el régimen a tanto alzado por defecto a todos los agricultores, incluidos los propietarios de grandes explotaciones agrícolas que no se enfrentan a tales dificultades. Además, según datos del Tribunal de Cuentas Federal de Alemania (en alemán, Bundesrechnungshof), conceder el régimen de tanto alzado a los agricultores supone una compensación excesiva por el IVA soportado que han abonado, lo que no está permitido en virtud de las normas de la UE y genera importantes distorsiones de la competencia en el mercado interior.

La Comisión puede enviar un dictamen motivado a las autoridades alemanas si estas no actúan en los próximos dos meses.

8 marzo - La Comisión incoa procedimientos de infracción contra las autoridades de Chipre, Grecia y Malta en relación al IVA sobre los yates

La Comisión ha enviado sendas cartas de emplazamiento a las autoridades de Chipre, Grecia y Malta por no imponer el importe correcto del IVA sobre el suministro de yates. En concreto, los procedimientos de infracción incoados hacen referencia a la reducción de la base imponible del IVA para el arrendamiento de yates (régimen general del IVA ofrecido por las autoridades de Chipre, Grecia y Malta). Aunque las normas vigentes de la UE sobre el IVA autorizan a los Estados miembros a no gravar la prestación de un servicio siempre que el uso y disfrute efectivo del producto se realicen fuera de la UE, no permiten una reducción a tanto alzado general sin la prueba del lugar del uso real. Las autoridades de Chipre, Grecia y Malta han establecido directrices según las cuales cuanto mayor sea el barco, menos se estima que el arrendamiento tenga lugar en aguas de la UE, lo que reduce considerablemente el tipo de IVA aplicable. Los procedimientos de infracción también hacen referencia a la imposición incorrecta en Chipre y Malta de las compras de yates a través de lo que se conoce como «arrendamiento financiero». Las legislaciones chipriota y maltesa consideran actualmente el arrendamiento de un yate como una prestación de servicio en lugar de un suministro de producto. Por ello, solo se recauda el IVA al tipo normal sobre una pequeña cantidad del precio de coste real de la embarcación una vez que el yate ha sido comprado finalmente, tributando el resto como prestación de un servicio a un tipo muy reducido.

Las autoridades de los tres Estados miembros disponen ahora de dos meses para responder a las alegaciones presentadas por la Comisión. La Comisión puede enviar un dictamen motivado a dichas autoridades si estas no actúan en los próximos dos meses.

8 marzo – La Comisión insta a las autoridades de Polonia a adaptar su normativa al derecho de la UE en relación con el impuesto especial sobre los productos energéticos

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a las autoridades de Polonia en relación con una exención del impuesto especial de los productos de gas y del carbón, que actualmente se ha ampliado a todas las empresas de elevado consumo energético pertenecientes al ámbito de aplicación del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE UE), de carácter obligatorio. Las normas de la UE (Directiva sobre la imposición de la energía, Directiva 2003/96/CE del Consejo) obligan a las empresas que gozan de estas exenciones, debido a la introducción en las mismas de mejoras relativas al medio ambiente o a la eficiencia energética, a que vayan más allá de lo exigido por los instrumentos vinculantes de la UE, como el RCDE UE. No obstante, la legislación polaca no exige tal nivel de eficiencia energética, por lo que su enfoque genera distorsiones de la competencia en el mercado interior.

La Comisión puede enviar un dictamen motivado a las autoridades polacas si estas no actúan en los próximos dos meses.

17 mayo - La Comisión pide a las autoridades de Italia que adapten sus normas en materia de exención de impuestos especiales para el combustible utilizado para navegar en aguas de la UE

La Comisión Europea ha enviado una carta de emplazamiento a las autoridades de Italia por tratar como buques comerciales a las embarcaciones de recreo fletadas, de manera que se permite que se beneficien de una exención de impuestos especiales para el combustible que alimenta sus motores. Esto constituye una infracción de las normas fiscales de la UE (Directiva sobre la imposición de la energía, Directiva 2003/96/CE del Consejo) que no permiten que estos buques se beneficien de una exención de impuestos especiales.

Si las autoridades italianas no actúan en los dos próximos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

17 mayo - La Comisión pide a las autoridades de Rumanía que adapten sus impuestos de matriculación de vehículos al derecho de la UE

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a las autoridades de Rumanía por no garantizar el reembolso total e inmediato de los impuestos de matriculación aplicados a los vehículos de segunda mano adquiridos en otros Estados miembros. Esto infringe el derecho de la UE (artículo 110 del TFUE) debido a que las normas rumanas sobre la devolución de impuestos no cumplen los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad.

Si las autoridades de Rumanía no actúan en los dos próximos meses, la Comisión podría enviarles un dictamen motivado.

7 junio - La Comisión pide a la República Checa que transponga correctamente la nueva normativa sobre transparencia en el intercambio de información

La Comisión ha decidido enviar una carta de emplazamiento a la República Checa por no transponer correctamente la normativa de la UE sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (Directiva 2014/107/UE del Consejo). Con arreglo al Derecho de la UE, los ingresos financieros, incluidos los dividendos, las plusvalías y los saldos en cuentas, están sujetos al intercambio automático de información entre los Estados miembros.

Si la República Checa no actúa en los dos próximos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades de este país.

7 junio - La Comisión insta a Letonia a que adapte su normativa sobre el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA.

La Comisión ha enviado una carta de emplazamiento a Letonia en relación con la legislación que adoptó recientemente, que permite la aplicación de una inversión del sujeto pasivo del IVA sobre las ventas de productos de construcción, electrónica de consumo y electrodomésticos entre

empresas. Esta legislación vulnera la normativa de la UE en materia de IVA (Directiva sobre el IVA, Directiva 2006/112/CE del Consejo), que solo permite utilizar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando se refiere y se aplica específicamente a productos enumerados de forma exhaustiva.

Si Lituania no actúa en los dos próximos meses, la Comisión podría enviar un dictamen motivado a las autoridades de este país.

6.2. Dictámenes motivados

7 diciembre 2017 – La Comisión pide a Letonia que adapte al derecho de la UE sus normas nacionales en materia de fiscalidad sobre la aportación de capital a las empresas en forma de bienes inmuebles

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Letonia por incumplir la normativa de la UE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (Directiva 2008/7/CE del Consejo). En la actualidad, la legislación letona establece un límite sobre los derechos de inscripción en el registro cuando la propiedad de bienes raíces no residenciales se transfiere por adquisición, acuerdo de intercambio o en una subasta. No obstante, no establece dicho límite cuando la transferencia de la propiedad se efectúa en forma de aportación de capital. En algunos casos, esto da lugar a un trato desfavorable de la aportación de capital, lo que es incompatible con el derecho de la UE.

De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podría llevar a Letonia ante el TJUE.

7 diciembre 2017 - La Comisión pide a Bélgica que transponga nuevas normas de transparencia para el intercambio de acuerdos tributarios

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Bélgica por no haber comunicado la transposición de nuevas medidas sobre el intercambio automático de los acuerdos tributarios entre las autoridades fiscales de la UE (Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo). Los Estados miembros tenían que transponer dichas normas el 31 de diciembre de 2016 a más tardar. Las nuevas normas están diseñadas para ayudar a frenar la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial.

De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podría llevar a Bélgica ante el TJUE.

7 diciembre 2017 - La Comisión pide a Chipre que transponga las nuevas normas para el intercambio automático de información fiscal país por país

La Comisión ha enviado un dictamen motivado a Chipre por no comunicar la transposición de las nuevas medidas sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (Directiva (UE) 2016/881 del Consejo). Los Estados miembros tenían que transponer dichas normas el 4 de junio de 2017 a más tardar. Las nuevas normas están diseñadas para ayudar a frenar la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial.

De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podría llevar a Chipre ante el TJUE.

25 enero - La Comisión pide a Italia que levante las restricciones a la libre circulación de capitales en relación con las inversiones en bienes inmuebles

La Comisión Europea ha enviado un dictamen motivado a Italia por excluir a los ciudadanos de la UE de nacionalidad no italiana que no tienen la intención de instalarse en Italia de un régimen de tipo reducido para su primera adquisición de una vivienda no de lujo en territorio italiano. Esta limitación vulnera las normas de la UE sobre la libre circulación de capitales (artículo 63 del TFUE), que garantizan el derecho a la libre circulación de capitales en la UE.

Si Italia no toma medidas en los próximos dos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar este asunto ante el TJUE.

17 mayo - La Comisión pide a las autoridades de Hungría que pongan fin a la tributación discriminatoria de las bebidas espirituosas

La Comisión Europea ha enviado un dictamen motivado a las autoridades de Hungría por conceder una exención del impuesto de salud pública a destilados de frutas, como la bebida nacional pálinka, así como a bebidas a base de hierbas cuando predomina la producción nacional. Al mismo tiempo, productos similares, tales como el vodka, el whisky, la ginebra o el brandy no están exentos y, por consiguiente, los impuestos aplicados son más elevados. Esto supone una conculcación del artículo 110 del TFUE.

Si las autoridades de Hungría no toman medidas en los dos próximos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar este asunto ante el TJUE.

7 junio - La Comisión pide a Austria que modifique su régimen del IVA para las agencias de viajes

La Comisión ha decidido enviar a Austria un dictamen motivado para que excluya del régimen especial del IVA para las agencias de viajes las ventas de servicios de viajes a otros sujetos pasivos que los utilizan con fines comerciales. El régimen especial del IVA para las agencias de viajes tiene como finalidad gravar únicamente los beneficios que obtengan en el suministro de un paquete de viaje. A cambio, no obstante, estas no pueden deducir el IVA de los bienes o servicios que compren a otras empresas. Austria incumple igualmente las disposiciones de la Directiva sobre el IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo), al calcular el IVA de las agencias de viajes sobre el volumen de negocios global en un período fiscal, mientras que la jurisprudencia de la UE (Comisión contra España, asunto C-189/11) indica claramente que la base imponible debe definirse sobre una venta individual, y no sobre un grupo de ventas. Esto supone una distorsión de la competencia, ya que las agencias de viajes de Austria pueden ofrecer actualmente sus servicios en condiciones más ventajosas a empresas clientes de otros Estados miembros que las agencias de viajes de otros Estados miembros.

Si Austria no actúa en los dos próximos meses, la Comisión podría tomar la decisión de llevar este asunto ante el TJUE.

7 junio - la Comisión pide a cinco Estados miembros que transpongan la nueva normativa sobre transparencia

La Comisión Europea ha enviado dictámenes motivados a Chipre, Irlanda, Grecia, Luxemburgo y Rumanía por no haber comunicado la transposición de las nuevas medidas sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias de los Estados miembros a información contra el blanqueo de capitales (Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo). Los Estados miembros tenían que transponer estas medidas, a más tardar, el 31 de diciembre de 2017. La nueva normativa tiene por objeto dar a las autoridades tributarias el acceso indispensable a información contra el blanqueo de capitales y permitirles reaccionar con rapidez y eficacia ante casos de evasión fiscal.

De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podría llevar a estos países ante el TJUE.

6.3. Asuntos archivados

7 diciembre 2017 - La Comisión archiva los asuntos relativos a Bulgaria, Chipre y Portugal en relación a las normas de transparencia para el intercambio de acuerdos tributarios

La Comisión ha celebrado la transposición de las nuevas medidas sobre el intercambio automático de los acuerdos tributarios entre las autoridades fiscales de la UE (Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo) por parte de Bulgaria, Chipre y Portugal. Los Estados miembros tenían que transponer dichas normas el 31 de diciembre de 2016 a más tardar. Las nuevas normas están diseñadas para ayudar a frenar la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial.

Así, la Comisión ha archivado los respectivos casos de infracción abiertos para estos tres países.

7 diciembre 2017 - La Comisión archiva 4 asuntos, ya que los Estados miembros han comunicado la transposición de la normativa sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información

La Comisión acoge con satisfacción la transposición de la normativa sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (Directiva 2014/107/UE del Consejo) por parte de Chipre, Croacia, Eslovaquia y Malta. Con arreglo a dicha normativa, los rendimientos financieros, incluidos los dividendos y las plusvalías, y los saldos en cuentas son objeto de intercambio automático de información en la UE.

La Comisión ha decidido archivar los casos de infracción incoados respecto a esos Estados miembros en enero de 2016.

7 diciembre 2017 - La Comisión archiva el caso sobre la transposición de las nuevas normas para el intercambio automático de información fiscal país por país en 6 Estados miembros

La Comisión ha celebrado la transposición de las nuevas medidas sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (Directiva (UE) 2016/881 del Consejo) por parte de Bélgica, Bulgaria, República Checa, Grecia, Portugal y el Reino Unido. Los Estados miembros tenían que transponer dichas normas el 4 de junio de 2017 a más tardar. Las nuevas normas están diseñadas para ayudar a frenar la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial.

Al adoptar los 6 Estados miembros estas medidas, la Comisión ha archivado los respectivos casos de infracción.

7 junio -La Comisión archiva un asunto relativo a Bulgaria sobre la transposición de la nueva normativa sobre transparencia

La Comisión ha archivado el procedimiento de infracción que había incoado contra Bulgaria ya que este país ha transpuesto las nuevas medidas sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias de los Estados miembros a información contra el blanqueo de capitales (Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo).

7 junio - La Comisión archiva el caso relativo a Portugal sobre la tributación de salida

La Comisión ha acogido con satisfacción la nueva legislación por la que Portugal adapta su normativa sobre tributación a la salida, tal como exige una sentencia del TJUE, de 21 de diciembre de 2016 (asunto C-503/14). La nueva normativa introduce, entre otras cosas, la opción para los contribuyentes de escalonar la tributación sobre las plusvalías, en el momento de emigrar, sobre un período de cinco años.

En 2014, la Comisión llevó a Portugal ante el TJUE porque su legislación era discriminatoria para los contribuyentes que dejaban de ser residentes fiscales en ese país. Sin embargo, tras la adaptación portuguesa, la Comisión ha decidido hoy archivar este caso de infracción.

6.4. Remisión al Tribunal de Justicia de la UE

7 diciembre 2017 - La Comisión lleva a Austria ante el Tribunal de Justicia por el régimen del IVA aplicable a los derechos de reventa de las obras de arte

La Comisión ha llevado a Austria ante el TJUE por aplicar incorrectamente el IVA al pago de cánones abonados a los artistas por la reventa de obras de arte. El derecho de reventa —que da lugar a lo que comúnmente se conoce como «canon»—, es un derecho de propiedad intransmisible e inalienable, del que disfruta el autor de una obra original de arte gráfica o plástica, a obtener una participación económica en las sucesivas ventas de la obra de que se trate. Este derecho permite que, en determinadas condiciones, un artista perciba un porcentaje del precio de venta de una obra de arte cuando esta se revende. Con arreglo al derecho austríaco, los pagos de cánones a un artista o a aquellas personas que tienen derecho a cánones por la reventa de una obra de arte original, están actualmente sujetos al

IVA. Esto supone un quebrantamiento de la legislación de la UE según la cual el IVA se adeuda únicamente por los bienes y servicios «suministrados a título oneroso», es decir, a cambio de una remuneración (Directiva 2006/112/CE del Consejo).

En una sentencia anterior, el TJUE decidió que, cuando una persona efectúa prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible ni importe sobre cuya base pueda aplicarse el IVA. En opinión del Tribunal, estos servicios no están, por lo tanto, sujetos al IVA (sentencia de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma, C-16/93). Dado que el pago de cánones por derechos de reventa se efectúa como contrapartida por bienes entregados o servicios prestados por el artista, no debería estar sujeto al IVA.

La Comisión envió un dictamen motivado a las autoridades austríacas en julio de 2016. Habida cuenta de que Austria ha incumplido la obligación de ajustar su legislación al derecho de la UE, la Comisión ha decidido llevarla ante el TJUE.

7. INFORMES Y PUBLICACIONES

Taxation Trends Report 2018

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en

TAXATION PAPER 70: Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_70.pdf

TAXATION PAPER 71: Aggressive tax planning indicators Final Report

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp_.pdf

Effective tax rates in an enlarged European Union (Report 2017)

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2017_effective_tax_levels_en.pdf

Study on Council Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study-on-dir83-vol-1.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study-on_dir83-vol-2.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study-on-dir83-exec-summary_en.pdf

Estudios y Colaboraciones

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.

(*) 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

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,

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 octubre[1] y la aprobada por la Ley 7/2014, de 21 de abril[2].

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

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.

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 Concierto. De hecho, la versión contenida en el Concierto 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 aplciable
21	IRNR: Normativa aplicacble	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 cumplieran 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.

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, buqes y embarcaciones...
7.2	Retenciones de funcionarios de Administración del Estado	Se amplia la excepción a: Sociedades mercantriles 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 los 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.

La aplicación de este punto de conexión ha sido fuente constante de conflictos[4] 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 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 2013[5] 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 fiscal[6]. 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 Concierto, 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 extranejro: 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 reciprocdad en la regla para la determinación de la normativa aplicable e inspección en los casos de domicilio fiscal en eun 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 éste[7]". 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 residentes[8]. 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 Concierto 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 Concierto 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 Económico[9] 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 trasmitidos 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

9 Ver Resolución de la Junta Arbitral nº 6/2015, de 4 de mayo.

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 periodo de permanencia en territorio común.

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

El Concierto 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 Concierto 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	
19.Cinco	I. Sociedades: inspección del impuesto	Verificación del VOP por la administración que mo tenga la competencia inspectora
29.Seis. Quinta	IVA: gestión e inspección del Impuesto	
29.Nueve	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 servicos propia de su actividad

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 tributario[10].

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 Concierto 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 períodos y a otra diferente en los períodos 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 períodos 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, así mismo, 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 Consensados	• Tributo concertado de normativa común • Se ingresará en el PV en porporción a la superficie que se encuentre ubicada en el PV del área en el perímetro de referencia de la concesión de expliotación
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 ddel 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 adquiera 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 noviembre[11].

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) 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 fracking[13], 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

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.

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, contraviniendo 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 asistenca 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 contribuyenye - Nor esidentes 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 mosificación de cuotas soportadas o repercutidas de los impuesto 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 Concierto 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 cohonestarse 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 Vasco[14] 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 información[15] 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 Concierto 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 Concierto 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 Concierto Económico no preveía regla alguna para el caso de que se produjera alguna de esas dos circunstancias y solamente la Junta Arbitral del Concierto 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 Arbitral[16], 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 Arbitral[17]: "*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.conciertoeconomico.org/es/actualidad/newsletters/newsletter-2-semestre-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 Arbitral[18] 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 Concierto Económico

Además de la modificación del Concierto Económico, en las reuniones de la Comisión Mixta del Concierto 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".

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (*)

Viene siendo la norma que, cada vez que se acerca la negociación del sistema de financiación de régimen común o se alcanza un acuerdo en el ámbito del régimen foral, nos encontremos en una situación en la que, desde distintos ámbitos, se producen ataques furibundos a la institución del Concierto Económico, tildándolo de privilegio injusto, antigualla, insolidario y otros calificativos no menos despectivos, reclamando su eliminación y la integración del País Vasco en el régimen común de financiación[1].

Como no puede ser de otra forma, las cosas no se ven exactamente así desde Euskadi y el régimen de Concierto es una de las pocas instituciones que concita adhesiones inquebrantables entre personas, entidades y organizaciones sociales o políticas, en porcentajes que rozan la unanimidad[2].

1 Como muestra puede consultarse el debate parlamentario de la enmienda a la totalidad presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos (rechazada por 33 votos a favor, frente a 298 en contra), producido en el Congreso el 13 de noviembre de 2017, contra el proyecto de ley 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 (número de expediente 121/000010) y contra el proyecto de ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 (número de expediente 121/000011). También las reacciones de distintos líderes políticos de diversas Comunidades Autónomas, en los días anteriores y posteriores al debate y publicación de las respectivas leyes.

2 Buena prueba de ello la constituyen los actos que, con motivo del 140 aniversario del Concierto Económico, se han sucedido, encabezados por el encuentro convocado por el Lehendakari Urkullu en el Teatro Arriaga el pasado 28 de febrero. También en los últimos tiempos han surgido de la sociedad civil iniciativas en defensa del Concierto Económico, como la Comunidad del Concierto – Gurea Kontzertua, impulsada y liderada por el exconsejero de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, Pedro Luis Uriarte Santamaría.

(*) 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

¿Quién tiene razón? ¿El líder de Ciudadanos, Sr. Rivera, cuando tacha de "*cuponazo*" el pago del País Vasco al Estado, para la financiación de las competencias no asumidas? ¿o la estrofa de la canción popular[3] que se incluye en la nota al pie que, de forma no menos expresiva, se queja del exceso de financiación a favor del Estado? No pretendemos en el presente artículo convencer a los detractores del Concierto de sus bondades ni a sus defensores de sus carencias, porque probablemente sería un intento inútil, ya que las posturas encontradas se basan más en prejuicios y opiniones, más o menos viscerales, a favor o en contra, que tienen poco que ver con argumentos jurídicos, técnicos o económicos o con un conocimiento suficiente de los mecanismos que intervienen en el cálculo del cupo.

Lo cierto es que, el pasado 17 de mayo de 2017 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 el País Vasco y el Estado, dado que, bajo la vigencia de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, ambas administraciones se habían revelado incapaces de alcanzar acuerdos en la liquidación de los cupos de prácticamente ninguno de sus ejercicios, hasta el punto de que resultó necesario activar la cláusula de prórroga automática, contenida en la Disposición Final Primera de dicha Ley, nada menos que seis veces, para los ejercicios 2012 a 2017, ambos incluidos.

Precisamente, los acuerdos alcanzados en dicha CMCE, abrieron el camino y posibilitaron la adopción de otros, dirigidos a una necesaria modificación del Concierto Económico y a la

3 "*¿Qué parecido, dirán ustedes, tienen las vacas con Euskadi? Y es que nosotros las ordeñamos, pero la leche se va a Madrid*" (Canción popular vasca).

aprobación de una nueva metodología de determinación del cupo que, tras la reunión de la CMCE del 19 de julio de 2017 y su preceptiva tramitación parlamentaria, se han convertido respectivamente en la Ley 10/2017 y en la Ley 11/2017, ambas del 28 de diciembre pasado. 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 los acuerdos en materia financiera alcanzados en ambas reuniones de la CMCE. En la primera parte, describiremos los problemas que provocaron el desencuentro entre las administraciones vasca y estatal respecto de la liquidación de los cupos así como la solución adoptada, mientras que, en la segunda parte, fijaremos nuestra atención en la nueva metodología aprobada para el quinquenio 2017 a 2021 y sus efectos.

I. LOS ACUERDOS DE LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO DE 17 DE MAYO DE 2017

Como ya se ha dicho, el pasado 17 de mayo se alcanzaron diversos acuerdos en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) que han dado solución a una serie de desencuentros en las relaciones financieras entre ambas administraciones que habían afectado a las liquidaciones de prácticamente todos los cupos correspondientes a los ejercicios en que la metodología de determinación del cupo aprobada por la Ley 29/2007 se había mantenido vigente. Las discrepancias se pusieron pronto de manifiesto y afectaban básicamente a la distinta interpretación de los acuerdos que previamente se habían adoptado en relación con la financiación de diversas medidas incorporadas a la Ley Orgánica de Educación[4] (LOE), del contenido de la Ley de Dependencia[5], de determinados acuerdos en materia de sanidad[6], así como del Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre, sobre traspaso de funciones y servicios a la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de ejecución de la legislación laboral en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación profesional para el empleo, que realiza el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE). Pero los mayores problemas surgieron a raíz de la aprobación 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 la reunión a que nos referimos se alcanzaron 11 acuerdos, en los que la CMCE, tras aprobar la revisión del cupo líquido del año base 2007 y los índices de actualización homogeneizados para los ejercicios de 2011 en adelante (acuerdo 1º), acordó la regularización y liquidación de los cupos definitivos y de las compensaciones financieras definitivas de los años 2007 a 2015 y provisionales 2016 (acuerdo 2º), la valoración definitiva de las políticas activas de empleo de los años 2011-2015 y provisional 2016 (acuerdo 3º), así como los respectivos importes provisionales de los mismos conceptos para el ejercicio 2017 (acuerdos 5º a 7º). Además se incluyen otros acuerdos que afectan al régimen presupuestario de las políticas activas de empleo (acuerdo 4º), a la participación del País Vasco en la financiación del nivel mínimo de protección del sistema de autonomía y atención a la dependencia (acuerdo 8º) y en las dotaciones del Fondo Social Europeo para el desarrollo de la modificación de la LOE, aprobada por la Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa (acuerdo 9º). A efectos únicamente de dejar constancia de

4 Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

5 Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

6 Acuerdos para la financiación de la sanidad adoptados en la II Conferencia de Presidentes, celebrada el 10 de septiembre de 2005.

ellos, mencionaremos que finalmente se decidió, por un lado, la creación de un grupo de trabajo encargado de analizar los efectos tributarios del cambio de operativa de una conocida empresa del sector automovilístico (acuerdo 10º) y, por otro, la ratificación de determinados acuerdos previamente alcanzados en materia de estabilidad presupuestaria (acuerdo 11º).

A) El origen de las discrepancias

Antes de entrar en la explicación de las discrepancias que constituyen el origen de los desencuentros, conviene que dediquemos unas líneas a realizar una breve descripción de los mecanismos de determinación del cupo que tienen que ver con las mismas, que nos ayudará a una mejor comprensión de las posturas enfrentadas mantenidas por una y otra administración.

Como es sabido, el País Vasco financia a través del cupo las competencias que el Estado desarrolla por no haber sido efectivamente asumidas por la Comunidad Autónoma y lo hace en la proporción que representa su riqueza relativa en relación con la total estatal. Para ello, el artículo 57 del Concierto Económico prevé que los índices para efectuar las imputaciones correspondientes se determinarán básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado, remitiendo a las leyes de cupo para su determinación y aplicación bajo su vigencia respectiva. Con independencia de la polémica sobre la conveniencia de su revisión (quinquenal), lo cierto es que el porcentaje que representa ese índice de imputación ha permanecido invariable en el 6,24% desde su determinación en la primera metodología de cupo aprobada mediante Ley 44/1988, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de determinación del cupo del País Vasco para el quinquenio 1987 a 1991[7].

Para la determinación de las competencias no asumidas, se parte del importe total de gastos consignados en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio que corresponda, de cuyo importe debe deducirse la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponde a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma. Al importe resultante se le aplicará el índice de imputación (6,24%) y obtendremos la primera magnitud relevante que, tras los correspondientes ajustes y compensaciones por ingresos no concertados, determinará el cupo líquido del ejercicio.

Esta forma de operar implica que, con carácter general, la financiación de las cargas asumidas por el País Vasco depende directamente de la valoración de la correspondiente competencia consignada en los presupuestos generales del Estado en el año en que se produzca el traspaso.

Por otra parte, las leyes que aprueban la metodología de cupo parten de la base de que la estructura general de las magnitudes que intervienen en la determinación del cupo se van a mantener estables a lo largo del quinquenio previsto para su vigencia, de forma que, una vez calculado el cupo líquido del primer ejercicio de aplicación (cupo líquido del año base), para la determinación del cupo del resto de los años del quinquenio basta con aplicar al importe resultante un índice de actualización que, una vez más, y en aplicación del criterio de riesgo unilateral que preside las relaciones financieras

7 Previamente, el propio Concierto, aprobado mediante Ley 12/1981, de 13 de mayo, cuantificó en su Disposición Transitoria Séptima el cupo a pagar en su primer ejercicio de aplicación (1981) en la cantidad de 116.979 millones de pesetas, que representa algo más del 6,24% de la valoración que se declara de 1.859.011 millones de pesetas de las cargas no asumidas. Posteriormente, la Ley 43/1988, de 28 de diciembre, declaró definitiva la metodología seguida para el señalamiento de los cupos provisionales correspondientes al quinquenio 1982-1986 para cuya determinación, por aplicación de la Disposición Transitoria Quinta del Concierto, se utilizó idéntica metodología e índice de imputación a los utilizados para el cálculo del cupo de 1981. En el ínterin se acordó la constitución de un grupo de trabajo para el estudio del índice de imputación que presentó sus conclusiones sin acuerdo, ya que la representación del Estado proponía la utilización del Producto Interior Bruto a precios de mercado, mientras que la parte vasca se inclinaba por la utilización de la Renta Nacional/ Regional Neta Disponible, como índice de renta más idóneo. Dichas conclusiones se incorporaron al acta de la CMCE 1/1982, de 27 de mayo.

entre el País Vasco y el Estado, se cuantifica con variables contenidas en el presupuesto estatal[8].

Así, el cálculo del cupo líquido de cada ejercicio del quinquenio responde a la siguiente expresión:

$$Cupo_t = i * (PGE_0 - CA_0 - INC_0 * \frac{IC_t}{IC_0} = i * (CNA_0 - INC_0) * \frac{IC_t}{IC_0}$$

Donde

i = índice de imputación (6,24%)

PGE_0 = Total presupuesto general del Estado (PGE°) en el año base del quinquenio

CA_0 = Valor de las cargas asumidas en los PGE° en el año base del quinquenio

INC_0 = Importe de los ingresos no concertados en el PGE° del año base del quinquenio

CNA_0 = Valor de las cargas no asumidas en los PGE° del año base del quinquenio (= $PGE_0 - CA_0$)

IC_t = ingresos por tributos concertados del Estado, excluidos los tributos cedidos en su totalidad a las CCAA, en el año t de cálculo del cupo líquido

IC_0 = ingresos por tributos concertados del Estado, excluidos los tributos cedidos en su totalidad a las CCAA, en el año base del quinquenio

Junto al esquema que acabamos de describir, que podríamos denominar como financiación general de las competencias vía cupo, conviven otras competencias o cargas asumidas que, por diversos motivos, gozan de una financiación específica, distinta del 6,24% de su consignación presupuestaria a nivel estatal, y se valoran cada año en función de variables determinadas. Se trata de excepciones al régimen de financiación general en las que se acuerda, en unos casos, una financiación que se corresponde con el gasto real a nivel estatal y, en otros, una financiación adecuada a la especial naturaleza de la competencia en cuestión. A esta categoría han pertenecido, hasta 2002 en que se integran en el sistema de financiación general, la financiación de la Policía Autónoma y la de los servicios de la Seguridad Social gestionados por el Insalud e Imserso. También, en la transferencia de los servicios en materia de empleo, operada mediante el Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre, se contempla una financiación específica para los gastos por transferencias de los capítulos IV y VII del presupuesto del organismo autónomo estatal encargado del desarrollo de la competencia, el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE), en base al gasto real estatal anual.

En lo que aquí interesa, y por constituir el núcleo de las discrepancias mantenidas con el Estado, debemos señalar que en la Comisión Mixta del Concierto Económico celebrada el 30 de julio de 2007, además de acordar la metodología de determinación del cupo para el quinquenio 2007 a 2011, se adoptaron otros tres acuerdos en virtud de los cuales se fijaba la participación del País Vasco en la financiación de determinadas cargas establecidas por sucesivas leyes de ámbito estatal para las que el Estado se había reservado los recursos oportunos en su presupuesto. Las cargas a que nos referimos se identifican con competencias en materia de educación, sanidad y dependencia, en relación con las cuales el Estado había aprobado determinada normativa que imponía a las Comunidades Autónomas nuevas obligaciones, razón por la que el propio Estado asumió su financiación, arbitrando los recursos necesarios para ello que, en lo que respecta al País Vasco, se instrumentaron mediante deducciones en el cupo líquido a pagar.

Llegamos así, a identificar las dos cuestiones que han constituido el origen de los desencuentros mantenidos entre la administración vasca y estatal durante la dilatada vigencia de la Ley 29/2007: por un lado, la determinación del índice de actualización previsto en la metodología

8 En concreto, el artículo 10 de la Ley 29/2007, determina que el índice de actualización es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos concertados, excluidos los tributos cedidos en su totalidad a las Comunidades Autónomas de régimen común, que figure en los capítulos I y II del presupuesto de ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera el cupo líquido y los ingresos previstos por el Estado por los mismos conceptos tributarios en el año base del quinquenio.

de determinación del cupo para la fijación del correspondiente a los años subsiguientes al año base 2007 y, por el otro, la forma en que afecta al mismo la especial forma de financiar las tres competencias con financiación específica acordadas en la CMCE de 30 de julio de 2007. Ambas cuestiones se ven afectadas de forma radical por la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación de régimen común, aprobado a raíz de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

B) Los efectos sobre la determinación del cupo del nuevo sistema de financiación de régimen común

La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, desde el 1 de enero del año 2009, se rige por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (en adelante, modelo LOFCA 2009) que recoge el Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 15 de julio de 2009.

Los principales ejes sobre los que se construye el nuevo sistema son los siguientes:

- Refuerzo de las prestaciones del "estado del bienestar" incorporando recursos adicionales por el Estado que se irán integrando gradualmente en el sistema.

- Incremento de la equidad del sistema a través de un nuevo elemento: el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF) para garantizar que todas las Comunidades Autónomas reciban los mismos recursos por habitante en términos de población ajustada o "*unidad de necesidad*", tanto en el primer año de aplicación como en los subsiguientes. También se espera que ayudarán a incrementar la equidad, los Fondos de Convergencia creados con aportaciones adicionales del Estado.

- Garantía del principio de suficiencia mediante un Fondo de Suficiencia Global que asegure la financiación de la totalidad de las competencias, respetando la cláusula del *statu quo*, es decir, que ninguna Comunidad Autónoma pierda recursos como resultado del nuevo sistema.

- Mejora de los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal incrementando los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas, con un aumento paralelo de las competencias normativas.

Desde el punto de vista en el que centramos nuestro análisis, no cabe la menor duda de que la puesta en marcha del nuevo sistema de financiación autonómica supuso una modificación sustancial en determinadas variables presupuestarias que tienen relevancia en el cálculo del cupo a pagar por el País Vasco.

Así, en lo que respecta al ingreso, el incremento de los porcentajes de cesión parcial de las principales figuras que componen la cesta tributaria de las Comunidades Autónomas, supuso una disminución correlativa de los ingresos presupuestarios del Estado por los mismos conceptos, que afecta directa y explícitamente al índice de actualización previsto en la metodología para el cálculo del cupo de los años subsiguientes al año base. En concreto, los porcentajes de cesión de las figuras a que afectó la modificación pasaron a ser los siguientes:

INCREMENTO DEL PORCENTAJE DE CESIÓN DE DETERMINADOS TRIBUTOS A LAS CCAA OPERADO POR LA LEY 22/2009

	Periodo anterior	Ley 22/2009
IRPF: Tarifa autonómica	33%	50%
Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	35%	50%
Impuestos especiales de fabricación (IIEE)	40%	58%

Desde el punto de vista del gasto también se producen cambios relevantes derivados del nuevo sistema de financiación y, en particular, de la integración en el mismo de las previsiones presupuestarias que, hasta su implementación, tenían una consignación específica en los estados de gastos del presupuesto estatal, cuya desaparición deja sin referencia la financiación del País Vasco por las mismas que, como se ha explicado, se encontraba desde 2007 referenciada a dicha consignación presupuestaria y cuantificada en el 6,24% de su importe. Más aun, en lo que se refiere a su financiación, debe tenerse en cuenta que la cláusula de garantía del status quo prevista en el artículo 5 de la Ley 22/2009, unida a la dotación de recursos adicionales por parte del Estado, hace que el importante impacto en los gastos presupuestarios del Estado, sin que se prevea un incremento correlativo de los ingresos en las figuras concertadas, se haya financiado básicamente con un aumento del déficit presupuestario[9].

No cabe duda de que las dos circunstancias señaladas, la afectación al índice de actualización derivado de la modificación de los porcentajes de cesión y la desaparición de los estados de gastos del presupuesto estatal de las consignaciones presupuestarias con financiación específica y su integración en el modelo de financiación común, hace que nos encontremos en el supuesto de hecho previsto en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 29/2007, cuyo texto literal reproducimos a continuación:

"*Disposición adicional quinta.*

En el caso de que se produjese una reforma del régimen de cesión de tributos del Estado o una modificación sustancial en los Presupuestos Generales del Estado como consecuencia de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales, se reunirá la Comisión Mixta del Concierto Económico para analizar y determinar, si procede, la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio y/o del índice de actualización del mismo, surtiendo en su caso la revisión efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma."

Pocas dudas ofrece la dicción literal del precepto: si se produce el supuesto de hecho previsto (una reforma del régimen de cesión de tributos del Estado o una modificación sustancial en los Presupuestos Generales del Estado como consecuencia de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales), la consecuencia inmediata debe ser que se produzca una reunión de la CMCE que deberá analizar y determinar si procede:

- la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio , y/o

- la revisión del índice de actualización del mismo.

Resulta obvio que las dos circunstancias previstas en el precepto se han producido, como ya hemos explicado, por lo que la solución debería haber sido la convocatoria de la CMCE para proceder al análisis y, en su caso, revisión, de las dos variables así mismo previstas. Precisamente en la interpretación de esta Disposición Adicional Quinta de la Ley de Cupo, se encuentra el origen de las discrepancias que se han mantenido hasta el acuerdo de 17 de mayo de 2017 entre las administraciones estatal y vascas, en la medida en que aquella estimaba procedente la revisión del índice de actualización mientras que ha entendido, durante todo el periodo que se han mantenido las diferencias, improcedente la revisión del cupo líquido del año base del quinquenio. La parte vasca, por su parte, sin negar, la necesidad de revisar y homogeneizar el índice de actualización, ha reclamado,

9 Además, los ingresos presupuestarios del Estado se encuentran minorados desde 2004, por la participación en los ingresos fijada para municipios cuya población de derecho superara los 75.000 habitantes o fueran capitales de provincia o de Comunidad Autónoma. Para neutralizar en el ámbito local los efectos del nuevo sistema de financiación autonómico, se modifican al alza los porcentajes de cesión, lo que también provoca modificaciones en los estados de gastos e ingresos del presupuesto estatal.

permanente e insistentemente, la convocatoria de la CMCE para proceder al análisis de la procedencia o no de revisar el cupo líquido del año base.

C) La revisión del cupo liquido del año base

Como ya se ha puesto de manifiesto, la eventual afectación al cupo líquido del año base del quinquenio, deriva de la especial forma de financiación de tres tipos de cargas que fue objeto de acuerdo en la CMCE que, además, acordó la metodología de determinación de cupo para el quinquenio 2007 a 2011 (luego incorporada a la Ley 29/2007) y que afectaban, en concreto, a determinadas medidas legislativas aprobadas por el Estado en materia de educación, sanidad y dependencia, de las que ahora nos vamos a ocupar.

Debe tenerse en cuenta que la progresiva implantación del nuevo sistema de financiación, aunque entra en vigor desde 2009, no tuvo plenos efectos en el presupuesto del Estado hasta el ejercicio 2011, primer ejercicio en que las entregas a cuenta se realizan de acuerdo con las previsiones del nuevo sistema, por lo que el grueso de las discrepancias se producen a partir de la liquidación del cupo de ese ejercicio, por cuanto no es sino a partir de dicho ejercicio cuando se pone de manifiesto la necesidad de homogeneizar el índice de actualización y desaparecen de los estados de gastos del Estado la financiación específica de las competencias en cuestión.

a) Participación del País Vasco en las dotaciones del Estado para el desarrollo de la Ley Orgánica de Educación

La aprobación de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (LOE), supuso la imposición de nuevas cargas a las Comunidades Autónomas para la financiación de determinadas medidas incluidas en el texto normativo, dirigidas a la mejora del sistema educativo y como objetivos intermedios el éxito en la enseñanza básica, el fomento de la enseñanza de idiomas y de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs), el apoyo al profesorado y la implantación de la gratuidad en el segundo ciclo de la educación infantil. Para compensar a las Comunidades Autónomas de los incrementos de coste derivados de dichas medidas el Estado arbitró los medios necesarios para su implantación, incluyendo en su propio presupuesto las partidas necesarias para su financiación. En el caso del País Vasco, el acuerdo 4º de la CMCE de 30 de julio de 2007, articuló su financiación mediante minoraciones específicas en el cupo. En concreto dicho acuerdo expresaba:

"*La participación del País Vasco en las dotaciones presupuestarias destinadas al desarrollo de la Ley Orgánica de Educación se realizará mediante minoración en el Cupo del importe que resulte por aplicación del índice de imputación vigente en cada ejercicio a las mencionadas dotaciones presupuestarias elevadas o consideradas, según proceda, a nivel estatal.*

…El citado importe será objeto de minoración en el cálculo inicial del cupo provisional a satisfacer al Estado y se efectuará en los meses de mayo, septiembre y diciembre del ejercicio correspondiente. Una vez liquidado el ejercicio presupuestario se adecuarán los recursos correspondientes al País Vasco por aplicación de lo previsto en el párrafo anterior a las obligaciones presupuestarias reconocidas para atender ese fin, elevadas a nivel estatal, siendo dicho importe objeto de regularización en el cálculo del cupo definitivo a satisfacer al Estado."

El importe de dicha minoración en el cupo líquido provisional para 2007 constaba en el anexo IV a dicha acta y se cuantificó en la cantidad de 43.983,75[10] miles de €. El importe finalmente liquidado alcanzó la cifra de 38.160,95 miles de €. En los ejercicios 2008, 2009 y 2010 los importes liquidados fueron de 60.064,92 miles de €, 64.798,35 miles de € y 56.793,49 miles de €, respectivamente.

10 El importe supone el 6,24% de las dotaciones presupuestarias de distintas secciones que alcanzaban la cantidad a nivel estatal de 660.884 miles de €.

b) Participación del País Vasco en las dotaciones del Estado para la configuración del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia

La Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2007, regula las condiciones básicas de promoción de la autonomía personal y de atención a las personas en situación de dependencia, estableciendo un nivel mínimo de protección definido y garantizado financieramente por el Estado, un segundo nivel de protección mediante un régimen de cooperación y financiación entre el Estado y las Comunidades Autónomas a través de convenios para el desarrollo y aplicación de las demás prestaciones y servicios que se contemplen en la Ley y previendo, finalmente, que las Comunidades Autónomas podrán desarrollar un tercer nivel adicional de protección a los ciudadanos.

Nuevamente, la financiación del País Vasco en las dotaciones presupuestarias previstas para su implementación, se articularon a través de compensaciones o minoraciones en el cupo, tanto en lo que se refiere al nivel mínimo de protección como al nivel acordado. Así el acuerdo 3º de la CMCE de 30 de julio de 2007 preveía:

"*Primero.- El importe que, de acuerdo con el nivel mínimo de protección garantizado y determinado por la normativa estatal para cada uno de los beneficiarios del sistema según el grado y nivel de dependencia, corresponda al País Vasco en las dotaciones presupuestarias destinadas a la financiación del nivel mínimo de protección del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia se instrumentará mediante compensación en el pago de Cupo.*

Segundo.-La participación del País Vasco en las dotaciones presupuestarias destinadas a la financiación del nivel acordado del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia se realizará mediante minoración en el Cupo del importe que resulte por aplicación del índice de imputación vigente en cada ejercicio a las mencionadas dotaciones presupuestarias elevadas o consideradas, según proceda, a nivel estatal."

Dado que el nivel mínimo de protección garantizado por el Estado se articula mediante importes predeterminados en función de las certificaciones emitidas por las administraciones competentes de los beneficiarios afectados en cada nivel de dependencia, las discrepancias se centran en este caso en la participación del País Vasco en el nivel acordado. El anexo III al acta en cuestión cuantifica dicha participación provisional en el ejercicio 2007, en la cantidad de 14.005,67 miles de €, liquidados finalmente en la cifra de 13.791,11 miles de €. En los ejercicios sucesivos las cantidades liquidadas fueron de 16.040,54 miles de € en 2008, 44.139,10 miles de € en 2009[11] y de 18.803,18 miles de € en 2010.

c) Participación del País Vasco en el ejercicio 2007 en las dotaciones del Estado para las medidas acordadas en la Conferencia de Presidentes celebrada el 10 de septiembre de 2005

El importante crecimiento del gasto sanitario por habitante a consecuencia de múltiples causas como las mejoras tecnológicas, el envejecimiento de la población o las decisiones relacionadas con la gestión de dicho gasto, entre otras, determinó que en la Conferencia de Presidentes celebrada el 10 de septiembre de 2005, se alcanzara un acuerdo entre las Comunidades Autónomas y el Estado en virtud del cual el Gobierno incrementaría sus aportaciones al Sistema Nacional de Salud mediante recursos adicionales incorporados a los presupuestos

11 El notable incremento del ejercicio 2009 responde a las dotaciones presupuestarias aprobadas para la financiación del llamado Plan E, Plan Español para el Estímulo de la Economía y el Empleo, articulado a través del Real Decreto-Ley 9/2008, de 28 de noviembre, por el que se crea un Fondo Estatal de Inversión Local y un Fondo Especial del Estado para la Dinamización de la Economía y el Empleo y se aprueban créditos extraordinarios para atender a su financiación.

generales, que se mantendrían mientras se acordara un nuevo sistema de financiación. El apartado 7 del acuerdo señalaba que la aplicación de las medidas de carácter tributario y financiero a las Comunidades Autónomas de régimen foral se realizaría de acuerdo con su específico sistema de financiación de Concierto o Convenio Económico, señalando que, en particular, la participación se articularía mediante minoraciones en el cupo, por el importe que resulte de la aplicación del índice de imputación del 6,24% a las consignaciones presupuestarias elevadas a nivel estatal.

En aplicación del mismo, la CMCE celebrada el 6 de octubre de 2005, incorporó dicha previsión de participación del País Vasco en las dotaciones para la financiación del gasto sanitario, mientras que en la CMCE de 30 de julio de 2007 se cuantificó dicha participación para ese ejercicio en la cantidad de 57.913,87 miles de euros, finalmente liquidada en 56.116,46 miles de €, siendo las de los ejercicios siguientes 47.518,14 miles de € en 2008, 50.619,21 miles de € en 2009 y 79.861,09 miles de € en 2010.

d) La integración de la financiación específica de las tres competencias en el nuevo sistema de financiación común y su reflejo en el cupo del año base.

Llegados a este punto, y aceptando, por pacífica, la necesaria homogeneización del índice de actualización del cupo, la cuestión se centra en decidir si la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación común y la correlativa desaparición de las partidas presupuestarias estatales de las tres competencias de que nos ocupamos, deben provocar o no una revisión del cupo del año base del quinquenio. Creemos que hay razones objetivas suficientes para defender, como así lo hizo la administración vasca, que la respuesta a la cuestión debe ser afirmativa.

Como ya se ha señalado, en la negociación de la Ley 29/2007, se acordó la financiación de los gastos controvertidos conforme al gasto real presupuestario del Estado. Para ello, por aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera[12] de la propia ley, dichas cargas fueron consideradas como "*no asumidas*" en el cálculo del cupo del año base[13] (y, por lo tanto financiadas por el País Vasco conforme a su índice de imputación del 6,24%) y, simultáneamente, consideradas como gastos con financiación específica, a fin de asegurar que su financiación se realizara en base a dicho gasto real del Estado. La razón de esta forma de actuar no es otra que la de atender al tratamiento definitivo que, en el marco de la nueva financiación autonómica de régimen común, se decidiera en relación con las mismas, en el que, en el momento de la celebración de la CMCE de 30 de julio de 2007, estaba ya siendo objeto de negociación y ya se vislumbraban modificaciones sustanciales, tanto en la cuantificación de las necesidades de gasto como en la capacidad de financiación de las distintas Comunidades Autónomas. De hecho, esta situación justifica la controvertida Disposición Adicional Quinta que, como hemos visto, remite a la CMCE el análisis de los efectos que en la determinación del cupo se deriven tanto de una reforma en el régimen de cesión de tributos del Estado como de una modificación sustancial en los presupuestos estatales consecuencia de la reforma del sistema LOFCA, así como la desaparición en la nueva ley quinquenal de la remisión a la "*debida homogeneización*" del índice de actualización de cupo que se contenía en el artículo 10 de la metodología de determinación del cupo del quinquenio anterior, aprobada mediante Ley 13/2002, de 23 de mayo.

12 El tenor literal de la Disposición Adicional Tercera, es el siguiente: "*La aplicación al País Vasco de las disposiciones de carácter financiero para la configuración del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, el desarrollo de la Ley Orgánica de Educación y las acordadas en la Conferencia de Presidentes celebrada el 10 de septiembre de 2005 para la financiación de la sanidad, se determinará por aplicación de lo previsto en los Acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico*."

13 El anexo I a la Ley 29/2007, en el que se expresan las cifras para el cálculo del cupo provisional para 2007 contiene una nota que remite a la disposición anterior: "*Sin perjuicio de lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la metodología de cupo 2007-2011*".

Por otra parte, la única circunstancia que justificaría la solución contraria, de no modificar el cupo del año base, sería la de entender que en el nuevo sistema de financiación común, las cargas controvertidas no fueron objeto de incorporación. En relación con ello, también encontramos razones objetivas para negarla. El nuevo sistema de financiación de régimen común contiene una cláusula explícita de aseguramiento del *status quo* de financiación derivado de la aplicación al ejercicio 2009 de la normativa anterior, contenida en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, medida acompañada, además, de nuevos recursos adicionales aportados por el Estado, de forma escalonada durante los ejercicios 2009 y 2010, dirigidos al refuerzo del estado del bienestar. Si a ello le añadimos la cláusula de lealtad institucional, contenida en la Disposición Adicional Sexta de la Ley 22/2009[14], la conclusión no puede ser otra que entender que la financiación de las cargas en cuestión fue incorporada al nuevo sistema de financiación de régimen común. Incluso, la Disposición transitoria Tercera de la propia Ley 22/2009, deja sin efecto expresamente las medidas derivadas de la II Conferencia de Presidentes, relativas a las dotaciones complementarias para la financiación de la asistencia sanitaria. La razón no puede ser otra que la de entender incluidas dichas dotaciones en el nuevo sistema.

Finalmente, un nuevo argumento encontramos para afirmar la necesidad de revisar el cupo del año base del quinquenio: la financiación mediante apelación al déficit de los recursos adicionales aportados por el Estado en el nuevo régimen de financiación común. Como ya hemos explicado, el cálculo del cupo se cuantifica mediante la aplicación del índice de imputación del 6,24% a la diferencia entre el importe de las cargas no asumidas y los ingresos no concertados y, entre estos se encuentran, por aplicación expresa del artículo 56 del Concierto Económico, la "*parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del estado*". Pues bien, el hecho es que la aportación a cargo del Estado de recursos adicionales supuso un incremento del presupuesto de gastos sin que se produjera ninguna incorporación de otra fuente de ingresos tributarios o no, por lo que la única conclusión posible es que dicho incremento fue financiado mediante un aumento del déficit presupuestario del Estado, que justificaría, a su vez, una revisión del cupo del año base (2007).

D) Consecuencias de las discrepancias

Las diferencias de criterio que acabamos de señalar provocaron un enconamiento de las posturas enfrentadas, de forma que el País Vasco, por su parte, a la hora de hacer efectivos los sucesivos cupos aplica, ante la falta de convocatoria de la CMCE prevista en la Disposición Adicional Quinta de la ley de cupo vigente, de manera literal las previsiones del artículo 10 en lo que se refiere a la determinación del índice de actualización y abona los cupos aplicando al del año base el índice sin homogeneizar, mientras que la administración estatal calcula los cupos aplicando unilateralmente un índice de actualización homogeneizado de acuerdo con la nueva situación presupuestaria que, como hemos puesto de manifiesto, despliega todos sus efectos a partir del ejercicio 2011.

Ante la falta de pago por el País Vasco de los cupos "homogeneizados", la administración estatal comienza a compensar las diferencias en el resto de flujos financieros que se mantienen entre ambas administraciones, de forma que, mientras que en las cuentas del País Vasco figuran como cupos pagados los calculados sin homogeneización del índice de actualización, las cuentas estatales reflejan como cupo pagado el calculado por ella misma, acumulándose diferencias que, a final del ejercicio 2016, alcanzan la cifra de 1.651,3 millones de €.

14 La Disposición Adicional 6ª de la Ley 22/2009 declara expresamente que: "*...con la incorporación de recursos adicionales por parte del Estado a las necesidades de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en el marco de la presente Ley, se garantiza la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía para el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones legales existentes hasta la fecha de aprobación de esta Ley, dando satisfacción al principio de lealtad institucional*".

E) Acuerdo sobre las discrepancias alcanzado en la CMCE de 17 de mayo de 2017

El acuerdo finalmente alcanzado da la razón a la reclamación de la administración vasca, en tanto en cuanto, además de proceder a la homogeneización del índice de actualización del cupo, asumiendo así la pretensión estatal, se revisa el cupo del año base, incorporando al mismo la financiación a favor del País Vasco de las tres competencias que hasta 2011 gozaron de financiación específica, mediante su minoración en el cupo en base al gasto real estatal entre los ejercicios 2007 a 2010. Además, deberemos tener en cuenta las diferencias derivadas de otros acuerdos complementarios, incluidos en el acuerdo nº 3 de la CMCE de 17 de mayo de 2017, referentes a la financiación de las políticas activas de empleo cuya transferencia fue acordada a través del Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre.

a) Homogeneización del índice de actualización

El acuerdo Primero de la CMCE de 17 de mayo de 2017, procede a determinar la recaudación homogénea del año base 2007, aplicable para la determinación del índice de actualización definitivo de los ejercicios 2011 a 2015, así como del índice de actualización provisional del ejercicio 2016, para adaptar así la recaudación definitiva y provisional de dichos ejercicios a la nueva situación presupuestaria de los ingresos del Estado que se deriva del incremento de los porcentajes de cesión a que nos hemos referido en la letra B) del apartado I anterior de este trabajo.

La recaudación definitiva del año 2007 homogeneizada para cada uno de los ejercicios señalados y el cálculo de los correspondientes índices de actualización son los que figuran en el siguiente cuadro:

Año	Recaudación homogénea 2007	Recaudación definitiva	Índice de Actualización
2007 (prov)	132.020.000,0	143.673.843,9	1,0882733
2008	143.673.843,9	109.295.614,9	0,7607203
2009		78.866.564,1	0,5489278
2010		108.669.582,1	0,7563630
2011	123.636.554,8	85.717.171,0	0,6932996
2012	104.859.797,6	71.720.447,5	0,6839652
2013	123.174.202,9	95.071.498,7	0,7718459
2014		99.817.732,3	0,8103786
2015		104.515.701,3	0,8485194
2016 (prov)	110.057.654,5	109.166.000,0	0,9918983

Como se deriva de la metodología de determinación de cupo, el índice de actualización afecta tanto al cálculo del cupo líquido (y, por lo tanto, a las minoraciones derivadas de la integración en el mismo de las competencias específicas y de las nuevas competencias asumidas durante el periodo), como a la compensación del artículo 6.2[15] de la Ley 29/2007 y a la compensación por los impuestos medioambientales[16] a partir de su creación en 2013.

b) Revisión del cupo del año base

El apartado Dos del acuerdo Primero de la CMCE cuantifica el cupo líquido provisional y definitivo del año base 2007 para los ejercicios 2011 y siguientes, que se deriva de la revisión

15 El artículo 6.2 señala que será objeto de compensación la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que financian las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, añadiendo el apartado 3 que su imputación se efectuará aplicando el índice establecido en el artículo 7 siguiente.

16 El acuerdo segundo de la CMCE celebrada el 16 de enero de 2014 establece que la Comunidad Autónoma del País Vasco compensará financieramente a la Administración del Estado por la diferencia entre la recaudación del País Vasco derivada de los llamados impuestos sobre el sector eléctrico y la variación en el importe del Cupo y en las compensaciones del artículo 6.2 de la metodología aprobada por la Ley 29/2007, de 25 de octubre, derivada de la incorporación de los ingresos que figuren en el Presupuesto de Ingresos del Estado por dichos impuestos, en el cálculo del índice de actualización.

del cupo del año base prevista en la Disposición Adicional Quinta de la Ley de Cupo. Para ello se procede a la valoración de la participación del País Vasco en las tres competencias específicas cuestionadas, fijándola en las siguientes cuantías, que reflejan dicha participación con referencia a los gastos que para dependencia y desarrollo de la LOE figuraban en los presupuestos generales del Estado en el ejercicio 2009[17], así como el importe de la garantía sanitaria y la dotación complementaria para sanidad integrado para todas las Comunidades Autónomas en el nuevo sistema de financiación de régimen común:

REVISIÓN DEL CUPO LÍQUIDO DEL AÑO BASE 2007

	Homogenización DA 5ª (Definitivo 2009) (a)	Índice de Actualización definitivo 2009 (b)	Índice de Actualización definitivo 2007 (c)	Importe provisional revisado 2007 (para 2011 y ss) (d) = a/(b*c)	Importe definitivo revisado 2007 (para 2011 y ss) (e) = d*c
DEPENDENCIA	16.142,54			27.022,07	29.407,40
EDUCACIÓN	5.498,28	0,5489278	1,0882733	92.902,27	101.103,06
SANIDAD	65.836,16			110.207,54	119.935,92
TOTAL	**137.476,98**			**230.131,88**	**250.446,39**

Una vez revisado el cupo del año base estamos en condiciones de hacer cuentas definitivas con el Estado, calculando los cupos líquidos definitivos a pagar y, por un lado, por comparación con los contabilizados por el Estado, la diferencia que este debe abonar al País Vasco y, por el otro, enfrentando el resultado con los cupos contabilizados como pagados por el País Vasco, el importe que este tiene pendiente en sus cuentas de abonar a aquel.

REVISIÓN DEL CUPO LÍQUIDO DEL AÑO BASE 2007

	Importes reclamados por el PV	Importes a pagar por el Eº	Importes a abonar por el PV
Cupo líquido a pagar	1.398.035,03	1.248.596,38	149.438,65
Compensación Imp. Sector Eléctrico	-13.208,00	-14.182,66	974,66
TOTAL CUPO LÍQUIDO PENDIENTE	**1.384.827,03**	**1.234.413,72**	**150.413,31**

c) Diferencias en la financiación de las políticas activas de empleo

Como ya se ha señalado, mediante Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre, fueron traspasadas al País Vasco las competencias asociadas a la ejecución de la legislación laboral en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación profesional para el empleo, que realiza el Servicio Público de Empleo Estatal, instrumentando un régimen específico de financiación que incluye la liquidación anual de los programas de empleo y formación incluidos en los capítulos 4 y 7 del organismo autónomo Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE), así como el pago de la bonificaciones en las cuotas de formación profesional y en las cuotas de la seguridad social que se apliquen las empresas por la aplicación de las medidas de incentivación y creación de empleo, ambas relativas a centros de trabajo ubicados en el País Vasco, todo ello de acuerdo con el régimen presupuestario incluido en la letra G) del anexo al Real Decreto de traspaso.

Durante la vigencia de la Ley 29/2007 también se han producido discrepancias entre ambas administraciones en relación con la identificación y exclusión de partidas presupuestarias concretas, así como en el importe de las bonificaciones a financiar por el País Vasco. El acuerdo 3º de la CMCE de 17 de mayo de 2017, también ha puesto punto final a dichas discrepancias y se han determinado las valoraciones definitivas para los ejercicios 2011 a 2015, así como la valoración provisional del ejercicio 2016 de los programas en cuestión.

Dichas liquidaciones han generado, también en este ámbito, distintas contabilizaciones

17 En relación con la financiación del nivel acordado del SAAD, se excluyen los importes derivados del llamado Plan E.

en una y otra administración y, por lo tanto, su regularización, genera tanto pagos por parte del Estado al País Vasco como importes complementarios a favor del Estado respecto a los que constan formalmente en las cuentas de aquel. El resultado de las liquidaciones ha sido el siguiente:

impuestos del sector eléctrico, por valor de 14,2 millones de € e incrementarse en el resultado de los acuerdos relativos a la financiación de las políticas activas de empleo. Para el País Vasco, el resultado de los acuerdos determina una regularización por pago de cupo de 237,9 millones de €, de los que 150,4 millones responden a diferencias en los cupos y compensaciones

ACUERDO SOBRE LA FINANCIACIÓN DE LAS POLÍTICAS ACTIVAS DE EMPLEO

	TOTAL 2011-2016				
	Acordado	Estado	PV	Dif. Eº	Dif. PV
Políticas Activas de Empleo (Cap. IV y VII) Participación en Ingresos FSE	1.649.454,63 41.209,17		1.736.930,69 41.588,06		87.476,06 381,73
TOTAL NETO A FINANCIAR	**1.690.663,80**	**1.537.694,70**	**1.778.518,75**	**152.969,10**	**87.854,95**
Bonificaciónes SS/SEPE	-940.223,59	-940.223,59	-920.736,83	0,00	19.486,76
FINANCIACIÓN NETA	**750.440,21**	**597.471,11**	**857.781,92**	**152.969,10**	**107.341,71**

Así, el Estado debe abonar al País Vasco la cantidad de 152,9 millones de €, mientras que este deberá contabilizar pagos a favor del Estado por importe de 87,5 millones de €, además de dar por saldadas otras cantidades en concepto de participación en ingresos del Fondo Social Europeo (FSE) por 0,38 millones de € y de bonificaciones por importe de 19,5 millones de €.

del sector eléctrico y 87,5 millones de políticas activas de empleo. Por último, el País Vasco renuncia al cobro de 26 millones de €.

LIQUIDACIÓN FINAL DE LAS DISCREPANCIAS

	Importes reclamados por el PV	Importes a pagar por el Eº	Importes a abonar por el PV
Cupo líquido a pagar Compensación Imp. Sector Eléctrico	1.398.035,03 -13.208,00	1.248.596,38 -14.182,66	149.438,65 974,66
TOTAL CUPO LÍQUIDO PENDIENTE	**1.384.827,03**	**1.234.413,72**	**150.413,31**
Políticas Activas de Empleo	**240.445,46**	**152.969,10**	**87.476,36**
TOTAL COBROS/PAGOS PTES.	**1.625.272,49**	**1.387.382,82**	**237.889,68**
Cotización adicional Ertzaintza Ingresos Fondo Social Europeo Bonificaciones Seg. Social/SEPE Compensaciones Araba	1.398,86 381,73 19.486,76 4.772,64		1.398,86 381,73 19.486,76 4.772,64
TOT. IMP. RECLAMADOS NO COBRADOS	**26.039,99**	**0,00**	**26.039,99**
TOTAL	**1.651.312,48**	**1.387.382,82**	**263.929,66**

d) Liquidación final de las discrepancias

Como resumen de todo lo dicho hasta ahora, la liquidación final de las discrepancias tras los acuerdos alcanzados, se refleja en el siguiente cuadro en el que podemos apreciar los compromisos de devolución del Estado de los cupos pagados por importe de 1.248,6 millones de €, tras asumir las pretensiones de las administraciones vascas respecto a la revisión del cupo del año base y homogeneizar los índices de actualización de cupo tras la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación común. Dicho importe debe minorarse en el efecto que la variación de dichos índices genera sobre las compensaciones de los

Como es sabido, la administración estatal se ha comprometido a hacer efectivas las cantidades a abonar en concepto de cupo líquido pendiente (1.234,4 millones de €) en cinco plazo anuales crecientes a razón de un 10% el primer año (2017), y de un 15%, un 20%, un 25% y un 30% en los años sucesivos hasta la cancelación total de la deuda en 2021, mientras que la liquidación de

las políticas activas de empleo se ha producido en su integridad en el ejercicio 2017.

Finalmente, señalar que el saldo neto a favor del País Vasco, no ha supuesto una mayor capacidad de gasto presupuestario para sus administraciones en su totalidad, ya que parte de ello ha debido ser aplicado a las cuantías pendientes de cobro tanto por la Y ferroviaria (886,9 millones de €), Fondo social Europeo (6,0 millones de €) y SAAD nivel mínimo garantizado (158,6 millones de €). Por ello, únicamente la diferencia entre el ajuste IVA pendiente (599,8 millones de €) y los pagos a realizar (237,9 millones de €) han generado capacidad presupuestaria, por importe de 361,9 millones de €.

II. **LA METODOLOGÍA DE CUPO PARA EL QUINQUENIO 2017-2021**

Como se ha expuesto al comienzo de este trabajo, la Comisión Mixta del Concierto Económico del 17 de mayo de 2017 aprobó la valoración provisional del cupo líquido para el ejercicio 2017 (acuerdo 5º), de las compensaciones financieras (acuerdo 6º) y del coste asociado a los programas y actuaciones públicas en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación profesional traspasados al País Vasco por Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre. Por aplicación de lo dispuesto en el punto Dos del acuerdo 5º, los cupos de los ejercicios 2017 y siguientes se debían fijar en los términos acordados en dicha reunión de la CMCE. Por ello, el primer plazo del cupo de 2017, fijado para el 30 de mayo, ya se realizó aplicando la nueva metodología aprobada que, por otra parte, se incorporó como acuerdo 2º, a la reunión de la CMCE celebrada el 19 de julio posterior y que, finalmente, tras su preceptiva tramitación parlamentaria, se convirtió en la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021, a la que, a partir de ahora, nos referiremos.

Cabe señalar que, como en el caso de la aprobación de la Ley 10/2017, de modificación del Concierto Económico, la nueva ley de cupo fue aprobada previo rechazo de una enmienda a la totalidad presentada por el Grupo Ciudadanos en la que el portavoz del mismo vertía la acusación de privilegio y el calificativo de "cuponazo"[18] al que nos referíamos al comienzo de este trabajo. La aprobación del proyecto se produjo mediante 292 votos a favor, 36 en contra (Ciudadanos y Compromís) y 2 abstenciones (de los parlamentarios de EH-Bildu).

Los argumentos, sin embargo, para el rechazo de unas y otras fuerzas políticas son diferentes. Así, para el presentador de la enmienda a la totalidad, el sistema de cupo vulnera los principios constitucionales de solidaridad e igualdad entre todos los españoles, así como la proscripción de privilegios territoriales contenida en el artº 138 de la Constitución. El representante de Compromís justificaba su postura negativa al cupo vasco, en la necesaria eliminación de todo tipo de privilegios, mientras que los representantes de EH-Bildu basan su abstención en que el nuevo cupo da por bueno un esquema de subordinación financiera ante el Estado.

En cuanto al contenido de la Ley 11/2017, y en relación con las modificaciones introducidas respecto a la metodología anterior, contenida en la Ley 29/2007, vamos a distinguir los aspectos que se refieren a la metodología aprobada de los aspectos cuantitativos referentes a la determinación del cupo del año base del quinquenio respectivo.

A) La nueva metodología de determinación del cupo

Pocas novedades ofrece la Ley 11/2017 si la comparamos con la metodología anterior. La estructura y contenido de la nueva metodología reproduce casi literalmente la contenida en la Ley 29/2007. Aunque podemos señalar algunas diferencias.

En primer lugar, cabe resaltar las eliminaciones de todas las referencias que la anterior metodología

18 Ver Diario de sesiones del Congreso de los diputados, correspondiente a la sesión plenaria nº 89 celebrada el 23 de noviembre de 2017.

contenía respecto a la compensación prevista en el artículo 6.2 de la Ley 29/2007, relativa a la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que, hasta 2002, financiaban las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario regulado en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de noviembre, 1476/1987, de 2 de octubre, 1946/1996, de 23 de agosto y 558/1998, de 2 de abril.

Como es sabido, el traspaso en 2002 de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, a las Comunidades Autónomas que todavía no habían asumido sus servicios y funciones, provocó la desaparición de los presupuestos del INSALUD e IMSERSO que pasaron a integrarse en los respectivos presupuestos de todas las Comunidades Autónomas, vaciando de contenido el régimen de financiación contemplado en los decretos de traspaso a la CAPV. Desde entonces esas competencias no aparecen de manera específica en el cálculo del cupo líquido, al integrarse en el total de cargas asumidas y someterse, por tanto, a su tratamiento general. No obstante lo anterior, hasta 2001 la parte de esos servicios que se cubría con aportaciones del Estado se financiaba vía cupo, mientras que la parte correspondiente a la soportada por cuotas y otros ingresos se recibía mensualmente por transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social. Esta última parte, que se recibía vía transferencias, es la que pasó a convertirse en una compensación, la prevista en el artículo 6.2 de la Ley, a deducir del cupo líquido, mientras que la otra, la mayor, se integra en el importe total de las cargas asumidas. Con la eliminación ahora de dicha compensación la totalidad de la financiación se integra en el modelo general de determinación del cupo.

Del resto del articulado únicamente destacar la incorporación al texto normativo de los efectos que deben derivarse entre ambas administraciones en el ajuste correspondiente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, de la eventual recaudación por parte del País Vasco de cuotas correspondientes al tramo autonómico del impuesto imputables a otras Comunidades Autónomas o, en sentido contrario, las que pudiera obtener la administración de territorio común, de cuotas imputables al País Vasco, en el caso de que decidiera este ejercer su capacidad normativa en la materia.

El resto de modificaciones, afectan básicamente a las Disposiciones Adicionales, de forma que, conforme a los acuerdos alcanzados en cuanto a los cupos de la ley anterior, desaparece la controvertida Disposición Adicional Tercera a la que hemos dedicado la primera parte de este trabajo, al integrarse la financiación de las competencias afectadas (educación, dependencia y sanidad) en el nuevo cupo líquido, siendo sustituido su contenido por la referencia a la financiación del País Vasco por su participación en el coste asociado a los programas y actuaciones públicas en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación profesional de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre, incorporando al texto normativo el acuerdo alcanzado en la materia en su día. Con la desaparición de la Disposición Adicional tercera, se recupera la referencia a la "debida homogeneización" de los ingresos prevista en la normativa anterior a la Ley 29/2007 para el cálculo del índice de actualización, a que ya nos hemos referido.

Finalmente, y de forma excepcional, se declara definitiva la metodología seguida para el señalamiento de los cupos definitivos correspondientes al quinquenio 2012-2016, contenida en la ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, en los términos aprobados por la Comisión Mixta del Concierto Económico (Disposición Adicional Séptima), y se prevé también el fraccionamiento en los cinco años del quinquenio del pago, en cuotas crecientes, del resultado de los acuerdos alcanzados en la CMCE de 17 de mayo de 2017 (Disposición Adicional Octava), otorgando así rango legal a los mismos.

B) Efectos cuantitativos de la nueva metodología

Para finalizar, vamos a ocuparnos de los aspectos cuantitativos de la nueva metodología aprobada y de los efectos que se derivan para las obligaciones del País Vasco con el Estado, de forma que podamos hacernos una idea de la trascendencia que para la financiación del País Vasco se deriva del nuevo cupo acordado y podamos comprobar si, como afirmaba el líder de Ciudadanos, este nuevo cupo reduce dichos compromisos o si, por el contrario, los incrementa[19].

Para ello, vamos a partir de la comparación del cálculo del cupo provisional, correspondiente a los respectivos años base del quinquenio (2007 y 2017), tal y como figuran en el anexo de las Leyes 29/2007 y 11/2017. Como puede observarse, la simple comparación entre uno y otro, ofrece una diferencia de 265 millones de € a favor del cupo del 2007.

CUPO PROVISIONAL DE LA CAPV PARA 2007/2017 (PGE para 2007/2017)

(miles de €)

	Ley 29/2007	Ley 11/2017
Pto. del Estado. Gtos.	188.417.352,98	276.152.254,24
Cargas asumidas por la CAPV	102.664.732,79	89.966.505,13
Total cargas no asumidas	**85.752.620,19**	**186.185.749,11**
Imputación del índice (6,24%)	**5.350.963,50**	**11.617.990,74**
COMPENSACIONES Y AJUSTES	**-3.702.794,41**	**-10.313.455,24**
Por Tributos no Concertados	-246.018,58	-539.702,10
Por Ingresos no Tributarios	-473.571,93	-595.702,10
Por Déficit Presupuestario	-2.550.429,22	-8.781.465,54
Por Imp. Directos Concertados	-432.774,68	-397.077,72
CUPO LÍQUIDO	**1.648.169,09**	**1.304.535,50**
Compens. art. 6.dos Ley de Cupo	-82.088,07	
DT Única Ley de Cupo	2.980,31	
Compensaciones Álava	-3.823,80	-4.426,53
LÍQUIDO A PAGAR	**1.565.237,53**	**1.300.108,97**

Sin embargo, hacernos una idea razonable de las diferencias entre uno y otro cupo líquido, exige preguntarnos si las cifras y los resultados que ofrecen los cálculos de ambos son suficientemente homogéneos, de forma que su simple comparación nos lleve o no a conclusiones razonables y consistentes. Y, en relación con ello, creemos que los datos ofrecidos deben matizarse, al menos, por tres circunstancias: la primera de ellas, se refiere a la financiación de las competencias controvertidas con financiación específica durante la vigencia de la Ley 29/2007, la segunda, al tratamiento de las nuevas competencias asumidas en el mismo periodo y, la tercera, a las diferencias entre una y otra metodología a que nos acabamos de referir y, en concreto, a la desaparición de la compensación del artículo 6.2 de dicha Ley.

a) Las competencias con financiación específica

Como ya hemos explicado profusamente, el primer acuerdo de los adoptados en la CMCE de 17 de mayo de 2017 fue precisamente el de revisar el cupo líquido del año base 2007, para integrar en el mismo la financiación de las competencias que, por lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 29/2007, gozaban de una financiación específica acordada en la CMCE de 30 de julio de 2007.

La financiación de dichas competencias, en materia de educación, sanidad y dependencia, se mantuvo desde 2007 a 2010 y, a partir de 2011, se integra en el cupo líquido del año base en las cuantías que corresponden según los acuerdos correspondientes. En concreto, la revisión del cupo provisional del año base supuso la incorporación al mismo de las cuantías acordadas a efectos de la liquidación definitiva de 2009, de acuerdo con el cálculo que se expresa en el cuadro:

19 El portavoz de Ciudadanos cuantificaba en su intervención parlamentaria en 300 millones anuales el beneficio del País Vasco derivado del nuevo acuerdo. La diferencia que se deriva de la simple comparación entre los anexos a las correspondientes leyes, es de 265 millones de €, de menor cupo en los respectivos años base del quinquenio. El repetido portavoz toma como referencia, redondeando su importe al alza, el cálculo realizado por el profesor Ángel de la Fuente Moreno en su trabajo "*Notas sobre el proyecto de nueva ley de cupo*", Fedea Policy Papers – 2017/14.

REVISIÓN DEL CUPO PROVISIONAL DEL AÑO BASE

	Homogenización DA 5ª (Definitivo 2009) (a)	Índice de Actualización definitivo 2009 (b)	Índice de Actualización definitivo 2007 (c)	Importe provisional revisado 2007 (para 2011 y ss) (d) = a/(b*c)
DEPENDENCIA	16.142,54			27.022,07
EDUCACIÓN	5.498,28	0,5489278	1,0882733	92.902,27
SANIDAD	65.836,16			110.207,54
TOTAL	**137.476,98**			**230.131,88**

Dichos importes deben incorporarse al cupo provisional del año base 2007, reduciendo su importe, a fin de realizar cualquier comparación homogénea con el cupo correspondiente al año base de la nueva ley.

b) Nuevas competencias asumidas.

La segunda homogeneización que debemos realizar se refiere a la asunción de nuevas competencias durante la vigencia de la ley 29/2007. En concreto, en dicho periodo se produjo la transferencia al País Vasco de un conjunto de competencias cuya financiación debe incorporarse para la revisión del cupo del año base 2007. La revisión afecta a los siguientes traspasos:

- Investigación y desarrollo científico y técnico, e innovación (Real Decreto 3/2009, de 9 de enero).
- Ejecución de la legislación laboral en el ámbito del trabajo, el empleo y la formación profesional para el empleo (Real Decreto 1441/2010, de 5 de noviembre).
- Funciones y servicios del Instituto Social de la Marina, en materia educativa, de empleo y formación profesional para el empleo (Real Decreto 1442/2010, de 5 de noviembre).
- Maestros en instituciones penitenciarias (Real Decreto 891/2011, de 24 de junio).
- Profesorado de religión (Real Decreto 892/2011, de 24 de junio).
- Homologación y convalidación de títulos y estudios extranjeros en enseñanzas no universitarias (Real Decreto 893/2011, de 24 de junio).
- Sanidad penitenciaria (Real Decreto 894/2011, de 24 de junio).
- Función Pública Inspectora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Real Decreto 895/2011, de 24 de junio).
- Ejecución de la legislación sobre propiedad intelectual (Real Decreto 896/2011, de 24 de junio).
- Gestión de archivos de titularidad estatal (Real Decreto 897/2011, de 24 de junio).
- Enseñanzas náutico-deportivas y subacuático-deportivas, así como buceo profesional (Real Decreto 898/2011, de 24 de junio).
- Expedientes de regulación de empleo (Real Decreto 899/2011, de 24 de junio).
- Transporte marítimo (Real Decreto 900/2011, de 24 de junio).
- Turismo (Real Decreto 1711/2011, de 18 de noviembre).
- Función Pública Inspectora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Real Decreto 1712/2011, de 18 de noviembre).

La revisión del cupo provisional del año base 2007 por la asunción de las nuevas competencias se cuantifica en los siguientes importes:

- Nuevas competencias 2009 91.917,80 m €
- Nuevas competencias 2010 40.429,04 m €
- Nuevas competencias 2011 35.369,00 m €
- Nuevas competencias 2012 6.214,93 m €

c) Eliminación de la compensación del artº 6.2 de la Ley 29/2007

Por último, la eliminación de la compensación a que ya nos hemos referido relativa a la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que, hasta 2002, financiaban las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, supone una revisión del cupo provisional del año 2007, por importe de 82.088,07 miles de €.

d) Comparación homogénea de los cupos provisionales de los años base 2007 y 2017.

La incorporación de los importes anteriores y la correspondiente revisión del cupo provisional del año 2007, a efectos de su comparación homogénea con el cupo provisional fijado en la nueva Ley 11/2017, para el año 2017, ofrece el siguiente resultado:

	2017	2007 (revisado)	Diferencia
Cupo año base	**1.304.535,50**	**1.648.1469,09**	**-343.633,59**
SAAD Nivel acordado	0,00	-27.022,07	27.022,07
LOE	0,00	-92.902,77	92.902,77
Conf. Presidentes Sanidad	0,00	-110.207,54	110.207,54
Total Deducciones DA 3ª	**0,00**	**-230.131,88**	**230.131,88**
Nuevas Competencias 2009	0,00	-91.917,80	91.917,80
Nuevas Competencias 2010	0,00	-40.429,04	40.429,04
Nuevas Competencias 2011	0,00	-35.369,00	35.369,00
Nuevas Competencias 2012	0,00	-6.214,93	6.214,93
Total Nuevas Competencias	**0,00**	**-173.930,77**	**173.930,77**
Cupo Líquido	**1.304.535,50**	**1.244.106,43**	**60.429,07**
Compensación art. 6.Dos	0,00	-82.088,07	82.088,07
Líquido a Pagar	**1.304.535,50**	**1.163.018,36**	**142.517,14**

En definitiva, el nuevo cupo provisional, lejos de suponer una reducción de 265 millones de € respecto del previsto en 2007 implica, en términos homogéneos, un mayor pago por parte del País Vasco por importe de 142,5 millones de €.

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO (*)

I. INTRODUCCIÓN

La normativa penal es competencia exclusiva del Estado (CE art. 149.1.6º), si bien la implementación del delito contra la Hacienda Pública en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, corresponde a sus respectivas Juntas Generales y al Parlamento de Navarra.

El delito fiscal *grosso modo* lo integran dos sumandos, el dolo y un fraude superior a 120.000 euros. La última modificación[1] del delito fiscal tuvo lugar por Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, cuya principal novedad es que permite liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y de otro lado, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, es decir, se liquida tanto la cuota dejada de ingresar como la cuota dolosa.

La citada Ley orgánica 7/2012 ha sido desarrollada, en el ámbito estatal, por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley general tributaria, y, en el ámbito de los territorios históricos, por las siguientes normas:

1. Álava: Norma foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava.

2. Guipúzcoa: Norma foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma foral general tributaria del territorio histórico de Guipúzcoa.

3. Vizcaya: Norma foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Vizcaya.

4. Navarra: Ley foral 28/2016, de 28 de diciembre, por la que se modifica parcialmente la Ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, general tributaria.

Todas las normas citadas, estatal y forales, coinciden en lo sustancial, habiéndose modificado el Concierto Económico por Ley 10/2017, de 28 de diciembre, cuyo artículo 44 señala que "cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código penal, sea posible continuar las actuaciones para la determinación y cobro de la deuda tributaria, estas se practicarán por la Administración con competencia inspectora y aplicando la normativa tributaria que corresponda según lo dispuesto en el presente Concierto Económico", sin embargo en Navarra no se ha modificado el Convenio Económico, cuyo artículo 42 actualmente vigente dispone que "en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal, el órgano de la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal", es decir, en Navarra a fecha actual hay dos leyes, una estatal y otra foral, que se decantan por la supresión de la prejudicialidad penal, y, el Convenio Económico que todavía habla de la preeminencia del orden penal y de la suspensión de las actuaciones de inspección, si bien este desfase se co-

1 Prescindimos de la Ley orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el Código penal, que se limitó a corregir una omisión de la Ley orgánica 7/2012 relativa al delito de defraudación a los presupuestos de la Unión Europea (CP art. 306), pues la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, solo se imponía cuando su importe era inferior a 50.000 euros.

(*) Inspector de Hacienda del Estado

rregirá con toda seguridad en la próxima modificación del Convenio Económico.

II. LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LA LEY ORGÁNICA 7/2012

El delito contra la Hacienda Pública es un delito especial propio, pues su autoría está reservada al contribuyente, siendo posibles otras formas comisivas en concepto de cooperador necesario, cómplice e incluso inductor, si bien no cualquier contribuyente puede incurrir en este delito, ni con la mayoría de los tributos se pueden alcanzar cuotas tan importantes de fraude, pero además, se trata de un delito de infracción de deber que se puede cometer por acción u omisión, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma. Morales Prats[2] indica: "Se trata de modos o formas comisivos de carácter alternativo que, de forma taxativa, cumplen la función de concretar las conductas típicas a los efectos del artículo 305.1. Desde el plano *ex ante* (plano del desvalor de la acción) estas referencias típicas expresan la peligrosidad objetiva de la conducta (activa u omisiva) defraudatoria; en el plano *ex post* (plano del desvalor del resultado) estos modos o formas de comisión típicas expresan la manifestación externa con que se produce la lesión del bien jurídico (patrimonio de la Hacienda Pública), cifrada típicamente en un resultado de perjuicio económico superior a 120.000 euros, en los términos que expresa el artículo 305.1 correspondientes a los referidos modos o formas alternativos". A las notas anteriores hay que añadir que el delito contra la Hacienda Pública es un delito doloso y de resultado, estando constituido el tipo básico (CP 305.1) por tres elementos:

1. Elemento subjetivo, el delito fiscal es un tipo exclusivamente doloso, que no admite formas imprudentes de comisión. Decía Rodríguez Devesa[3] que actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo, indicando los dos componentes de este significante: el saber, es decir, el elemento intelectual, intencional o cognitivo; y el querer, esto es, el elemento volitivo o emocional.

2. Elemento objetivo, el tipo requiere defraudar a la Hacienda Pública mediante dolo o engaño –el *animus defraudandi* es equivalente al dolo y no es un dolo reduplicado, ni un elemento subjetivo del injusto (STS 2ª, 03.01.2003, recurso 591/2001)- de forma que la defraudación debe materializarse en el incumplimiento de los deberes tributarios o en su incumplimiento irregular, por lo que es preciso, primero, que se produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, ya sea por falta de pago o por la obtención de devoluciones indebidas, segundo, que no se haya presentado una declaración completa y veraz, ahora bien, como advierten los profesores Serrano Gómez y Serrano Maíllo[4], el sistema tributario es tan complejo que son perfectamente posibles tanto el error de tipo como el de prohibición, vencible o invencible.

3. Elemento cuantitativo, la cuota defraudada debe superar 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería ser abarcado por el dolo del autor, o bien, ante una condición objetiva de punibilidad, calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierde relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual (STS 2ª, 0906.2016, recurso 1753/2015), por ello, estaremos en presencia de una infracción tributaria por dejar de ingresar cuando la conducta sea dolosa, pero la cuota defraudada sea infe-

2 AA.VV. *Comentarios a la Parte Especial de Derecho Penal*. Director: Gonzalo Quintero Olivares. Coordinador: Fermín Morales Prats. Thomson-Aranzadi, 5ª edición. Cizur Menor 2005, página 970.

3 José María Rodríguez Devesa. *Derecho Penal Español. Parte General*. Impreso en Artes Gráficas Carasa, 8ª edición. Madrid 1981, página 439.

4 Alfonso Serrano Gómez y Alfonso Serrano Maíllo. *Derecho Penal. Parte Especial*. Editorial Dykinson, 12ª edición. Madrid 2007, página 567.

rior a 120.000 euros, o bien, cuando dicha cuota sea superior a la citada cantidad, pero el contribuyente solo haya incurrido en una conducta imprudente, bien entendido que hay una víctima bien definida[5], la Hacienda estatal, autonómica, foral o local que ha sido defraudada.

La reforma del delito fiscal operada por la Ley orgánica 7/2012 pivota básicamente sobre cuatro aspectos, primero, la posibilidad de liquidar la cuota defraudada, segundo, el régimen de la regularización voluntaria, tercero, la atenuante de la pena para el defraudador arrepentido, por último, crea un tipo agravado, aspectos que pasamos a analizar.

1. Posibilidad de liquidar la cuota defraudada

El delito fiscal, desde su creación por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, hasta la última reforma operada por Ley orgánica 7/2012, se ha venido caracterizando por el escaso cobro de la deuda defraudada, situación que intentó corregir la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal, atribuyendo a la Administración tributaria el cobro de la multa y de la responsabilidad civil, intereses de demora incluidos, por la vía de apremio, y que ahora se pretende consolidar otorgando a dicha Administración la potestad de dictar liquidaciones vinculadas a delito, todo ello con la finalidad, en palabras de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 de "incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo en el proceso penal", optando las normas forales *supra* indicadas por la responsabilidad solidaria para exigir la cuota dolosa al *extraneus* ya que, refiriéndonos a Vizcaya, considera responsables solidarios a quienes "hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren investigados o imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso" (NF 2/2005 art. 256.1), pero también proclama dicha responsabilidad solidaria, cuando se den los supuestos regulados en el apartado 5 del artículo 41 de la Norma foral 2/2005 general tributaria (NF 2/2005 art. 256.2), esto es, los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo, etc.

No obstante, son frecuentes las sentencias de conformidad ya que permiten suspender la ejecución de la pena de prisión cuando se cumplan los requisitos enumerados en el artículo 80 del Código penal, esto es:

1. Que el condenado haya delinquido por primera vez.

2. Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a 2 años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa.

3. Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles[6] que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127.

Este planteamiento inicial ya nos permite enunciar una primera tacha de posible inconstitucionalidad, la del artículo 117.3 de la Constitución, al haber asumido la Inspección y la Recaudación de los Tributos, las funciones propias del Juez instructor, pues la primera fija la responsabilidad

5 El Código penal aprobado por Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, regula "Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social" en el Libro II –"Delitos y sus penas"-, dentro del Título XIV, por tanto, inmediatamente después del Título XIII que se refiere a los "Delitos contra el patrimonio y contra el orden económico".

6 Este requisito se entenderá cumplido cuando el penado asuma el compromiso de satisfacer las responsabilidades civiles de acuerdo a su capacidad económica y de facilitar el decomiso acordado, y sea razonable esperar que el mismo será cumplido en el plazo prudencial que el Juez o Tribunal determine, quien podrá solicitar, en atención al alcance de la responsabilidad civil y al impacto social del delito, las garantías que considere convenientes para asegurar su cumplimiento.

civil y la Recaudación ejecuta la misma, sin contar con las armas adecuadas para luchar contra la delincuencia fiscal, máxime si está organizada, añadiendo complejidad a las normas que implementan el delito contra la Hacienda Pública –incrementan la burocracia y duplican el trabajo-, lo que se podría haber evitado potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos, pues la nueva normativa no suponen ninguna novedad, ya que la ampliación del plazo del embargo a veinticuatro meses poco añade a la eficacia de la ejecución de la responsabilidad civil y de la pena de multa.

2. La regularización voluntaria

La Ley orgánica 7/2012 efectúa una mejora técnica de la regularización voluntaria[7] que, en palabras de su exposición de motivos, constituye el verdadero reverso del delito fiscal, neutralizando no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado, mediante el pago completo de la deuda tributaria, por tanto, la regularización voluntaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo que anuda a este retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal.

Señala Muñoz Cuesta[8] que la regularización voluntaria deja de conceptuarse como una excusa absolutoria para pasar a configurarse como un elemento negativo del tipo, que requiere el cumplimiento de dos condiciones:

1. El completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria –cuota, intereses de demora y recargos-, el cual debe realizarse antes de que al contribuyente le haya sido notificado el inicio de actuaciones inspectoras, o bien, antes de que se haya presentado la denuncia o interpuesto la correspondiente querella[9].

2. Una declaración completa y veraz, señalando el artículo 305.1 del Código penal que "la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos", lo que había sido puesto de manifiesto en la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado, de 4 de mayo, en la que se constata que la presentación de declaraciones extemporáneas sin ingreso no exime de la posible responsabilidad penal.

La regularización voluntaria está íntimamente relacionada con los delitos conexos y la prescripción, lo primero, porque los efectos liberatorios de la regularización voluntaria solo se extienden al delito contable y a la falsedad documental, pero no a otros delitos, por ejemplo, quien pretenda blanquear vía regularización voluntaria, se autodenuncia por blanqueo de capitales, y, en lo atinente a la prescripción, porque son diferentes, en el ámbito penal y en el tributario, los plazos de prescripción, el *dies a quo* y los supuestos de interrupción:

1. El delito fiscal prescribe a los cinco años –diez si el tipo es agravado-, los impuestos a los cuatro años[10], habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS 2ª, 21.03.2003, recurso 361/2002) la independencia de ambos plazos de prescripción, de forma que la extinción de la obligación tributaria no conlleva la atipicidad sobrevenida del delito contra la Hacienda Pública, por lo que subsiste la responsabilidad civil derivada

7 Introducida como excusa absolutoria por Ley orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

8 Francisco Javier Muñoz Cuesta. "La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre". *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11/2013.

9 La sentencia de 28 de mayo de 2007 de la Audiencia Provincial de Vizcaya (2ª, recurso 114/2007) en contra de la doctrina del Tribunal Supremo (STS 2ª, 30.04.2012, recurso 1257/2011), absuelve del delito fiscal por ser compleja la interpretación de la norma tributaria, si bien una vez iniciadas las actuaciones inspectoras el contribuyente ingresó la cuota defraudada.

10 Actualmente todas las normas forales general tributaria establecen un plazo de prescripción de cuatro años, pero Vizcaya, con buen criterio, también establece un plazo de caducidad de 6 años (NF 2/2005 art. 70).

del delito aunque el impuesto defraudado haya prescrito. Los efectos liberatorios de la regularización voluntaria también se producen una vez prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria, por lo que se podrá regularizar pasados cuatro años, por ejemplo, si la cuota defraudada supera la cantidad de 600.000 euros, el contribuyente podrá regularizar hasta el décimo año[11].

2. La prescripción en Derecho tributario comienza a computarse cuando finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, sin embargo, en el proceso penal se inicia desde la consumación del delito que, en los impuestos periódicos con periodo de declaración inferior al año natural, coincide con la finalización del plazo de presentación de la última autoliquidación del año.

3. La interrupción de la prescripción administrativa se produce por cualquier acción de la Administración o del contribuyente dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, mientras que en el ámbito penal la mera interposición de la denuncia o querella no interrumpe la prescripción, siendo necesario que el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito[12] (CP 132.2), si bien el auto de intervención telefónica, el que autoriza un registro domiciliario o el que ordena una detención, entre otros, también son actos judiciales potencialmente aptos para interrumpir la prescripción (STS 2ª, 31.03.2017, recurso 1825/2016).

3. Circunstancias atenuantes

La Ley orgánica 7/2012 reduce la pena en uno o dos grados al defraudador arrepentido que satisfaga la deuda tributaria, al disponer el nuevo apartado 6 del artículo 305 del Código penal: "Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito".

La reducción de la pena del tipo básico en dos grados, refiriéndonos a Vizcaya, que tiene la infracción más alta por dejar de ingresar, del 100 al 250 por ciento de la cuota del acta, supone que en dicho territorio la multa en vía administrativa sea más alta que en el ámbito penal, por ejemplo, si la sanción inicial se incrementa en un 25 por ciento en concepto de utilización de medios fraudulentos y aplicamos la reducción del 70 por ciento al suscribir un acta de conformidad con compromiso de pago, tendríamos que la multa en vía administrativa ascendería al 37.50 por ciento de la cuota del acta (100+25x.03), mientras la pena de multa sería del 25 por ciento del impuesto eludido, pero además, también podría ser más grave la sanción consistente en la pérdida de subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado. Con independencia de que tanto la condena como la sanción

11 El Tribunal Supremo (STS 3ª, 29.06.2017, recurso 2014/2016) ha dicho que el pago de una deuda tributaria prescrita para la exoneración de la responsabilidad penal no tiene carácter de ingreso indebido.

12 La Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal –introdujo la responsabilidad criminal de las personas jurídicas- puso fin a la polémica surgida entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo sobre la interrupción de la prescripción, señalando su exposición de motivos: "Para llevar a cabo esta tarea, se ha prestado especial atención a la necesidad de precisar el momento de inicio de la interrupción de la prescripción, estableciéndose que esta se produce, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra persona determinada que aparezca indiciariamente como penalmente responsable. Para entender que ello ocurre se requiere, cuando menos, una actuación material del Juez instructor".

tributaria, hay que determinarlas individualmente, vamos a presentar las anteriores cifras en la siguiente tabla.

Penas / Delito fiscal	Tipo básico	Reducción en dos grados	Sanciones en vía admttiva.
Prisión	1-5 años	3-6 meses	NO
Multa	100-600%	25-50%	37.50%
Pérdida subvenciones y beneficios SS	3-6 años	9-18 meses	1-2 años

Por último, hay que resaltar que en el ámbito tributario está prevista la sanción consistente en la "prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de 1 a 2 años", señalando el artículo 310 bis del Código penal que a las personas jurídicas se les podrá imponer la prohibición para contratar con las Administraciones públicas, sin que el citado precepto especifique el plazo, si bien hay que entender por el contexto en que se ubica que el mismo será de 3 a 6 años.

4. Tipo agravado

La Ley orgánica 7/2012 incorpora, vía artículo 305 bis, un tipo agravado que se castiga[13] con pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

1. Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.

2. Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal[14].

3. Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

III. LA IMPLEMENTACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LAS NORMAS FORALES GENERAL TRIBUTARIA

En la fase preprocesal, cuando la Inspección aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, si finaliza el procedimiento sin instruir de sus derechos al sujeto inspeccionado, se vulnera el derecho fundamental a guardar silencio, ahora bien, la cuota dolosa puede venir acompañada de otras liquidaciones no vinculadas a delito, incluyendo, en su caso, las sanciones pertinentes, por tanto, en un único procedimiento inspector se tramitan cosas bien distintas, por un lado, la liquidación vinculada a delito y las sanciones correspondientes a las liquidaciones no vinculadas a delito, cuya prueba siempre corresponde a la Inspección, en virtud del principio de presunción de inocencia, de otra parte, las liquidaciones no vinculadas a delito, cuya prueba sigue las reglas generales, es decir, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, polémica que podemos trasladar *mutatis mutandi* al deber de colaboración con la Inspección, pues ninguna obligación tiene el sujeto inspeccionado de colaborar en la obtención de la prueba de la cuota dolosa ni de la sanción, pero sí debe colaborar en la obtención de la prueba de la liquidación no vinculada a delito, la cual puede corresponder a la Inspección o al propio interesado.

En el procedimiento inspector se implementan estos tres tipos de liquidaciones del siguiente modo:

1. Salvo casos excepcionales[15], liquidará to-

13 Imponiéndose además la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de 4 a 8 años.

14 El Código penal define ambos conceptos en sus artículos 570 bis y 570 ter.

15 La Norma foral 2/2017 recoge los siguientes: a) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; b) cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud

dos los conceptos y ejercicios comprobados –se liquida todo-, ya provenga la regularización de una grave defraudación, o bien, del mero incumplimiento de una disposición reglamentaria, por lo que junto a la liquidación de los impuestos regularizados vía acta de inspección y de las sanciones impuestas, aparecerá una liquidación vinculada a delito fiscal.

2. La Liquidación vinculada a delito no lleva aparejada sanciones –se liquida todo, excepto la sanción de la liquidación vinculada a delito-, debiéndose abstener de iniciar el procedimiento sancionador correspondiente a estos hechos, por tanto, se respeta el principio *non bis in idem*[16].

3. La liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa, pero cuando se notifique la misma, se advertirá que el periodo voluntario de ingreso –se recauda todo lo liquidado- solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella.

4. El resto de liquidaciones, correspondientes a impuestos y ejercicios en los cuales no se hayan apreciado indicios de delito, sanciones incluidas, se impugnan y recaudan por los métodos tradicionales ya conocidos.

El procedimiento se podría complicar si el Inspector aprecia indicios de otros delitos, por ejemplo, falsedades documentales, delito contable, blanqueo de capitales, insolvencias punibles, etc., en cuyo caso, según dispone el artículo 262 de la Ley de enjuiciamiento criminal, está obligado a denunciarlo inmediatamente, emitiendo el preceptivo informe, sin esperar a que finalice el procedimiento inspector, como es práctica habitual en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. ¿Qué consecuencias tiene el incumplimiento del artículo 262? ¿Puede considerar el Inspector que el delito fiscal absorbe al delito contable? ¿Que la factura falsa es medio necesario para cometer el delito fiscal? A la vista de la sentencia de 9 de marzo de 2016 de la Audiencia Provincial de Alicante (7ª, recurso 172/2015) creemos que no, pues la citada resolución reprocha a la Inspección que no haya perseguido el delito del que ha tenido conocimiento, pronunciándose en estos términos: "La AEAT tiene conocimiento, según actuaria desde abril de 2007 de la existencia de un posible delito de falsedad en documento mercantil, y sin embargo, continúa investigando en procedimiento inquisitivo hasta reunir elementos para poder presentar como hizo ante Fiscalía en diciembre de 2007 (8 meses después) denuncia que incluya delito contra la Hacienda Pública. Extremos estos que son de difícil comprensión, esto es, no persiguen el delito del que tienen conocimiento, mediante su comunicación a Fiscalía o al Juzgado, y esperan casi un año para instruir –no siendo su función, ni su finalidad, ni estando habilitados para ello- una infracción penal, en cuanto la tributaria podía ser objeto de cumplida corroboración en los Tribunales".

La Inspección, cuando aprecie indicios de delito fiscal, debe continuar investigando, pero la supresión de la prejudicialidad penal, lo digan o no las normas forales *supra* citadas, conlleva como decíamos que el Inspector tenga que instruir al sujeto inspeccionado de sus derechos, en especial, de su derecho a guardar silencio, para que pueda organizar su defensa en la forma que crea más conveniente. La omisión de dicha instrucción puede vulnerar los derechos fundamentales del contribuyente, por lo que la prueba

el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto; c) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

16 En un principio, el Tribunal Constitucional entendió que la imposición de una sanción administrativa excluía la posterior sanción penal que hubiera podido corresponder (STC 177/1999, de 11 de octubre), pero dicha doctrina ha sido rectificada (SSTC 2/2003, de 16 de enero; 334/2005, de 20 de diciembre) al considerar que el núcleo de la garantía material de este principio reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente, declarando que aunque ya se hubiera impuesto una sanción administrativa, no afecta al principio *non bis in idem* la posterior imposición de la sanción penal siempre que se descuente de esta el importe de la sanción administrativa y, en su caso, se eviten todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora.

así obtenida es ilícita (LOPJ 11.1), pero además, dicha nulidad puede alcanzar a la prueba derivada cuando haya nexo de antijuridicidad[17], también denominado prohibición de valoración.

IV. LA POSIBILIDAD DE DICTAR SENTENCIAS CONTRADICTORIAS

La supresión de la prejudicialidad penal posibilita el dictado de sentencias contradictorias, ya que el Inspector tendrá que aplicar dos tipos de normas completamente diferentes, de una parte, el Código penal, la Ley de enjuiciamiento criminal y la ley del impuesto defraudado, al ser el delito fiscal un tipo penal en blanco, de otro lado, la normativa tributaria propia de los impuestos no defraudados, por lo que de un mismo asunto conocerán Jueces distintos –valorando la prueba de forma diferente-, el Juez de lo penal conocerá del delito fiscal y el de lo contencioso del resto de las liquidaciones, sanciones incluidas, lo que podría vulnerar la tutela judicial efectiva y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, lo primero, porque la liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso[18], la lesión del derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, porque se convierte en plural lo que la Constitución trata en singular, pudiendo dictarse resoluciones judiciales contradictorias[19] con grave quebranto del principio de seguridad jurídica, bien entendido que ambos Jueces son ordinarios, al haber declarado el Tribunal Constitucional (STC 47/1983, de 31 de mayo) que la garantía del Juez ordinario requiere, primero, que el órgano judicial haya sido creado previamente por una norma jurídica, segundo, que esté investido de jurisdicción y competencia con anterioridad al hecho motivador de la actuación o proceso judicial de que se trate, por último, que su régimen orgánico y procesal no permita calificarlo de órgano especial o excepcional.

La sentencia de 5 de diciembre de 2017 (TS 3ª, recurso 2/2017) ofrece un buen ejemplo de sentencias contradictorias, pues mientras el Juez de lo penal absolvió porque el contribuyente residía en Portugal, el Juez de lo contencioso confirmó las actas de inspección, precisamente por lo contrario, por residir en España. La citada resolución, tras citar la sentencia 77/1983 del Tribunal Constitucional[20], de 3 de octubre, desestima el recurso de revisión, en estos términos: "No es ocioso poner de relieve que la circunstancia de que, finalmente, a través de dos procesos seguidos en jurisdicciones distintas, la penal y la contencioso-administrativa, se haya llegado a soluciones tan dispares como aquellas que aquí hemos conocido, pone de relieve la necesidad de extremar las cautelas para que, tanto en la vía administrativa como en la judicial, se observe la debida diligencia para salvaguardar el principio de prejudicialidad penal, la prioridad de este orden jurisdiccional, la suspensión de los procedimientos o procesos abiertos al efecto a la espera de decisión judicial y el respeto y vinculación a

17 Una cuestión polémica es la validez de las pruebas conseguidas de forma ilícita por un particular, nos referimos en concreto a la *Lista Falciani*, puesta a disposición de las autoridades fiscales españolas al haber sido aprehendida en el registro practicado en el domicilio de Hervé Falciani, llevado a cabo por la Fiscalía de Niza, a raíz de una solicitud de cooperación internacional cursada por las autoridades suizas, que le acusaban de un delito contra el secreto bancario, la cual es admitida por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.02.2017, recurso 1281/2016) al afirmar: "La Sala entiende que la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame. Su valoración es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del vigente enunciado del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión solo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito".

18 La tramitación conjunta de ambas liquidaciones hace que el sistema de recursos sea dispar, pues contra la liquidación vinculada a delito no procede recurso en vía administrativa, habiendo añadido la Ley 34/2015 una disposición adicional a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, declarando que no corresponde a dicho orden jurisdiccional el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delito contra la Hacienda Pública, por el contrario, el resto de liquidaciones sigue su trámite normal.

19 Ante sentencias contradictorias, la sentencia 30/1996 del Tribunal Constitucional, de 27 de febrero, optó por anular la del orden penal, debiendo dictarse una nueva sentencia que respete el fallo del Juez de lo contencioso.

20 Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

los hechos declarados probados en dicho proceso. Solo así podrá evitarse la indeseable situación, fuente de injusticia, de que las decisiones judiciales firmes determinen hechos contradictorios, antagónicos e incompatibles entre sí, como que una persona natural resida a un tiempo, a efectos fiscales, en España y en Portugal".

La vulneración del derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, nos sumerge en la problemática de la valoración de la prueba, en concreto, la vinculación de la Inspección a los hechos declarados probados por el Juez de lo penal, cuando se absuelve al contribuyente del delito fiscal y se reinician las actuaciones inspectoras, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento de inspección son diferentes[21], de entrada el Juez de lo contencioso no investiga, se limita a realizar un mero control de legalidad (CE 106.1), mientras la duda del Juez de lo penal, ya sea objetiva o subjetiva –en Derecho penal las cosas son blancas o negras, en Derecho tributario predomina el gris-, conduce a la absolución del acusado.

El artículo 255.2.c de la Norma foral 2/2017 –en similares términos, para Álava y Guipúzcoa- contempla este cambio de orden jurisdiccional, al disponer: "Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones administrativas al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el apartado 1 del artículo 251 de esta Norma foral, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Norma foral y su normativa de desarrollo". La exegesis del citado precepto nos lleva a alcanzar las siguientes conclusiones:

1. Si el Juez de lo penal declara la inexistencia de la obligación tributaria, la sentencia debe ejecutarse en sus propios términos, por lo que no procede liquidación alguna por parte de la Inspección.

2. Los hechos no probados no vinculan a la Administración, en consecuencia, la absolución por insuficiencia de pruebas de cargo no impide que la Inspección pueda reanudar sus actuaciones, pudiendo considerar probado lo que el órgano penal descartó sobre la base de las mismas pruebas disponibles, pues en el proceso penal no son admisibles las presunciones legales contra reo, ni la inversión de la carga de la prueba.

3. Los hechos, hayan sido o no probados en sede penal, pueden calificarse de forma diferente por la Inspección, pues no existe vinculación en lo relativo a la calificación.

V. LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO

La sentencia 18/2005 del Tribunal Constitucional, de 1 de febrero, señala que el derecho a no declarar contra sí mismo no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, si bien el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el artículo 6.1 del citado convenio. El derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada, pues se considera que proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del citado artículo 6, esto es, el derecho a un proceso equitativo.

En relación a la garantía de no autoincriminación el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

21 En realidad, el orden penal es completamente diferente al resto de órdenes jurisdiccionales, por ejemplo, la sentencia 24/1984 del Tribunal Constitucional, de 23 de febrero, indica "que lo que para el orden penal es irrelevante y no destruye la presunción de inocencia, para los Jueces laborales constituye base fáctica suficiente para apreciar causa de incumplimiento justificativa del despido".

se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias de 17 de diciembre de 1996 (*Saunders c. Reino Unido*[22]) y de 19 de septiembre de 2000 (*I.J.L. y otros c. Reino Unido*), donde advierte –en palabras que tomamos de la sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo- que, si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado.

Con anterioridad a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, asumida por todas las Haciendas forales, el obligado tributario siempre se autoincriminaba, ya que el cajetín de las actas de inspección incluía la correspondiente sanción, es decir, en un único procedimiento se inspeccionaba y se sancionaba al contribuyente, por lo que el único caso en que no había autoincriminación era en los expedientes de rectificación, esto es, sin sanciones. Así, pues, podríamos concluir que con la entrada en vigor de la citada Ley 1/1998 se suprime la autoincriminación en el procedimiento inspector, al tramitarse de forma separada dicho procedimiento y el sancionador, sin embargo, no podemos cerrar una cuestión tan compleja de forma tan simple, ya que la prueba del delito fiscal, incluso la prueba de la infracción[23], se obtiene en el procedimiento inspector, lo que nos lleva a plantearnos las siguientes cuestiones:

1. La cuota dolosa y la sanción tienen un régimen jurídico completamente distinto al resto de liquidaciones, y sin embargo, estos tres grupos de liquidaciones se tramitan, sin ningún tipo de diferenciación, en un único procedimiento inspector, por lo que surgirán necesariamente supuestos de autoincriminación.

2. Es dudoso que subsista el deber de colaborar con la Inspección de los Tributos cuando se incrimina al contribuyente sin ningún tipo de motivación, bien entendido como decíamos que dicho deber se circunscribe al procedimiento inspector, pues ninguna obligación de colaborar hay para obtener la prueba del delito fiscal, ni en el procedimiento sancionador.

Actualmente, el delito contra la Hacienda Pública puede instruirse por diferentes vías[24], con resultados bien diferentes, pues cuando se inicia directamente por la Fiscalía o en sede judicial, si sus respectivos titulares aprecian indicios de delito, instruyen al presunto defraudador de sus derechos, sin embargo, si los indicios de delito fiscal se detectan en el procedimiento inspector, el Inspector concluye las actuaciones de comprobación e investigación, sin advertir al sujeto inspeccionado de dicha circunstancia, lo que vulnera los derechos y garantías del artículo 24.2 de la Constitución. Veamos las diversas formas de instrucción:

1. Por el Ministerio Público. Cualquier persona puede poner en conocimiento del Fiscal hechos presuntamente delictivos, señalando el artículo 773.2 de la Ley de enjuiciamiento criminal que "el Ministerio Fiscal podrá hacer comparecer ante sí a cualquier persona en los términos establecidos en la ley para la citación judicial, a fin de recibirle declaración, en la cual se observarán las mismas garantías señaladas en esta ley para la prestada ante el Juez o Tribunal", en lo que aquí importa, el derecho a no confesarse culpable, pero también el de

22 En esta sentencia, el Tribunal de Estrasburgo declaró que el Reino Unido había vulnerado el artículo 6.1 del Convenio, porque las pruebas que fundamentaron la condena penal consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de unas actuaciones administrativas de carácter inquisitivo –la Serious Fraud Office acusó a la empresa Guinness de prácticas abusivas en el mercado de valores-, si bien aclaró que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluye el uso de datos que puedan obtenerse por medios coactivos, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN.

23 La firma del acta coincide con el inicio-propuesta del expediente sancionador.

24 Prescindimos de la denuncia interpuesta ante la policía, pues en este supuesto la *notitia criminis* se debe poner en conocimiento del Juez.

ser informado de la acusación, el de poder examinar las actuaciones y el de entrevistarse con su abogado reservadamente antes de su declaración (LECr 118).

2. Por el Juez. La querella contra el presunto responsable de un delito fiscal se presenta en el Juzgado, que se tramitará por el procedimiento abreviado, indicando el artículo 775.1 de la Ley de enjuiciamiento criminal: "En la primera comparecencia el Juez informará al investigado, en la forma más comprensible, de los hechos que se le imputan. Previamente, el Secretario judicial le informará de sus derechos, en particular de los enumerados en el apartado 1 del artículo 118".

3. Por el Inspector. Si durante la tramitación del procedimiento inspector se aprecian indicios de delito fiscal, se dicta una liquidación vinculada a delito, sin suspender el procedimiento y sin instruir de sus derechos al sujeto inspeccionado, lo que vulnera como hemos reiterado el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo.

Es incuestionable que el contribuyente goza de todos sus derechos fundamentales si el delito fiscal se inicia en sede del Ministerio Público, vía diligencias informativas, o por el Juez de instrucción, vía diligencias previas, debiendo estar asistido de letrado, sin embargo, en el procedimiento inspector se ignoran todos sus derechos fundamentales, los cuales resurgen cuando la Administración tributaria pone los hechos en conocimiento del Fiscal o interpone la pertinente querella, momento en el cual el contribuyente podrá alegar –lo habrá podido hacer con ocasión de la puesta de manifiesto del expediente (LGT 253.1)-, en primer lugar, que la instrucción de derechos es tardía, pues debería haber sido efectuada por el Inspector cuando apreció indicios de delito, en segundo término, que las pruebas obtenidas son nulas por mor del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985, por último, que todo está comprobado y liquidado, ya que la Inspección ha asumido las funciones del Juez de instrucción, lo que podría vulnerar el artículo 117.3 de la Constitución, limitándose este último, en la inmensa mayoría de los casos, a confirmar las actuaciones de la Inspección, previa declaración de los imputados, término este último que usamos con propiedad, pues ya nada queda por investigar.

La sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo, analiza el derecho a no autoincriminarse. Veamos los hechos y la posible lesión del citado derecho:

1. La Inspección de los Tributos de Navarra incoó unas actas en conformidad para evitar un proceso penal y otras en disconformidad, que fueron impugnadas ante el Tribunal Económico Administrativo Foral, que desestimó las reclamaciones.

2. La sentencia de 6 de febrero de 2012 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona, desestimó el recurso.

3. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 15 de marzo de 2013 (1ª, recurso 303/2012), inadmitió en parte y desestimó la apelación, pero declaró que la Inspección había vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio de la empresa en cuestión, si bien la conformidad prestada en las actas de inspección para evitar el proceso penal tuvo un efecto sanador de la citada lesión.

4. El Tribunal Constitucional otorgó el amparo y ordenó retrotraer las actuaciones, al considerar que se había vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo, puesto que en la instancia se otorgó valor de confesión –ruptura del nexo causal- a un reconocimiento de hechos que fue realizado en otro expediente, con la finalidad de regularizar la situación en relación a unas liquidaciones y sanciones concretas, sin considerar que las actas recurridas se firmaron en disconformidad precisamente por su conexión con datos obtenidos de las diligencias practicadas con vulneración del artículo 18.2 de la Constitución.

5. Retrotraídas las actuaciones, la sentencia de 24 de julio de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona, estimó el recurso, la cual fue confirmada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra (1ª, 25.05.2016, recurso 459/2015), al considerar ambos órganos judiciales que había conexión de antijuridicidad entre la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la prueba obtenida para incoar las actas de disconformidad, por lo que anularon las respectivas liquidaciones.

El Tribunal Constitucional no resuelve el problema de la autoincriminación, lo único que afirma es que hay ruptura del nexo causal entre la prueba ilícita y el reconocimiento de los hechos prestado en otro expediente, por lo que vamos a hacer un planteamiento alternativo. Supongamos que la empresa inspeccionada no presta su conformidad a ninguna liquidación, de forma que recurre las liquidaciones no vinculadas a delito y las sanciones, invocando la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿Cuál hubiera sido el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra? Previsiblemente, anularía todas las liquidaciones, primero, porque las pruebas obtenidas en el registro no han surtido efecto, segundo, no hay nada que rompa el nexo de antijuridicidad, bien entendido que esta ruptura solo aprovecha a la prueba derivada, pues la prueba ilícita es insubsanable. ¿Qué hará el Juez de lo penal? ¿Sobreseerá el expediente a la luz de la sentencia del Juez de lo contencioso? Si el Juez de instrucción también aprecia la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio anulará la liquidación vinculada a delito, pero no hay que descartar sentencias contradictorias, y todo ello, sin que sepamos cuál de los dos Jueces es el ordinario predeterminado por la ley.

También se autoincrimina el contribuyente requerido bajo coacción, que aporta la documentación solicitada, y posteriormente es imputado por delito fiscal, supuesto que analiza la citada sentencia de 9 de marzo de 2016 de la Audiencia Provincial de Alicante (7ª, recurso 172/2015), en estos términos: "Es contrario a la Constitución que iniciado un procedimiento administrativo de tipo sancionador contra personas físicas o jurídicas determinadas, se recaben coactivamente a terceros –con la expresa advertencia de recaer consecuencias negativas sobre ellos mismos- elementos que posteriormente, y en un proceso penal que ya sí se dirigirá contra estos terceros fundamente la condena. Han aportado lo requerido coactivamente (documentación, datos, facturas, etc., para una investigación ajena, en la que además no se les ha informado, conforme a la Ley general tributaria de contra quién era y cuál era su alcance) al proceso administrativo no dirigido contra ellos y es esa misma aportación –como se señala- la que fundamenta la sentencia penal condenatoria. La nulidad de actuaciones en ese extremo es total, y la vulneración del artículo 24.1 de la Constitución, además de un proceso con todas las garantías, vulneración de la presunción de inocencia, entre otros han sido conculcados".

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. CONSIDERACIONES GENERALES: EL CONCEPTO DE PAGOS A CUENTA EN EL IRPF.

Sin lugar a dudas, los denominados "pagos a cuenta" representan una de las figuras de mayor importancia jurídica y económica en el ámbito, no ya sólo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), sino también del Impuesto de Sociedades (IS), constituyendo un extraordinario mecanismo de recaudación dentro de la política tributaria.

En efecto los pagos a cuenta, entendidos como categoría jurídica, no constituyen un instituto privativo del IRPF, a pesar de que sea en el seno de este Impuesto donde los mismos alcanzan una importancia decisiva, debido al volumen recaudatorio derivado de su aplicación, a la generalidad de ésta y a la complejidad de las relaciones originadas.

Ha de reconocerse no obstante que es en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde el legislador ha desarrollado la regulación esencial de los pagos a cuenta con el objetivo de lograr, en aras de una correcta aplicación del citado Impuesto, que el importe de los mismos se ajuste a la suma que deba ingresar el contribuyente en concepto de deuda tributaria.

Se caracteriza en esencia esta figura jurídica, a la que la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) considera integrada en la relación jurídico-tributaria (art. 17.3), por articular un determinado mecanismo que permita obtener de forma periódica en el tiempo diversos fondos destinados a la Hacienda Pública, evitando problemas de financiación a ésta derivados de una única obtención de ingresos coincidente con el período de declaración y pago del Impuesto[1]. Los inconvenientes que podría llegar ocasionar en la persona del contribuyente el ingreso de la cuota correspondiente a todo un período impositivo de una sola vez son igualmente considerables. Parece pues conveniente facilitar el abono del tributo a través de su reparto en el tiempo.[2]

Así las cosas, los pagos a cuenta se configuran como un mecanismo previsto por el ordenamiento con la finalidad de facilitar la exacción de diversos tributos y consistente en la detracción de una determinada cantidad procedente de una suma de dinero abonada a un tercero en el mismo momento del pago con el objetivo de llevar a cabo el ingreso de la referida suma en el Tesoro.[3]

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

1 Téngase presente que en el IRPF el devengo y la consiguiente exigibilidad de las correspondientes obligaciones tributarias se produce normalmente el día 31 de diciembre. Pues bien, como quiera que la Hacienda Pública necesita disponer de liquidez a lo largo de todo el año, ha de arbitrarse una fórmula a través de la cual se logre que el Tesoro Público disponga regularmente de la liquidez que precisa. En este sentido la fórmula de los ingresos a cuenta permite regular, a través de los correspondientes anticipos, la Tesorería del Estado, pudiendo hacerse frente a los gastos presupuestados del ejercicio.

2 Tal y como pone de manifiesto PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General,* 14ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 162, "*De lo que se trata es, por un lado, de conseguir atender a las necesidades de tesorería de la Hacienda, que percibe la mayor parte de los ingresos (por IRPF y también en el IS) con periodicidad trimestral, aunque el impuesto se devengue a fin de año y sea objeto de declaración al siguiente. Por otro lado el sujeto pasivo ha de satisfacer el impuesto, vía retenciones, a medida que obtiene los ingresos, generalmente en forma mensual*".

3 Véase MORIES JIMÉNEZ, Mª. T.., *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 1996, pág. 20. Asimismo pueden consultarse a este respecto los trabajos de MARTÍN QUERALT, J., "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983, ELIZALDE Y AYMERICH, P., "La retención tributaria como acto económico-administrativo", en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, LEJEUNE VALCÁRCEL, E., *La anticipación de los ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edersa,

Por otra parte cabe señalar que la gestión de un impuesto como el IRPF se apoya de manera decisiva en esta anticipación de ingresos que suponen los pagos a cuenta y, en menor medida, los pagos fraccionados. La Administración Tributaria se sirve de estos pagos a cuenta para establecer un importante mecanismo de control de las distintas manifestaciones de renta que deben quedar sujetas a gravamen, lográndose de este modo una considerable disminución del fraude fiscal, que suele ser más elevado en aquellas modalidades de rendimientos que, por no estar sujetos al régimen de retención, quedan fuera del control de la Hacienda Pública.

La Administración puede concentrar las operaciones de ingreso en un número de sujetos mucho más reducido que el de contribuyentes quienes, en la mayoría de los casos (al menos en el IRPF) reducirán su relación con Hacienda a la cuenta final, a ingresar o a devolver, de la declaración anual. Cumple así el sistema una importante función de información debido al flujo de datos que la Administración recibe de los retenedores. [4]

Siguiendo a CHECA GONZÁLEZ[5], a través de los pagos a cuenta la Hacienda Pública ve como, con carácter regular y de forma continuada, afluyen ingresos a ella a medida que los contribuyentes van obteniendo la renta que va a ser objeto de gravamen, pudiendo aquélla hacer frente a los compromisos presupuestarios que pudiera haber asumido.[6]

Todo ello sin perjuicio del desplazamiento que estos pagos a cuenta originan hacia la persona del contribuyente de una parte considerable de la gestión del IRPF. En efecto, los sujetos pasivos afectados por la obligación de retener deben gestionar por cuenta y beneficio de la Hacienda Pública una porción importante del Impuesto, lo que supone una presión tributaria indirecta a tener en cuenta, pero también una mejor ordenación de la Tesorería del Estado y una mayor comodidad para el pago por parte del contribuyente. En palabras de PÉREZ ROYO[7], *"No cabe duda que un Impuesto sobre la Renta potente tiene que descansar en un bien organizado sistema de retenciones que haga coincidir el momento del pago del impuesto con el del cobro de la renta por parte del contribuyente. De no ser así, el Impuesto sobre la Renta perdería inevitablemente parte sustancial de su potencia recaudatoria"*.[8]

Madrid, 1983 y ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el ordenamiento tributario español*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

4 Es esta una circunstancia que ya en su momento fue puesta de manifiesto por FEDELE, A., "La teoría del procedimiento de imposición y la denominada anticipación del tributo", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 114, 1974, pág. 1271. La valiosa información que a través de los pagos a cuenta obtiene la Administración tributaria ha sido subrayada por BANACLOCHE PÉREZ, J., "Reformas tributarias necesarias (I)",*Impuestos,* 1992, tomo II, págs. 12 y 13, quien destaca además que, de este modo, *"La Administración se tiene que relacionar con menor número de sujetos quienes de hecho estarán poco interesados en evadir, por no ser ellos los incididos por el impuesto y por las fuertes sanciones que les acarrearía el incumplimiento de su colaboración forzosa y no retribuida"*.

5 CHECA GONZÁLEZ, C., en la obra colectiva (Coord.: J. L. Muñoz del Castillo) *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 346.

6 Esta circunstancia fue esgrimida en su momento por MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 384, para calificar a la retención como *"instrumento indispensable de política tributaria"*.

7 PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 585. Véanse igualmente a este respecto, entre otros, GARCÍA AÑOVEROS, J., y otros, *Manual del Sistema Tributario Español,* 6ª ed., Cívitas, Madrid, 1998, CARBAJO VASCO, D., *Todo sobre el nuevo IRPF*, Praxis, Barcelona, 1999, LÓPEZ BERENGUER, J., *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los No Residentes*, Dykinson, Madrid, 1999, MARTÍN DELGADO, J. Mª., "Razones y sinrazones de la reforma del IRPF", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1999, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A., *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000 y MARTÍN QUERALT, J., en la obra colectiva (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J. J., MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y PÉREZ ROYO, F.) *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003.

8 Afirma el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña en su Sentencia de 8 de julio de 2008, relativa a un supuesto en el que se produjo la aplicación sobre unos rendimientos del trabajo de un porcentaje de retención superior al 2% propio de los contratos de duración inferior al año al constatarse que a dichas

Por su parte FERREIRO LAPATZA[9] subraya la circunstancia de que "*A través del sistema de pagos a cuenta se ha venido a establecer una garantía de la obligación tributaria principal respecto de la cual aquélla aparece configurada como obligación accesoria*". A nuestro juicio, sin embargo, más que de una obligación accesoria, debe hablarse de una obligación tributaria "a cuenta" caracterizada por la existencia de una dependencia en sus efectos respecto de los de la obligación tributaria principal, que eventualmente surgirán en el futuro. Pero en todo caso ha de quedar claro que la referida obligación de efectuar pagos a cuenta surge de la realización de un presupuesto de hecho autónomo respecto de la obligación tributaria principal, al margen de que ésta última, insistimos, pueda llegar a nacer en el futuro.[10]

La normativa aplicable a los denominados pagos a cuenta queda establecida, dentro del ámbito del IRPF, en los artículos 99 a 101 y 105 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto, y 74 a 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba su Reglamento.

Ciertamente la regulación consagrada por el legislador tributario a los llamados pagos a cuenta se presenta un tanto escasa, reduciéndose a varios preceptos. Son en consecuencia las normas de carácter reglamentario las que vienen a conformar el desarrollo jurídico de estos pagos. Es de agradecer no obstante que la norma legal, al amparo del principio constitucional de reserva de Ley, desarrolle una regulación de esta institución, lo que contrasta con la ausencia de regulación de importantes aspectos de esta figura jurídico-tributaria que tenía lugar en leyes precedentes.[11]

Se refiere en primer lugar el art. 99 de la Ley 35/2006 a la obligación de practicar pagos a cuenta. A continuación su art. 100 alude a las normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a actos financieros y otros valores mobiliarios. Finalmente, el art. 101 de la Ley determina el importe de los pagos a cuenta. Por su parte, el art. 105 se encarga de delimitar las obligaciones formales de retenedor y del obligado a practicar ingresos a cuenta.

A través de los citados preceptos se dispone todo lo fundamental en relación con las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, desde la naturaleza de tales instituciones hasta las obligaciones formales vinculadas a las mismas, pasando por los sujetos obligados a retener y/o ingresar a cuenta[12], las rentas sometidas a dicha

retribuciones le correspondía la aplicación de un tipo superior, que la infracción de la obligación de retener no implica la liberación de la de ignorar lo debido, sin que pueda hablarse, en principio, de enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública, ya que quien recibió lo pagos sin retención pudo deducir dicha retención debida mediante la técnica de la elevación al íntegro, con lo que la Administración no la cobró.

9 FERREIRO LAPATZA, J. J., "La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, pág. 68.

10 Coincidimos en este sentido con SOLER ROCH, Mª. T., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, pág. 17, cuando afirma que "*Las obligaciones accesorias, en sentido técnico, son aquéllas en las que el presupuesto de hecho, aún siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesoria, lo cual, evidentemente, no tiene lugar en el caso de la retención a cuenta, ya que aquí el supuesto de hecho que la origina no deriva de una obligación preexistente sino, en todo caso, futura e incierta*".

11 Así, por ejemplo, resulta cuanto menos chocante lo declarado por el TSJ. de Asturias en su Sentencia de 28 de abril de 1998, en la que se afirmó que el hecho de que la antigua Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF, confiara prácticamente en exclusiva toda la regulación normativa de las retenciones al Reglamento del Impuesto por aquel entonces vigente no vulneraba el principio de reserva de Ley, argumentándose que "*no se trataba en el caso de las retenciones de la constitución o modificación de un impuesto, sino de establecer una forma de recaudación*". En nuestra opinión, esta argumentación se muestra incompatible con la calificación de la obligación de retener como una obligación autónoma e independiente.

12 En relación con la delimitación de los sujetos obligados a retener véase la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 22 de noviembre de 2010, en la que se afirmó que la obligación de práctica de retención resulta inexistente cuando lo que se efectúa es una simple mediación de pago, si bien se ha de reconocer como una excepción a lo anterior la

obligación, el importe máximo de los pagos anticipados o las consecuencias derivadas del incumplimiento total o parcial de la obligación de retener e ingresar a cuenta.[13]

Desde diversos sectores doctrinales se ha puesto de manifiesto la "volatilidad" que presentan las normas reglamentarias reguladoras de los pagos a cuenta[14], lo cual origina, sin lugar a dudas, una cierta inseguridad jurídica en el tráfico tributario que termina por incidir en el propio sujeto afectado, el cual podría llegar a cometer una determinada infracción tributaria no existiendo la menor intención de tal, dadas las numerosas obligaciones formales instauradas por el legislador instauró al efecto.

A nuestro juicio es esta una materia que necesariamente ha de ser objeto de estabilidad normativa. Por otra parte, y dada la trascendencia que los pagos a cuenta adquieren en la configuración de la situación jurídica del administrado frente a la Hacienda Pública, podría resultar conveniente incrementar la regulación encomendada a la Ley en esta materia.

La norma legal no debe limitarse únicamente a encuadrar y enunciar el tratamiento de la materia efectuando una inmediata remisión reglamentaria. Por el contrario debe ir más allá, desarrollando como mínimo el conjunto de elementos esenciales integradores de los pagos a cuenta. Así lo demanda además el necesario respeto al principio constitucional de reserva de Ley.

¿Qué naturaleza hemos de atribuir a los pagos a cuenta? Afirma el art. 99 de la LIRPF que los pagos a cuenta, al igual que sucede con los restantes pagos anticipados, tienen la consideración de deuda tributaria. Ahora bien, ¿son los pagos a cuenta a los que se refiere el citado precepto de la Ley 35/2006 auténticos pagos de la obligación tributaria? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Téngase presente que el pago a cuenta se efectúa con anterioridad al

relativa a entidades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión del cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre y cuando tales rentas no hayan soportado retención previa en nuestro país, quedando integrada la base de la retención por aquella cantidad cuyo cobro gestiona el depositario, esto es, por el importe abonado al cliente, excluyendo la cantidad retenida por la sociedad que distribuye el dividendo.

13 Tal y como afirma el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 30 de junio de 2011, relativa a la determinación de los sujetos obligados a la práctica de retención tratándose de entidades vinculadas y a los requisitos necesarios para la práctica de retención, produciéndose una prestación de servicios a una entidad residente y teniendo lugar la percepción de rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no, con la que existe vinculación, no se requiere que los rendimientos del trabajo remuneren los servicios prestados a la entidad residente si bien, existiendo varias entidades residentes vinculadas, habrá de efectuarse una determinación del importe sobre el que deba recaer la retención a practicar por cada una de ellas, correspondiendo a la entidad la carga de la prueba. Recordó concretamente el Alto Tribunal que el art. 82.2, párrafo segundo de la antigua Ley 40/1998 reguladora del IRPF configuraba dos presupuestos que, en caso de conjuntarse, daban lugar a la obligación de retención. En el primero se requería que una entidad, residente o no residente, satisficiese rendimientos del trabajo a un contribuyente; en el segundo se exigía que éste último preste sus servicios a una entidad residente vinculada con la pagadora. A juicio del Tribunal la interpretación literal de la norma no permitía entender que el nacimiento de la obligación de retener se subordinase a que la retribución satisfecha se corresponda con la contraprestación debida por los servicios prestados a la recurrente. Y con la interpretación literal coincide la derivada del objetivo perseguido, que no es otro que el de evitar situaciones como la presente, en que la entidad residente negó haber satisfecho rendimiento de trabajo alguno, indicando que en su contabilidad no aparecía cargo por este concepto. De este modo, cumplidos los dos presupuestos indicados con anterioridad, surgía la obligación de practicar retención. Añade además el Tribunal en la citada Sentencia de 30 de junio de 2011 que, en el supuesto de que fuesen varias las entidades residentes vinculadas, no todas habrían de retener por el importe total y tampoco cada una de ellas habría de hacerlo por el importe total de las cantidades satisfechas por la no entidad no residente. Por el contrario, habría de entenderse que la prestación de servicios a la residente, el pago de retribuciones por trabajo por la no residente y la vinculación entre ambas, determina la obligación de retener, pero el importe sobre el que ha de recaer la retención corresponde determinarlo a la residente, sobre quien recae la carga probatoria. Y ello en función de datos que han de ser conocidos por ella y que ha de ofrecer a la Administración Tributaria a requerimiento de la misma.

14 En este sentido se pronuncian, entre otros autores, CAZORLA PRIETO, L. M.ª y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 377.

nacimiento de la obligación tributaria principal derivada de la relación jurídico-tributaria. Y, como es de sobra conocido, para que pueda hablarse del pago como medio de extinción de la obligación tributaria se requiere la existencia de una obligación cierta y exigible.

Debe quedar claro, por tanto, que los obligados al pago a cuenta no lo son como consecuencia de la relación jurídico-tributaria principal que origina la realización del hecho imponible del Impuesto. Nos hallamos ante una obligación que nace de una relación distinta a la jurídico-tributaria principal, cuyo presupuesto de hecho viene determinado por el abono de rendimientos sujetos a pagos a cuenta[15]. Y el hecho de que lo ingresado por el retenedor aproveche al retenido, como pago anticipado del IRPF de este último, no significa que la obligación que el retenedor ha de cumplir sea una obligación ajena.

Las obligaciones tributarias derivadas de los pagos a cuenta determinan un anticipo del ingreso del impuesto, en nuestro caso del IRPF, del que es contribuyente aquel por cuya cuenta el obligado realiza el ingreso. Ahora bien, no todas las obligaciones tributarias contempladas dentro de la categoría general de los llamados "pagos a cuenta" presentan idéntico ámbito subjetivo. En efecto, mientras las retenciones y los ingresos a cuenta inciden sobre quien ha de efectuar el ingreso (ya sea en concepto de retención o en el de ingreso a cuenta en sentido estricto) así como sobre el contribuyente por cuya cuenta aquél lo realiza, los pagos fraccionados tienen como destinatario de la obligación correspondiente al contribuyente que realiza actividades económicas.

En resumen, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al igual que sucedía con los anteriores textos legales reguladores del citado Impuesto (Real Decreto Legislativo 3/2004, Ley 40/1998 y Ley 18/1991), califica a la obligación de practicar retención como una obligación autónoma respecto de la obligación que asume el contribuyente u obligado a soportar la retención, dada su condición de obligado principal frente a la Hacienda Pública que debe soportar la carga tributaria del Impuesto. Dicha interpretación ha sido además adoptada de manera unánime dentro de la Administración tributaria.

Señala el art. 101 de la Ley 35/2006 que las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos han de fijarse reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas o escalas de gravamen a la base de la retención o ingreso a cuenta.

De cara a determinar el porcentaje concreto de retención o ingreso a cuenta habrán de tomarse en consideración las circunstancias personales y familiares y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como el importe de las retribuciones variables que resulten previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A este respecto, y como es sabido, se incorporó en su día a dicho cálculo, a través del Decreto-Ley 2/2008, de 22 de abril, la conocida deducción en la cuota líquida de 400 euros establecida para los perceptores de rentas del trabajo y de actividades económicas por el antiguo art. 80.*bis* de la Ley 35/2006.

De acuerdo con la citada remisión legal el Reglamento del IRPF, a lo largo de sus distintas redacciones, ha venido desarrollando un procedimiento de cálculo del porcentaje de retención que las empresas deben aplicar obligatoriamente a sus trabajadores, determinándose en virtud del mismo un tipo de retención variable dependiente, en gran medida, de la cuantía total de las retribuciones a percibir así como de los gastos y reducciones deducibles, de las circunstancias personales y familiares existentes e incluso (a raíz de la aplicación de la deducción de 400 euros) de las

15 Véase CAZORLA PRIETO, L. M.ª. y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998 y su Reglamento*, ob. cit., pág. 374.

deducciones practicadas en la cuota líquida.[16]

Dicho sistema de cálculo del tipo de retención fue asimismo objeto de modificación reglamentaria, articulada a través del Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modificó el Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, a raíz de la referida incorporación de la deducción de los 400 euros. Así las cosas, con efectos desde la mensualidad del mes de julio de 2008 dicho porcentaje dejó de representar un número entero, obtenido por redondeo, pasando a aplicarse con dos decimales.[17]

Finalmente la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, procedió a suprimir la aplicación de la citada deducción de hasta 400 euros por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades, al estimarse que las razones que justificaron su implantación en 2008 como mecanismo de ayuda a las familias proporcionándolas una mayor renta disponible para hacer frente a una situación caracterizada por elevadas tasas del Euribor y de la inflación, así como por los efectos de un precio muy alto del petróleo, habían desaparecido. A resultas de la supresión de dicha deducción, se llevó a cabo un ajuste técnico de carácter equivalente al que se realizó cuando se introdujo aquella, pero en sentido inverso, en el límite de la obligación de declarar[18]. Y, finalmente, para completar el proceso, a través del Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre, se modificó nuevamente el Reglamento del IRPF, introduciéndose diversos cambios en el procedimiento general para determinar el importe de la retención al objeto de tomar en consideración la supresión gradual de la citada deducción. Concretamente se introdujo un nuevo art. 85 *bis* en el Reglamento del citado Impuesto destinado a determinar el importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo. Y, como consecuencia de lo anterior, se modificó el art. 81.1 del RIRPF (estableciéndose los nuevos límites excluyentes

16 Adicionalmente existen otras muchas reglas especiales susceptibles de ser aplicadas. Por ejemplo, se establece que el tipo de retención aplicable no podrá ser inferior al 2% tratándose de contratos o de relaciones de duración inferior al año, si bien dicho porcentaje del 2% representa un mínimo para dichos contratos temporales de duración inferior al año, el cual sólo se aplica cuando no resulta un tipo de retención superior a los cálculos realizados de acuerdo con el procedimiento general.

17 Lo cierto es que los sistemas informáticos de gestión de nóminas utilizados por las empresas, previas las adaptaciones oportunas, han sido diseñados para desarrollar cualquier procedimiento de cómputo de las retenciones. De este modo el empresario pagador de las retribuciones a sus empleados procede a partir de ahora a calcular y a aplicar el tipo de retención correcto (con dos decimales) en las correspondientes nóminas del personal, ingresando a continuación las retenciones practicadas con el Modelo 110 o 111 que corresponda dentro del plazo mensual o trimestral de que se trate en función de su volumen de operaciones, y presentando asimismo durante el mes de enero la declaración informativa resumen anual (Modelo 190), necesaria para la elaboración por la Agencia Tributaria de los borradores del conjunto de los contribuyentes e imprescindible igualmente para posterior gestión de las declaraciones. Los pagadores continúan reteniendo, la Hacienda Pública recibe sus ingresos y los contribuyentes descuentan el importe de las retenciones practicadas percibiendo, en su caso, las devoluciones que correspondan.

18 Así las cosas fue objeto de modificación el art. 79 de la Ley 35/2006, relativo al cálculo de la cuota diferencial, de manera que ésta queda determinada en la actualidad por el resultado de minorar la cuota líquida total del Impuesto (esto es, la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica) en los siguientes importes: la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 81 de la Ley; las deducciones a que se refieren los arts. 91.8 y 92.4 de la Ley; las retenciones a que se refiere el apartado 11 del art. 99 de la Ley; cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del art. 99 de la Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia; y las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en la Ley. Adicionalmente fue objeto de supresión el art. 80 *bis* de la Ley, relativo a la deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. De este modo, con efectos desde 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida, el apartado 1 del citado art. 80 *bis* pasó a tener la siguiente redacción: *"1. Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 12.000 euros anuales que obtengan rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas se deducirán la siguiente cuantía:*
a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 400 euros anuales.
b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 400 euros menos el resultado de multiplicar por 0,1 la diferencia entre la base imponible y 8.000 euros anuales".

de la obligación de retener) y los arts. 85.3, 86.1, y 87.3 de dicho Reglamento, que se remiten al nuevo importe de la deducción anteriormente indicado. Adicionalmente fue objeto de modificación el art. 110 del RIRPF con la finalidad de adaptar el cálculo de los pagos fraccionados a efectuar por empresarios y profesionales al nuevo importe de la deducción por obtención de rendimientos del trabajo y de actividades económicas introducido.[19]

De cualquier manera, a la hora de proceder a la práctica de la retención son varias las situaciones conflictivas que pueden llegar a plantearse. Una de ellas es, por ejemplo, aquella que se origina tratándose de trabajadores con contratos temporales, en relación con los cuales resulta procedente la práctica de una retención mínima del 2%. Dada esta situación será siempre necesario realizar el cálculo correspondiente a efectos de garantizar que no se obtiene un porcentaje superior, efectuando asimismo las regularizaciones que resulten obligatorias en aquellos supuestos en los que se produzca la prolongación de la relación laboral una vez vencido el contrato inicial.

Tradicionalmente, en aquellos supuestos en los que se ha producido un error en la práctica de la retención, la Hacienda Pública ha venido reclamando a las empresas las cuantías no retenidas a los trabajadores o perceptores en general. Y ello a pesar de que son los perceptores de las rentas los beneficiarios directos de la comisión de dicho error, al recibir un importe monetario superior al que resulta pertinente. De este modo la Administración tributaria rechazaba el argumento en virtud del cual las retenciones no practicadas debidamente habrían de exigirse a estos últimos, es decir, a los perceptores de las rentas, que son los que han soportado la práctica de la retención incorrecta y quienes, dada su condición de contribuyentes, asumen la obligación principal del pago del Impuesto. E igualmente no se ha aceptado como regularización válida que excluya de toda responsabilidad al pagador aquella en virtud de la cual el trabajador, en su declaración de renta anual, deduce únicamente las retenciones efectivamente soportadas, a pesar de que en dicho supuesto podría estimarse que el Tesoro Público se ha resarcido del perjuicio inicialmente soportado por el ingreso de unas retenciones inferiores a las procedentes. Y ello teniendo en cuenta además que, de manera recíproca, la Ley del Impuesto faculta al perceptor para deducir en su declaración anual aquellas retenciones que no hubiese soportado de manera efectiva, sobre la base de que las mismas han de ser exigidas por la Hacienda Pública a su pagador.

Por otra parte, dada esta última situación, y al hilo de la cuestión relativa a si dichas retenciones no ingresadas han de exigirse a la empresa pagadora o a los trabajadores, los Tribunales Económico-Administrativos han venido concluyendo a lo largo de diversas Resoluciones que, ante estos incumplimientos en los que incurra la empresa pagadora, debe estimarse que la obligación de retener e ingresar resulta autónoma, argumentándose a este respecto que sólo si se estima que el retenedor queda obligado a ingresar las retenciones (hayan sido estas practicadas o no) resulta justificada la regla de la deducción de dicha retención por parte del contribuyente.

A mayor abundamiento el art. 191 de la Ley 58/2003 (al igual que sucedía durante la vigencia de la antigua LGT) parece confirmar esta autonomía de la obligación de retener, al disponer el establecimiento de una sanción para aquellas conductas infractoras consistentes en la falta de ingresos tributarios repercutidos o de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresar a cuenta de cualquier impuesto, no quedando condicionada la imposición de

19 Recuérdese que la Ley de Presupuestos para el año 2010 dispuso el mantenimiento de la citada deducción de 400 euros a partir de dicho período impositivo únicamente respecto de aquellos contribuyentes de rentas bajas. Dicha medida obligaba pues a efectuar las modificaciones correspondientes en el Reglamento del Impuesto con la finalidad de introducir las nuevas reglas destinadas a permitir determinar el importe de las retenciones a practicar a los perceptores de rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados a efectuar por empresarios y profesionales. Igualmente se incorporaron al texto reglamentario los nuevos tipos de retención aprobados para el año 2010.

dicha sanción al hecho de no haberse ingresado por el contribuyente (que, como ya sabemos, es el obligado último a soportar la retención) la cantidad que no le fue retenida[20]. En caso de que se aprecie la comisión de una infracción por parte del retenedor procederá la imposición de la correspondiente sanción de conformidad con el tipo establecido en el art. 191.1 de la LGT[21] en función de la cantidad que debió ingresarse en su momento en la correspondiente autoliquidación por retenciones.

De ello se derivaría que no cabe calificar al retenedor como un supuesto de sustituto del contribuyente. Y tampoco sería posible argumentar el carácter accesorio de la obligación de retener al pagador por una liquidación administrativa a los contribuyentes, perceptores de las cantidades satisfechas por la empresa. Cabría estimar, por el contrario, que el legislador, a lo largo de la construcción del sistema de retenciones a cuenta, ha tratado de otorgar a este deber de retención unas especiales garantías que, si bien no determinan el abandono de la caracterización de la retención como "la cantidad a cuenta de la cuota que corresponda", sí que vienen a reforzar su exigibilidad.

Esta doctrina a la que nos referimos se ha encargado de precisar además que el citado esquema de relación existente entre ambas obligaciones (la del retenedor y la del contribuyente retenido) no implica enriquecimiento injusto alguno para la Administración tributaria ya que, incluso en caso de exigirse al retenedor aquellas cantidades que el contribuyente no hubiese deducido al practicar su autoliquidación, quedaría abierta la posibilidad de que éste obtuviese, siempre y cuando se cumplan los requisitos legalmente establecidos, la correspondiente devolución de lo que indebidamente hubiera podido ingresar. Y, de la misma manera, si el contribuyente hubiese deducido en su autoliquidación la retención que debió efectuarse y finalmente no se practicó, tampoco ello supondría la comisión de una determinada irregularidad, anomalía o distorsión, ya que la Administración, de acuerdo igualmente con los requisitos que resulten exigibles, podría exigir del retenedor la práctica de la retención que procediese.

Incluso cabría la posibilidad de que un determinado contribuyente dedujese en su autoliquidación unas retenciones que no hubiesen sido efectivamente ingresadas por el obligado a hacerlo, de manera que la Administración no pueda hacer efectivo su importe, al prescribir por ejemplo su derecho frente al retenedor o por insolvencia de éste. Ello no perjudicaría al perceptor en cuanto a la deducción de dicha retención, que nunca va ser ingresada en el Tesoro. A este respecto puede consultarse además lo dispuesto por el art. 99 de la LIRPF.[22]

En esta línea se situaron además, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de septiembre de 1996, 23 de junio y 7 de noviembre de 1997 y de 8 de septiembre y 22 de diciembre

20 Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Madrid de 11 de octubre de 2012, en la que se declaró la improcedencia de sancionar la falta de ingreso por el retenedor cuando la Administración no acredita que el contribuyente ha deducido las retenciones no practicadas. Tal y como precisa el citado Tribunal la sanción resulta improcedente, dado que falta el presupuesto de hecho que sustenta la misma, no existiendo además base para su cálculo en los supuestos de anulación de una liquidación girada en concepto de retenciones a cuenta que no fueron en su momento practicadas por el retenedor, al no haber acreditado la Administración que la misma no daba lugar a un enriquecimiento injusto por no haber sido deducidas las retenciones por los sujetos retenidos.

21 Como es sabido señala este precepto de la Ley 58/2003 que constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

22 La Sentencia del TSJ. de Cataluña de 26 de noviembre de 2009 reconoció la procedencia de una deducción de retenciones practicadas por los pagadores a una sociedad de la que el sujeto pasivo resultaba ser socio y que tributaba en régimen de imputación, procediéndose a llevar a cabo la imputación en la declaración de ingresos por actividades económicas procedentes de dicha sociedad en un importe superior al de las retribuciones sobre las que se practicaron las retenciones.

de 2000. En todas ellas se señala que "*La obligación de retener e ingresar es autónoma y no está en función de si el retenido deduce o no en su autoliquidación lo que debió retenerse por el pagador*". Este carácter autónomo de la obligación de retener respecto de la del actuar posterior de los retenidos fue asimismo ampliamente reconocido por la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia[23]. Por su parte la Audiencia Nacional (AN) se encargó de precisar en su Sentencia de 7 de noviembre de 2002 que "*Las normas reguladoras del IRPF imponen al retenedor la obligación de ingresar el importe de la retención practicada y, asimismo, la que hubiera debido practicar en los plazos previstos en la normativa vigente. Esta obligación se impone directamente al retenedor y es independiente de la obligación del contribuyente, por lo que la conducta del primero no puede depender del comportamiento del segundo. La obligación de retener constituye una obligación autónoma y claramente diferenciada de la obligación de computar en la base imponible los ingresos sobre los que la retención se practique; su aplicación no supone doble imposición, pues la retención cumple la función de ser un pago a cuenta del ingreso personal del contribuyente, quien tiene derecho a deducir lo ingresado por el retenedor*".[24]

II. LA TRASCENDENCIA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE FEBRERO DE 2007 Y DE 5 DE MARZO DE 2008.

Tradicionalmente tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia consolidada del TS han venido manifestando que el deber de retener e ingresar su importe por el obligado a ello es independiente del derecho del contribuyente a deducir el importe de la retención que le debieron haber practicado de manera tal que, cualquiera que resulte ser el comportamiento del contribuyente y obligado a soportar la práctica de la retención (ya sea no presentando declaración alguna o presentándola pero autoliquidando en ella una cuota diferencial resultante de no deducir retención alguna, de

23 Véase, entre otras, la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 13 de octubre de 2001, así como las Sentencias del TSJ. de Asturias de 24 de febrero y de 13 de abril de 2000.

24 Añade asimismo la Audiencia Nacional en la citada Sentencia de 7 de noviembre de 2002 que "*La obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, éste tiene acción de regreso contra el retenido*". Con posterioridad señalaría la AN en su Sentencia de 17 de julio de 2008 que, sin perjuicio del referido carácter autónomo de la obligación de retener, cabe la posibilidad de que se produzca un enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido haya deducido las retenciones que no le fueron practicadas, se exija al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. De este modo declaró la Audiencia improcedente la exacción de las retenciones, pudiendo no obstante la Administración exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hubieran derivado en forma de intereses de demora y, en su caso, de sanciones. Tal y como se encargó de precisar la AN, una vez practicada la liquidación por el sujeto sometido a retención sin deducir las retenciones no soportadas, exigirlas podría determinar el surgimiento de un enriquecimiento injusto, de manera que la Administración sólo podrá exigir intereses y sanciones. No cabe por tanto proceder a liquidar retenciones con base un precepto reglamentariamente declarado nulo, como es el art. 46.Dos.2, párrafo segundo, del antiguo Reglamento del IRPF de 1991. No resulta exigible la retención no practicada, en parte, a los trabajadores, al haber sido ya extinguida por pago la obligación tributaria por éstos cuando autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta o, al menos, no consta lo contrario. Sólo así se lograría, en opinión de la AN, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. En definitiva, podría llegar a originarse un supuesto de enriquecimiento injusto en el supuesto de que se exigiese la retención después de extinguida la obligación principal sin que se restaran esas retenciones, siendo procedente a tal efecto que la Administración se limite únicamente a exigir intereses y, en su caso, sanciones. Véase asimismo a este respecto la Sentencia del TS de 28 de enero de 2011, en la que se reconoce igualmente el citado carácter autónomo de la obligación de retener, sin perjuicio de estimar que podría llegar a producirse un enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido hubiese deducido las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. Exigir al retenedor el ingreso de retenciones no practicadas constituiría un ingreso indebido, salvo que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) probase que con el ingreso exigido no se produce un doble pago de la deuda tributaria. En dicho caso resultaría procedente su consideración como ingreso indebido, salvo que la Administración probase que con el ingreso de las retenciones no se está produciendo un doble pago de la deuda tributaria.

deducir las retenciones que efectivamente le practicaron o, en su caso, de deducir aquellas que le debieron haber practicado) carece de relevancia a efectos de la relación constituida entre el obligado a retener y la Administración tributaria por razón de dicha retención. Y ello haría además indiferente cualquier prueba que pudiera llegar a practicarse a este respecto.

En todo caso, existiendo obligación de practicar la retención pesaría sobre el retenedor el deber de ingresar la cantidad que debió haber retenido, incluso en aquellos casos en los que hubiese practicado una retención inferior a la debida o, simplemente, no hubiese practicado retención alguna. Y, correlativamente, el contribuyente y obligado a soportar la retención adquiere asimismo en todo caso el derecho a deducir la retención que le debieron haber practicado, cualquiera que resultase ser el comportamiento del obligado a retener, no derivándose además este derecho del acto de la retención e ingreso, ya sea este efectuado con ocasión de la presentación de una declaración-liquidación o en virtud de una liquidación practicada al efecto. Y ello traería además causa de lo dispuesto en el art. 99.5 de la LIRPF.[25]

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007, dictada al hilo de una obligación de contribuir correspondiente a una persona física perceptora de rentas[26], vino a modificar esta doctrina, al afirmarse en ella que cualquiera que resulte ser la naturaleza de la obligación, y aun considerando la obligación de retener como una obligación autónoma, no resulta posible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, es decir, la obligación de la que depende o, en su caso, la obligación que garantiza. Ello no impide, sin embargo, que la Administración tributaria pueda exigir del retenedor los efectos perjudiciales que respecto de ella hubieran llegado a producirse por el hecho de no haberse practicado dicha retención o haberse practicado mal aquélla (en relación con los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer). En efecto, la improcedencia de la práctica de una liquidación por retenciones habiéndose satisfecho ya la cuota tributaria por parte del contribuyente no constituye un impedimento para que la Administración tributaria pueda imponer sanciones al pagador de rentas que ha incumplido su obligación de retener. Ahora bien, a juicio del Alto Tribunal no se pueden ni deben confundir los planos en los que cada una de estas responsabilidades operan, así como los tiempos en los que resultan exigibles y los parámetros que deben ser observados de cara a la exigencia de cada una de ellas, resultando ajustado a derecho mantener y defender la autonomía e independencia de ambas obligaciones.

Ciertamente los hechos analizados en la citada Sentencia se estaban refiriendo a una normativa que había sido ya derogada. Sin embargo estima el Tribunal que los criterios contenidos en la misma resultan plenamente aplicables al amparo de la normativa vigente, que no ofrece ninguna variación de carácter sustancial a este respecto.

25 No se aceptaban por tanto aquellas argumentaciones en virtud de las cuales ha de exigirse la retención al empleado y no a la empresa, pudiendo en su caso la entidad pagadora dirigirse a los perceptores de los rendimientos por vía judicial, a los efectos de exigirles el reembolso de los pagos que hubiera tenido que realizar el Tesoro en concepto de retención a cuenta de las retribuciones practicadas, en caso de haberlos descontado en las respectivas nóminas.

26 Concretamente en el presente caso la parte recurrente alegó que el cobro efectuado por la Administración de la retención que debió practicarse implicaba un enriquecimiento injusto de ésta, ya que en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria había sido ya cobrada la retención no practicada y posteriormente exigida. De acuerdo con lo alegado por la parte recurrente si, además de la cuota exigida en su día a los sujetos pasivos, se procediera a exigir la retención al retenedor la Administración estaría exigiendo un doble pago, a saber, el realizado por los sujetos pasivos y la cuantía posteriormente exigida en concepto de retención. En efecto, en la medida en que, en el concreto supuesto planteado, la discrepancia resultante de la actuación administrativa se produjo cuando el sujeto pasivo ya había autoliquidado su IRPF integrando los rendimientos percibidos sin descontar retención alguna, al entender que su actividad no estaba sujeta a dicha retención, debido precisamente a dicho motivo se anuló la liquidación al retenedor al objeto de evitar el surgimiento de una doble imposición.

La citada STS de 27 de febrero de 2007, con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto a la Administración, impide la exigencia al retenedor de las retenciones no aplicadas en aquellos casos en los que se haya producido ya una regularización por parte del perceptor de las rentas en su declaración anual[27]. Ahora bien, tal y como se encarga de precisar el propio Tribunal, "*Ello no impide que la Administración pueda exigir del retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado o de haberse practicado mal dichas retenciones*", en clara alusión a los intereses y a las sanciones que el retenedor pueda merecer. Piénsese que el hecho de que no exista crédito tributario para la Administración al haber sido éste satisfecho en su totalidad por el contribuyente no obsta para que nos hallemos en presencia de un sujeto que ha incumplido con la obligación legal de practicar la retención procediendo a efectuar su ingreso en el Tesoro Público.[28]

27 En el concreto supuesto analizado por el Tribunal se daba la circunstancia de que el retenedor consideraba que había actuado de forma correcta al no practicar retención alguna, al estimar que no tenía obligación de hacerlo, estimando igualmente el contribuyente que su actividad no se hallaba sujeta a retención, procediendo a ingresarse la totalidad de la deuda tributaria. Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., "Una nueva fundamentación jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto de la Administración en las retenciones", *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2014, págs. 17 y 18; tal y como precisa este autor en la pág. 21 de su trabajo "*En el caso de autos que llevó al dictado de la citada Sentencia* –se está refiriendo el autor a esta Sentencia del TS de 27 de febrero de 2007- *no se daba el supuesto de que el contribuyente hubiera deducido la cantidad que le hubiera correspondido pese a que el retenedor no hubiese practicado retención alguna (…) Lo que ocurrió aquí fue que el retenedor no había practicado retención alguna por creer que no debía hacerlo; pero el contribuyente tampoco llevó a cabo deducción alguna, dado que también interpretó que no se le debía practicar ninguna retención*".

28 Volvemos a recordar que esta posibilidad de exigir sanciones e intereses sin que se pueda exigir las cuotas o retenciones sobre las que se fundamenta el cálculo de dichas retenciones tiene su punto de apoyo legal en la propia LGT y, más precisamente, en su art. 191, que califica la falta de ingreso en plazo como una conducta sancionadora. De acuerdo con lo establecido en el citado precepto de la Ley 58/2003 la infracción por falta de ingreso de retenciones nunca constituirá una infracción leve, aunque dicha falta de ingreso no supere el límite de 3.000 euros, constituyendo por el contrario muy probablemente en los casos de retenciones no aplicadas una infracción grave y muy grave en aquellos otros supuestos en los que las retenciones sí que se hubieran aplicado y no se hubieran ingresado. Finalmente en situaciones de carácter mixto en las que se diesen de manera simultánea los dos supuestos anteriormente indicados la infracción sería grave o muy grave dependiendo del porcentaje que representen las retenciones practicadas y no ingresadas sobre el importe total de la base de la sanción, esto es, la suma de las retenciones que debió ingresarse, hayan sido practicadas o no. Lógicamente, una de las causas exculpatorias de dicha responsabilidad lo será la actuación llevada a cabo con la diligencia necesaria prevista al efecto en el art. 179.1.d) de la LGT, la cual concurriría, por ejemplo, cuando el retenedor hubiese actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando hubiese ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de la LGT. E igualmente tampoco resultaría exigible dicha responsabilidad si el obligado a retener hubiese ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre y cuando entre sus circunstancias y las mencionadas en la referida contestación existiese una igualdad sustancial que permitiera entender aplicables dichos criterios, no habiendo sido además estos objeto de modificación. En todo caso el incumplimiento de la obligación de retener constituye una infracción tributaria, bastando para su apreciación la mera inacción por parte del retenedor. En este sentido se ha pronunciado el TEAC a través, entre otras, de sus Resoluciones de 12 de febrero de 2009, 17 de marzo de 2010 (en la que se afirma que "*la obligación fue incumplida en plazo por el obligado al pago, el cual ha de arrastrar, por ende, las consecuencias conexas con ese incumplimiento, por lo que resulta conforme a Derecho imponer las sanciones que en cada caso procedan*") y de 26 de junio de 2012; afirma concretamente el TEAC en esta última Resolución lo siguiente: "*Regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, (…) no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurran los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención (…) El hecho de que el pago de la liquidación no sea exigible no puede alterar la procedencia de la sanción, pues el retenedor ha incumplido su obligación de retener, sin perjuicio, claro está, de la necesidad de acreditar en cada caso la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y cumplir todos los requisitos del procedimiento sancionador*". A este respecto ya en su día la Resolución del TEAC de 9 de marzo de

Tal y como ha señalado MOYA CALATAYUD[29], el Alto Tribunal parecía tener un objetivo o idea principal consistente en evitar un efecto pernicioso del principio de autonomía de la obligación de retener. Se está refiriendo precisamente el TS a la eventual existencia de un posible enriquecimiento injusto por parte de la Administración. En este sentido afirma el Tribunal que, aunque debe mantenerse la autonomía de la obligación de practicar retención, dicha autonomía tiene un límite, consistente en la prohibición de que exista un enriquecimiento injusto para la Administración. En palabras del Alto Tribunal *"Debe evitarse toda costa que la Hacienda Pública reciba la misma cantidad dos veces (…) Han de censurarse aquellas actuaciones administrativas que puedan llevar a ese doble pago, cosa que sucedería si la Administración exigiese las retenciones al retenedor, cantidades que se corresponden con cuotas previamente cobradas al perceptor de la renta en la declaración de IRPF anual ya presentada"*.

A juicio del Tribunal, para poder admitir una eventual exigencia administrativa de las retenciones al retenedor se impone a la Administración la carga de la prueba de que ese doble pago no se ha producido, no considerándose como válida una mera actuación pasiva de aquélla en virtud de la cual se limite únicamente a considerar que ese doble pago o cobro no se ha producido. La Administración, antes de exigir el cumplimiento de su obligación de quien debió practicar la retención, ha de entrar a constatar si el contribuyente ha satisfecho mediante el pago de su obligación tributaria la totalidad de lo adeudado a la Administración, incluyendo aquellas cantidades que no fueron ingresadas por el retenedor. Se muestra así el TS partidario de efectuar un reparto equitativo de la carga de la prueba, máxime si tenemos en cuenta que es la propia Administración actuante la que dispone de los datos necesarios en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en las declaraciones anuales de los retenidos.[30]

Con carácter general parece razonable estimar, por ejemplo, que no debe suponer un gran esfuerzo para la Administración proceder a incorporar al expediente de un procedimiento inspector información con la que aquélla pueda contar al respecto relativa a aquellas declaraciones que hayan sido correctamente presentadas, al objeto de que dicha información pueda posibilitar la práctica de devoluciones de oficio. Tampoco parece que represente un esfuerzo "insalvable" el hecho de que por parte

2000 se encargó de precisar que los pagos a cuenta adquieren la consideración de deuda tributaria a los efectos de la aplicación del conjunto de disposiciones en materia de infracciones y sanciones tributarias.

29 MOYA CALATAYUD, F., "Las retenciones a cuenta del IRPF tras la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo", *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 15, 2008, pág. 21.

30 Téngase presente que esta información es de más difícil aportación por parte de la empresa pagadora, al tratarse de datos fiscales relativos a un tercero. No obstante lo que sucedió en el concreto supuesto analizado por el TS a través de la citada Sentencia de 27 de febrero de 2007 fue que la Administración tributaria se limitó únicamente a poner de manifiesto la naturaleza independiente de la obligación del retenedor respecto a la del sujeto pasivo. Acerca de esta cuestión relativa a la necesidad de que la Administración, con carácter previo a exigir el cumplimiento de su obligación de quien debió practicar la retención, constate si el contribuyente ha satisfecho mediante el pago de su obligación tributaria la totalidad de lo adeudado a aquélla (incluyendo aquellas cantidades que no hubiesen sido ingresadas por el retenedor) véase igualmente la Sentencia del Alto Tribunal de 16 de julio de 2008, ya analizada, y en la que se subraya que *"Si bien es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal, (…) no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que, en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación (…) La defensa de la obligación de retener como autónoma no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (art. 103.1 CE), ante una regulación del sistema de retenciones que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y, siendo única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y, con ello, a un manifiesto enriquecimiento injusto"*.

de la Hacienda Pública se facilite información a los contribuyentes que permita a estos, por ejemplo, iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Desde nuestro punto de vista, con carácter previo a entrar a reclamar al retenedor aquellas cantidades que no han sido ingresadas, corresponde a la Administración tributaria el deber de entrar a comprobar si el contribuyente ha ingresado o no dichas cantidades, evitándose con ello que aquélla pueda llegar a incurrir en un supuesto de enriquecimiento injusto. Y ello en tanto en cuanto es la Administración tributaria la encargada de entrar a probar la ausencia de concurrencia de esta última circunstancia.

Ahora bien, pueden llegar a plantearse determinados supuestos en los que resulte fácil probar que el enriquecimiento injusto de la Administración se ha producido. Así sucedería, por ejemplo, en aquellos casos de trabajadores que no han presentado declaración del IRPF por el ejercicio en cuestión, ya sea porque la cuantía de las retribuciones brutas del trabajo percibidas individualmente por cada uno de ellos no supere el límite de la obligación de declarar fijado en 22.000 euros por la Ley 35/2006 o porque, dada la cuantía de las retribuciones percibidas y de las retenciones soportadas (inferiores a las que resultasen procedentes), y teniendo en cuenta su situación personal y familiar, habiendo presentado declaración resultase una cuota a ingresar.

En este último caso estaríamos ante una situación distinta de la analizada por el Tribunal en su Sentencia de 27 de febrero de 2007, no apreciándose la existencia de ningún enriquecimiento injusto por parte de la Administración, ya que no existiría una declaración de IRPF anual presentada que regularizase la situación, pudiéndose considerar probado que el doble pago contemplado por el TS no se habría producido. Adicionalmente la Administración podría exigir del retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hubiesen producido por el hecho de haberse practicado mal la retención, es decir, tanto las cuotas como los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer.[31]

Por otra parte, también podrían continuar exigiéndose al pagador cuotas no retenidas en aquellos casos en los que el retenido hubiese descontado en su declaración de IRPF la retención correcta que realmente no soportó o incluso cuando, con motivo de una liquidación practicada al perceptor la Administración le hubiese computado dicha retención como procedente. Es más, cabría la posibilidad de que, al hilo de una actuación de comprobación de retenciones efectuada con una inmediatez superior a la habitual, se pudiesen liquidar y exigir las retenciones antes de que el perceptor hubiese presentado su declaración de IRPF anual. Ahora bien, hemos de reconocer que en la mayoría de supuestos la comprobación al retenedor tendrá lugar con posterioridad a la presentación por parte de los perceptores de sus declaraciones anuales de IRPF, de manera que siempre que los mismos se hayan limitado únicamente a deducir las retenciones efectivamente soportadas, las retenciones no practicadas no resultarán exigibles del pagador obligado a retener.

En resumen, la Sentencia del TS de 27 de febrero de 2007 vino a confirmar que no cabe exigir ya las cantidades que debieron retenerse cuando concurren tres circunstancias, a saber:

31 En el caso específico de lo intereses, objeto de regulación como es sabido en el art. 26 de la LGT (relativo al interés de demora), y de acuerdo con lo manifestado por el TS en su Sentencia de 27 de febrero de 2007, habría que estimar que, en caso de falta de ingreso de retenciones no aplicadas, se ha causado un perjuicio que determina la exigencia de dichos intereses por la totalidad del tiempo al que se extienda el retraso del obligado (retenedor). Estos intereses habrían de calcularse desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación de retenciones y hasta la fecha en la que el obligado a soportar la retención hubiese presentado su declaración de IRPF anual e ingresado la cuota que resulte procedente. Por otra parte, en los supuestos en los que dicha regularización en la declaración anual del Impuesto no se hubiese producido (ya sea por omisión de la declaración o por deducirse incluso las retenciones no soportadas), los intereses de demora habrían de calcularse hasta la fecha de liquidación, a salvo de retrasos imputables a la Administración que permitan una superación de los plazos máximos establecidos para los procedimientos de comprobación.

que ya se haya producido la liquidación de la deuda tributaria principal; que el retenido haya deducido la cantidad efectivamente retenida; y que la obligación principal se haya extinguido.

Lo dispuesto por el TS en su Sentencia de 27 de febrero de 2007 se vio posteriormente refrendado en un nuevo pronunciamiento del Alto Tribunal, la Sentencia de 5 de marzo de 2008[32]. Afirma el Tribunal en este último pronunciamiento que no cabe regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo[33]. En opinión del Tribunal, debe superarse aquella doctrina que asume la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, que constituye el auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal.

De conformidad con lo declarado por el TS, la regularización de la retención que debía de haberse practicado constituyó una vulneración del principio de prohibición del enriquecimiento injusto. Tal y como precisó el Alto Tribunal, "*(…) Si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (que habrá sido mayor indudablemente al no haber sido objeto de retención) ahora se exige la retención al retenedor, resultará que la Administración habrá recibido una doble retención: Una, la devengada de los sujetos pasivo, aunque formalmente haya figurado como cuota del sujeto pasivo y no como retención; y otra, la cantidad que ahora se exige en concepto de retención a la entidad retenedora*".

Lo anterior no obsta, sin embargo, para que el Tribunal defendiese la autonomía de la obligación de retener. Y es que, de conformidad con lo señalado por el TS, "*La justificación de la exigencia de la retención a la entidad retenedora consiste en afirmar la naturaleza autónoma de la obligación de retener, que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas. Se está, en este caso, en una hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer*".

Estimó así el Tribunal que lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), resulta imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación

32 No obstante debe precisarse que este mismo criterio ya fue apuntado en su día por el Tribunal en su Sentencia de 13 de noviembre de 1999.

33 A través de la citada Sentencia analizó el TS un supuesto en el que la Inspección de los Tributos incoó al obligado tributario acta de disconformidad por el concepto tributario retenciones a cuenta del IRPF correspondiente a los períodos de 1989 a 1993. En la citada comprobación se puso de manifiesto que las bases y las cuotas debían ser modificadas, ya que se habían aplicado de manera indebida los tipos de retención al no considerarse algunas retribuciones variables, indicándose las cuotas diferenciales a ingresar por años, habiéndose satisfecho además honorarios a profesionales sin retención (expresándose la suma de cuotas) y constando igualmente que por expedientes de regulación de empleo y políticas de despidos, traslados y jubilaciones anticipadas se habían satisfecho indemnizaciones que excedían a las establecidas en el Estatuto de los Trabajadores, detallándose en una relación adjunta por ejercicios el número de trabajadores, así como el exceso y la retención íntegra a pagar. Dicha regularización dio lugar a la liquidación de las correspondientes cuotas, intereses de demora y sanción. Por otro lado, y sin perjuicio de lo anterior, a lo largo de la citada Sentencia quedó constatado que de las cantidades en la autoliquidación de su impuesto personal fueron descontadas aquellas que, de, forma efectiva, se les habían retenido, y no las que se debían haber retenido por el retenedor, esto es, las legalmente procedentes. La regularización se produjo con posterioridad a la autoliquidación e ingreso de las cantidades debidas por el Impuesto personal por parte de los retenidos. Y dicha regularización se llevó a cabo cuando en el Tesoro Público ya se habían ingresado las cantidades legalmente procedentes por el Impuesto personal del retenido. En resumen, se retuvo menos de lo debido por el retenedor, si bien ello fue compensado cuando, en un instante posterior, el retenido se descontó la cantidad efectivamente retenida y no la legalmente procedente. Con posterioridad dicha regularización fue discutida por los obligados tributarios a través de los correspondientes mecanismos revisores, llegando la cuestión a la Audiencia Nacional, cuya Sentencia de 25 de enero de 2002 fue objeto de casación a través del presente pronunciamiento.

que garantiza. De este modo garantiza el Alto Tribunal, como se ha indicado, la autonomía de la obligación de retención si bien, dado el carácter accesorio, dependiente o en garantía de la obligación principal, si desaparece ésta última, la obligación de la que depende o bien la obligación que garantiza, ya no tiene razón de ser y, en consecuencia, no resulta exigible.

Una vez desaparecida la obligación principal porque el obligado retenido ingrese la cuota correspondiente a su impuesto personal ya no habrá obligación de retener y, en consecuencia, la eventual regularización de la Administración tributaria no será legalmente procedente. Téngase presente además que si se efectuase la misma regularización se originaría una doble imposición sobre los rendimientos obtenidos por el retenido, ya que por unas mismas cantidades se habría exigido la cantidad retenida legalmente procedente pero, sin embargo, el retenido sólo habría podido descontarse en su autoliquidación la retención efectiva que, en su momento, le hizo el retenedor. En consecuencia se originaría una doble imposición respecto de la retención que regularizó la Administración tributaria y que no descontó el retenedor en su impuesto personal.

En este sentido argumentó el Tribunal en la citada Sentencia de 5 de marzo de 2008 que *"En aplicación de la doctrina contenida en esta última sentencia, si la entidad retenedora declaró correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal, aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado verazmente, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, puede afirmarse apodícticamente que respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición que sólo se podría corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc."*.

Ahora bien a juicio del Alto Tribunal ello no impide que la Administración tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente. Dichos problemas se resolverían, de conformidad con lo declarado por el Tribunal, si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF (es decir, a los empleados), exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta. De este modo el TS, al objeto de hacer frente a la eliminación de la autonomía de la obligación de retener, atribuye la misma autonomía a una obligación accesoria, como es la relativa a la satisfacción de los intereses de demora, para la cual originariamente no fue ideada por el legislador.

Por otro lado expone el TS a través del citado pronunciamiento la existencia de doble imposición en caso de que se le exija el importe de la retención al retenedor. En palabras del Alto Tribunal *"(…) Respecto de todas estas retribuciones habrían pagado el impuesto correspondiente y, por tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría una doble imposición que sólo se podría corregir exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo cual daría*

lugar a las correspondientes devoluciones, con independencia de los consabidos problemas de prescripción, admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, elevación al íntegro de las retribuciones, etc.

Podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello. En lugar de exigirse la acreditación de tal extremo, la sentencia recurrida ha preferido poner énfasis en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso".

Nótese por tanto como el TS vino a modificar la doctrina que asumía la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, estableciendo que la Administración tributaria no puede exigir a aquél las cantidades que debían haber sido retenidas e ingresadas si, en el momento en el que se efectúa la regularización administrativa, ya se ha extinguido la obligación tributaria principal.

Se estima así que si la entidad retenedora hubiese declarado correctamente el importe total de las retribuciones de trabajo personal aplicando a éstas los tipos porcentuales de la tabla de retenciones, y si todos los empleados de la entidad hubieran declarado de manera veraz, por su parte, a efectos de su IRPF, sus retribuciones de carácter personal, habría que concluir que respecto de todas estas retribuciones han satisfecho el impuesto correspondiente y, por lo tanto, la exigencia posterior a la entidad retenedora de cuotas adicionales por retenciones supondría la existencia de una doble imposición que sólo podría corregirse exigiendo la empresa retenedora a sus empleados el reembolso de las cuotas adicionales por el concepto de retenciones; y, a su vez, los empleados deberían revisar sus declaraciones, deduciéndose estas cuotas adicionales por retención, lo que daría lugar a la práctica de las correspondientes devoluciones, con independencia de los problemas de prescripción que puedan llegar a plantearse, así como los de admisión o no por parte de los empleados del reembolso exigido, el de la elevación al íntegro de las retribuciones, etc.

A juicio del Alto Tribunal, una vez reconocida la existencia de circunstancias excepcionales que hiciesen prever una reducción de las remuneraciones, la sentencia de instancia debió anular la totalidad de las regularizaciones realizadas en el acto de liquidación sobre la base de las retribuciones del año anterior, y no sólo las correspondientes a trabajadores en regulación de empleo, suspensión de empleo y jubilación anticipada. En su opinión la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por los sujetos pasivos la cuota correspondiente a su deuda implica una clara, rotunda y abusiva doble imposición, tal y como ya declarase en su día el Alto Tribunal en su Sentencia de 13 de noviembre de 1999.

Ciertamente en el presente caso la Administración pudo y debió probar que el pago no se había producido, al disponer de medios para ello. Sin embargo, en lugar de exigirse la acreditación de dicha circunstancia, la sentencia recurrida prefirió centrar su atención en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso.

A priori, cuando el retenedor retiene cantidades inferiores a las legalmente procedentes, las cuales son deducidas de los importes a percibir por el retenido a cuenta de la obligación personal de éste último, cabe afirmar que la retención termina gravando en última instancia la renta del retenido. Si dichas retenciones son posteriormente descontadas por el retenido en su obligación personal al objeto de evitar que las rentas sean gravadas dos veces puede afirmarse que no existe doble imposición en la citada actuación, ya que el pago anticipado efectuado por el retenedor a cuenta del sujeto pasivo del Impuesto personal se compensa con

un menor ingreso por parte de éste, al deducirse las cantidades retenidas en su autoliquidación. Y, finalmente, el retenedor, como consecuencia de la práctica de la regularización, habrá de ingresar los importes legalmente procedentes que no fueron objeto de retención en su momento.

A nuestro juicio, y a pesar de lo manifestado por el Tribunal, ello supondría la existencia de doble imposición en el supuesto de que la retención pudiera ser calificada como un impuesto sobre las rentas. Ahora bien como es sabido la retención no constituye un tributo. Se trata de un concepto tributario utilizado como mecanismo de anticipación de pago del Impuesto a su devengo con la finalidad, no ya sólo de allegar fondos al Tesoro Público, sino también de dotar de liquidez suficiente al Estado para cubrir las necesidades de pago que se generan para la Hacienda Pública durante el desarrollo del ejercicio presupuestario. De este modo, al no haber impuesto resulta difícil que pueda hablarse de la existencia de doble imposición ya que la retención, entendida como vehículo de liquidez, no se fundamenta sólo en la dotación de fondos al Estado, sino en la necesidad de mantenimiento de la liquidez del mismo.

La retención exigida al retenedor con motivo de la regularización practicada no parece tener por finalidad, dentro de la primera fase de aplicación del instrumento de la retención (es decir, en el instante de la práctica de la retención misma) gravar la renta del retenido, a pesar de que ese sea su resultado final, sino dotar al Estado de un mecanismo de financiación y de liquidez que, en última instancia, encuentra su elemento legitimador en el gravamen de la renta personal del retenido, lo que explica además el carácter autónomo que proclama la Ley. De este modo el mecanismo de la retención queda legitimado en su doble carácter financiador y de liquidez, sin necesidad de tener que buscar el fundamento de su existencia en la obligación personal del retenido.

Si se incumple la obligación de retener habrá que proceder a la regularización de la misma, con independencia del impuesto personal del retenido ya que al margen del tributo de dicho retenido, lo que ha de ser objeto de regularización es un instrumento que dota de fluidez al Estado. Y ello adquiere su justa consecuencia en el hecho de que será el retenedor el que haya de satisfacer la regularización por la práctica de la retención no ingresada, reflejándose en su correspondiente cuenta de resultados, esto es, en su beneficio, al margen de los ingresos del retenido.

Desde nuestro punto de vista, y a pesar de lo señalado por el TS en la Sentencia, no habiendo hecho imponible no puede hablarse de la existencia de doble imposición. Y, por otro lado, si no hay descuento sobre la renta del retenido en la regularización efectuada por Hacienda (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal), así como tampoco la consiguiente deducción por parte de éste último, la retención se limitará a actuar como un mero mecanismo financiador y de liquidez del Estado. En efecto, siendo el propio retenedor el que retiene una cantidad inferior a la legalmente procedente se origina una situación en virtud de la cual quien termina pagando la regularización de la retención es el propio retenedor y no el obligado por el impuesto personal que grava la renta.

Así las cosas estimamos que, si bien podrá ser objeto de enjuiciamiento el resultado de imposición que para el retenedor pueda llegar a tener su propia conducta ilícita no ingresando las retenciones debidas en conjunción con el propio mecanismo de la retención, no podrá ser utilizado el argumento de la doble imposición al objeto de desvirtuar la regularización del retenedor en este tipo de situaciones.

A nuestro juicio parece lógico pensar que, cualquiera que resulte ser la naturaleza de la retención (ya se considere ésta como una obligación accesoria de otra principal, como una obligación dependiente de otra o como una obligación en garantía del cumplimiento de otra), no resultará posible su permanencia habiendo sido cumplida la obligación principal,

la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

Añade además el Tribunal que las indemnizaciones complementarias que excedan de la cuantía que con carácter obligatorio se establece en el Estatuto de los Trabajadores para los casos de cese o despido improcedente dejan de ser indemnización y se constituyen en renta sometida al Impuesto y a retención. Y no debe ser exigible la retención no practicada al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta.

El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Dicho de otro modo, si el contribuyente ha satisfecho la cuota tributaria carece de sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, ya que ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor, después.

Tendríamos así dos pretensiones de cobro dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Y, habiendo cumplido los sujetos pasivos con la obligación tributaria principal, carece de sentido exigirle el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada. Ahora bien ello no impediría que la Administración tributaria pudiera exigir al retenedor los efectos de carácter perjudicial (esto es, los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella hubieran podido producirse por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente. Debido precisamente a ello estima el Tribunal improcedente exigir la cuota correspondiente a las retenciones a los trabajadores de la entidad.

Recapitulando, a través de estos dos pronunciamientos afirma el TS que el incumplimiento por parte de la entidad pagadora de la obligación consistente en la práctica de las oportunas retenciones sobre los rendimientos del trabajo, siempre que el perceptor de dichas retribuciones no hubiese procedido a la deducción de las retenciones, impide que la Administración tributaria pueda practicar liquidación alguna al retenedor en virtud del principio de prohibición de enriquecimiento sin causa y de prohibición de la doble imposición.

El cobro por parte de la Administración tributaria de la retención que debió ser practicada implicaría un enriquecimiento injusto por parte de aquélla, dado que en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora resulta exigible. En otras palabras, si además de la cuota en su día exigida a los sujetos pasivos (que habrá sido sin lugar a dudas mayor, al no haber sido objeto de retención), se exigiese ahora el importe de la retención al retenedor, la Administración habría practicado una doble retención: de una parte, la devengada de los sujetos pasivos, a pesar de que formalmente figure como cuota y no como retención; y, de otra, la cantidad exigida en concepto de retención a la entidad retenedora.[34]

No cabe por tanto regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo. Debe superarse aquella doctrina que asume la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, que constituye el auténtico obligado al pago de la obligación tributaria

34 Tal y como afirma el Alto Tribunal en su Sentencia de 5 de marzo de 2008, "*El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención (…) Lo contrario supondría hacer efectivas dos pretensiones de cobro dirigidas a sujetos distintos para exigir la misma cuota. En consecuencia no debe ser exigible la retención no practicada, al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad pagadora autoliquiden sus respectivos impuestos sobre la renta (…) Después de que el contribuyente cumple con la obligación principal carece de sentido que la Administración regularice las retenciones que son obligaciones accesorias de aquélla, sin perjuicio de exigir sanciones e intereses al obligado a retener: superación de la doctrina de la obligación autónoma del retenedor*".

principal[35]. Modificó así el Tribunal la doctrina que asumía la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, estableciendo que la Administración tributaria no puede exigir a aquél las cantidades que debían haber sido retenidas e ingresadas si, en el momento en el que se efectúa la regularización administrativa, ya se ha extinguido la obligación tributaria principal. La Administración tributaria no debe practicar liquidación alguna al retenedor como consecuencia de unas retenciones no practicadas cuando el perceptor de los rendimientos ha pagado una cuota de IRPF superior al no haber deducido la citada retención.

III. LA PROYECCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS EN EL ÁMBITO DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

¿Qué consecuencias tuvo esta jurisprudencia elaborada por el TS dentro de la doctrina administrativa? Inicialmente la DGT se encargó de clarificar en contestación a Consulta de 19 de junio de 2007 que el retenedor de rentas del trabajo sujetas al IRPF no puede exigir a los trabajadores las retenciones no practicadas en su día. En efecto, el incumplimiento total o parcial por parte del retenedor de su obligación de retener no permite en el ámbito tributario efectuar deducción alguna de los ingresos de los trabajadores ni reclamar a los mismos cantidades que se deban a retenciones no practicadas en su momento.

Por su parte la Resolución del TEAC de 19 de abril de 2007, relativa a la obligación de practicar retención sobre la cantidad que en concepto de indemnización por despido ha de satisfacer una empresa a un trabajador en virtud de resolución judicial, subrayó que resulta indiferente el hecho de que quien reciba los rendimientos sometidos a retención deduzca o no la misma en la declaración del Impuesto, dada la autonomía que caracteriza a la obligación de retener, de manera que no cabe conceptuar al retenedor como un supuesto más de sustituto del contribuyente ni argumentar el carácter accesorio de la obligación de retener respecto de la que corresponde al contribuyente.

Finalmente fue la Resolución de este mismo Tribunal de 3 de abril de 2008 la encargada de aplicar la doctrina contenida en la STS de 27 de febrero de 2007, modificándose la línea anterior adoptada en materia de retenciones y estimándose improcedente la exigencia de retenciones cuando la misma puede dar lugar a un doble pago, al haberse ingresado la cuota por el contribuyente sin deducir las retenciones no practicadas.

Estima el TEAC en la citada Resolución que dichas retenciones no pueden exigirse cuando el retenido ha declarado sin deducir la retención no practicada, salvo que la Administración pruebe la inexistencia de un doble pago. De este modo, con independencia del carácter autónomo de la obligación de retener, cabría la posibilidad de que se produjese un supuesto de enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujese las retenciones que no le fueron practicadas, se exija al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. Ello motivaría su consideración como ingreso indebido, excepto si la Administración probase que con el ingreso de las retenciones no se está produciendo un doble pago de la deuda tributaria[36].

35 Coincidimos en este sentido con PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., "Una nueva fundamentación jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto de la Administración en las retenciones", ob. cit., pág. 37, cuando afirma que "*El contribuyente tiene que pagar su deuda tributaria; el retenedor tiene que hacer frente a su obligación tributaria; la Administración tiene derecho a cobrar el crédito tributario. Las dos primeras son autónomas entre sí y encuentran su validez en la ley y su exigibilidad en la vigencia de la situación activa de la Administración (…) Si el contribuyente efectúa la totalidad del pago la Administración deja de tener el derecho de crédito, careciendo de fundamentación jurídica exigir al retenedor el pago de una deuda que no ya no existe. Toda actuación encaminada a tal fin conllevará un enriquecimiento injusto de la Administración*".

36 En relación con este carácter autónomo de la obligación de retener señaló el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 1 de julio de 2010 que dicho carácter autónomo no obsta, sin embargo, la posibilidad de

Con posterioridad el citado Tribunal, a través de su Resolución de 7 de septiembre de 2011, afirmó que no concurrían los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo para apreciar que se había producido el enriquecimiento injusto en aquellos casos en los que el perceptor de las rentas sometidas a retención presentó la declaración correspondiente a su imposición personal sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión. De este modo en el citado supuesto sería aplicable dicha jurisprudencia cuando la Administración Tributaria pretendiese liquidar una retención una vez extinguida (esto es, cumplida, en el sentido de declarada e ingresada) la obligación tributaria principal (la correspondiente al perceptor de los rendimientos sujetos a retención).

Añadió asimismo el TEAC en la citada Resolución que la suficiencia o no de la actividad probatoria desplegada por la Administración tributaria debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto. No obstante, y sin perjuicio de ello, debe entenderse en todo caso que la Administración ha cumplido con las exigencias de prueba de la no existencia de enriquecimiento injusto en aquellos supuestos en los que ha procedido no sólo a la regularización del obligado a retener, sino que ha regularizado igualmente la situación tributaria de los perceptores de las rentas, incluyendo en el cálculo de la cuota diferencial exigible a estos últimos las retenciones procedentes y no practicadas, exigidas al retenedor, ya que en estos casos no se ha producido el doble pago que veda el Tribunal Supremo. Y ello sin perjuicio de otros posibles medios probatorios que pueda utilizar la Administración, como sería la acreditación, mediante la correspondiente diligencia o certificación del órgano competente en la que se haga constar que, para los perceptores que se relacionen, no figura en la base de datos de la Administración Tributaria, que aquellos hayan presentado declaración para el período y concepto concreto o que la han presentado sin incluir las rentas en cuestión, documentos éstos que deberán verse acompañados del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella base de datos informática, que así lo atestigüe.

De conformidad con lo manifestado por el TEAC a través de dicha Resolución de 7 de septiembre de 2011 no existe enriquecimiento injusto en aquellos supuestos en los que el perceptor de las rentas sometidas a retención ha presentado la declaración correspondiente a su imposición personal sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión. Y la doctrina del TS sólo se aplicará cuando la AEAT pretenda liquidar una retención después de que haya sido declarada e ingresada la obligación principal correspondiente a los rendimientos sujetos a retención.

No hay enriquecimiento injusto cuando se regulariza al retenedor y a los perceptores incluyendo en la cuota diferencial las retenciones procedentes y no soportadas, ni tampoco cuando se prueba que el perceptor no consta como declarante en la base de datos de la AEAT, acreditando documentalmente las consultas a dicha base de datos. De este modo el TEAC vino a corregir el criterio que mantenía que el derecho a computar las retenciones no soportadas sólo se podía ver realizado en las autoliquidaciones presentadas en plazo. No obstante lo anterior parece razonable estimar que la acreditación del examen del censo de declarantes es prueba de la falta de declaración, pero también lo es que sin la regularización al retenedor y al que debió soportar la retención afecta a la realización de la ley y el Derecho que se ven lesionados si se exige una obligación a uno, sin corregir a otro, aunque ese proceder

enriquecimiento injusto por parte de la Administración cuando, tras haberse exigido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujese las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. De este modo reconoció el Tribunal la práctica de retención en los intereses por aplazamiento en el pago de la compraventa de una finca donde se ubicaba el inmueble en el que la entidad desarrollaba actividades empresariales, ya que la operación no se realizó en el ejercicio de una actividad. Y, a tal efecto, corresponde a la Administración Tributaria la carga de la prueba de que no se ha producido un doble pago, resultando la exacción de las retenciones improcedente en otro supuesto.

sea más favorable a efectos recaudatorios[37].

Ciertamente resulta razonable estimar que el enriquecimiento injusto no se producirá cuando el que debió soportar la retención no declara los ingresos respecto de los que la retención se debió producir. Así debe resultar, además, cuando se regularice la situación tributaria del que debió ser retenido deduciendo el pago a cuenta no soportado. Pero no debería ser así sin la práctica de esa regularización.[38]

37 Véase asimismo a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Región de Murcia de 26 de enero de 2016, de conformidad con la cual aunque hubiera transcurrido el plazo para presentar las declaraciones del IRPF, la empresa puede regularizar las retenciones si los trabajadores no hubieran presentado las correspondientes declaraciones. Siendo la obligación de retener plenamente exigible, este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento sin causa cuando con el trascurso del tiempo el sujeto pasivo lleva cabo su regularización anual y paga la cuota correspondiente a los ingresos correspondientes sin deducirse el importe de retenciones que no soportó tuvo en cuenta los perceptores que no habían regularizado su situación la Administración tenía a su disposición los medios para acreditar que perceptores habían presentado tal declaración y quienes. Y, a resultas de lo anterior, el citado Tribunal estimó ajustada a Derecho la liquidación practicada. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 11 de abril de 2012 declaró dentro del ámbito del IS que, habiéndose producido una deducción de las cantidades que hubieran debido retenerse aun cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiese sido por un importe inferior al debido, la práctica de la devolución resulta procedente aun cuando no hubiera sido ingresado por el retenedor el importe de la retención correspondiente, no obstando a tal efecto lo dispuesto en el antiguo art. 145.2 del TRLIS, el cual se refería a las cantidades "efectivamente retenidas, siendo de aplicación únicamente a los supuestos de devolución de oficio por la Administración, pero no si la devolución solicitada procediese de la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, dado el carácter autónomo de la obligación de retener.

38 La citada Resolución del TEAC se sitúa en la misma línea que la anterior del citado Tribunal de 14 de julio de 2010, en la que se afirmó igualmente que el TS limita los supuestos de enriquecimiento injusto en materia de retenciones a aquellos casos en los que la Administración percibe duplicadamente el Impuesto, lo que implica la previa liquidación del Impuesto personal por parte del perceptor de las rentas y la necesidad de que por parte de la Administración se constate la ausencia de dicho doble pago, incorporando al expediente los datos y las pruebas acerca de la renta declarada por el perceptor y de la retención deducida por dicha percepción. En efecto, el TS limita la consideración del enriquecimiento injusto en retenciones exigidas después del plazo de declaración a que se haya liquidado y no se hayan restado las no soportadas, debiendo retrotraerse las actuaciones para que la Administración se pronuncie sobre este aspecto que no constaba en el expediente. Y, tratándose de aquellos supuestos en los que, habiendo sido manifestado por el obligado tributario el enriquecimiento injusto en las alegaciones efectuadas al acta de inspección, la Administración no ha contestado debidamente a estas alegaciones y no ha incorporado prueba alguna relativa a la inexistencia de enriquecimiento injusto, se considera incorrecta la motivación de la liquidación recurrida, procediendo retrotraer las actuaciones con la finalidad de que la Administración pueda, en su caso, probar la inexistencia de enriquecimiento injusto. De este modo concluyó el TEAC que en el concreto supuesto analizado la Administración no motivó la inexistencia de enriquecimiento injusto tras haber presentado el contribuyente alegaciones al respecto en el procedimiento inspector. En dicho caso procedía la reposición de actuaciones al objeto de que la Inspección pudiese determinar si hubo o no enriquecimiento injusto. En resumen, en materia de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo personal y profesionales el TS limita los supuestos de enriquecimiento injusto únicamente a aquellos supuestos en los que la Administración percibe duplicadamente el Impuesto, lo que implica la previa liquidación del impuesto personal por parte del perceptor de las rentas. Y la Administración tributaria ha de constatar la ausencia del doble pago, procediendo a incorporar al expediente datos acerca del importe y concepto de la renta declarada por el perceptor, así como del importe de la retención deducida por aquella percepción cuya retención a cuenta se discute. Tal y como afirma el TS a través de su Sentencia de 28 de noviembre de 2012 existe enriquecimiento injusto en las liquidaciones por retenciones no por doble pago, sino porque la retención exigida no pudo ser deducida por el sujeto pasivo, debiendo tomarse en consideración a este respecto la existencia de retención, de una parte, y el cumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo sin deducción, en todo o en parte, de la previa retención pactada, de otra. En palabras del Alto Tribunal *"La esencia de la cuestión no reside en si hubo o no declaración del sujeto pasivo, sino si hubo o no 'obligación principal'; pues este razonamiento confunde la 'obligación de declarar' con la 'obligación tributaria', lo que evidentemente implica confundir conceptos no equiparables y que son independientes, lo que explica que la 'obligación tributaria' exista y, sin embargo, pueda no concurrir la 'obligación de declarar' (…) El enriquecimiento sin causa configura un atentado patrimonial sin justificación alguna y cuya práctica sistemática acerca dicha conducta al campo delictivo"*. Concluye así el TS a través del citado pronunciamiento que, para determinar si existe "enriquecimiento injusto" o "sin causa" han de concurrir los parámetros relativos a la existencia de retención, de una parte, y al cumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo sin deducción, en todo o en parte, de la retención previamente pactada, de otra. En definitiva, la doctrina elaborada por el Alto Tribunal en relación con el enriquecimiento injusto únicamente

A la luz de la citada doctrina administrativa cabría por tanto aludir a la existencia de un supuesto de enriquecimiento injusto cuando se exige la retención después de extinguida la obligación principal sin que se resten esas retenciones, debiendo proceder a exigir únicamente intereses (computados desde el día que se debió ingresar la retención hasta la extinción de la deuda por el que percibió la renta) y, en su caso, sanciones. Después de extinguirse la obligación principal sin que se hayan deducido retenciones exigirlas al retenedor podría producir enriquecimiento injusto.

A la cuestión relativa a la determinación de la naturaleza jurídica de la retención al hilo de la regularización de retenciones practicada en torno a aquellos perceptores que no autoliquidan el Impuesto se refirió el TEAC en su Resolución de 1 de junio de 2010, dictada en unificación de doctrina y a través de la cual se estimó el recurso extraordinario de alzada interpuesto al efecto. Tal y como precisa el TEAC en las regularizaciones de retenciones practicadas por la Administración Tributaria en sede de los pagadores, con relación a las retribuciones percibidas por sujetos pasivos que no liquidaron por aquel período su obligación personal presentando la correspondiente declaración-liquidación del IRPF[39] o del Impuesto sobre Sociedades (es decir, regularización de retenciones referidas a perceptores no declarantes, tanto en el supuesto de no declarantes que incumplen la obligación de presentar la declaración como en el caso de aquellos otros que optaron por no presentarla, al estar exceptuados de tal obligación genérica), de acuerdo con la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo (caso, entre otras, de las Sentencias de 27 de febrero de 2007[40], 5 de marzo de 2008[41], 16 de julio y 22 de octubre de

será aplicable cuando la Administración haya recibido ya del sujeto pasivo la cuota correspondiente y se pretenda, además, cobrar la retención al retenedor, no existiendo además discrepancia alguna entre los datos y estando extinguida la obligación principal a satisfacción de los intervinientes. En cambio dicha doctrina no resultará aplicable si el sujeto pasivo no ha declarado las cantidades percibidas, no habiendo tributado por las mismas. Véase en este sentido MIGUÉLEZ FREIRE, A., "La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales", *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015 (consultado en www.laleydigital.com). Por otra parte a través de la citada Sentencia de 28 de noviembre de 2012 recuerda el TS tanto a los tribunales de justicia (y, en particular, a la Audiencia Nacional) como a la propia Administración tributaria que han de conocer y de aplicar su doctrina relativa a la dimensión temporal de la independencia existente entre la obligación de retener y la obligación tributaria principal de manera que, extinguida esta última, no puede exigirse autónomamente la obligación de retener.

39 En efecto, en el concreto supuesto analizado por el TEAC a través de esta Resolución de 1 de junio de 2010 se daba la circunstancia de que, además de producirse el incumplimiento de la obligación de retener, el contribuyente no autoliquidó su IRPF, motivo por el cual la Hacienda Pública practicó una liquidación frente al retenedor exigiéndole el pago de las cantidades no ingresadas.

40 De conformidad con lo declarado por el TS en la citada Sentencia, una vez practicada la liquidación del IRPF, no cabe exigir la retención no practicada.

41 De acuerdo con lo declarado por el TS en esta Sentencia, una vez que el contribuyente cumple con la obligación principal carece de sentido que la Administración regularice las retenciones que son obligaciones accesorias de aquélla, sin perjuicio de exigir sanciones e intereses al obligado a retener. De este modo tuvo lugar la superación de la doctrina de la obligación autónoma del retenedor.

2008[42] y 7 de diciembre de 2009[43]), no concurre el doble pago del impuesto determinante del enriquecimiento injusto de la Administración, al no haberse extinguido aquella obligación tributaria principal.

Tales conclusiones no resultaban además alteradas, a juicio del Tribunal, cualquiera que fuese el hecho determinante de la no presentación de la correspondiente declaración-liquidación por el perceptor. Ya fuere por encontrarse el obligado tributario en alguno de los supuestos tasados por la normativa del impuesto, para los que se excepciona la obligación general de presentar aquella declaración, y haber hecho uso del mismo; o bien porque aquél omitió presentar la correspondiente declaración-liquidación, incumpliendo sus deberes tributarios (sin que, claro está, en este supuesto hubiera mediado actuación de la Administración regularizando su situación tributaria).

De este modo considera el TEAC que el enriquecimiento injusto concurre cuando la Administración percibe de manera duplicada el Impuesto, primero en sede del perceptor, en vía de autoliquidación, y segundo ingresando unas mayores retenciones en sede del pagador, vía liquidación. Tal y como se ha señalado, ya en su día el TS identificó el posible enriquecimiento injusto de la Administración con el doble pago del Impuesto: inicialmente, vía retención, y posteriormente, al autoliquidar el Impuesto al perceptor. Y es la concurrencia de aquel enriquecimiento injusto la que impone, cuanto menos, la extinción de la obligación principal, de manera que, no habiéndose presentado

42 Afirmó concretamente el Alto Tribunal en la presente Sentencia, en relación con las retenciones a cuenta practicadas en el ámbito del IS por el concepto de retenciones del capital mobiliario, que "*(…) Cuando la obligación principal ha agotado todos sus efectos, a satisfacción de todos los intervinientes, no puede la Administración, a pretexto del carácter autónomo de la obligación de retener, liquidar por este concepto de retención porque ello supondría un doble pago carente de la más elemental justificación puesto que la obligación principal ya se encuentra extinguida, y para el sujeto pasivo prescritos sus eventuales derechos a la devolución*". Véase igualmente a este respecto la Sentencia del Alto Tribunal de 21 de mayo de 2009, en la que se afirmó que "*La calificación de la obligación de retener como principal no puede justificar una liquidación que conduzca a situaciones de duplicidad impositiva y, en dicha ocasión, a exigencia de aquélla cuando estaban prescritos los eventuales derechos a la devolución por parte del sujeto pasivo*". Queda así puesto de manifiesto que en el supuesto de que no resultase posible la devolución al sujeto que soportó la retención se podría producir dicho enriquecimiento de la Administración. Por el contrario, si dicho derecho a la devolución no hubiera prescrito, sería suficiente aplicar la legislación y devolver al sujeto pasivo objeto de la retención el importe ingresado indebidamente en su declaración, de manera que en ningún caso se produciría el enriquecimiento injusto de la Administración, al obrar en poder de la misma el conjunto de elementos necesarios para ajustar la deuda tributaria que a cada parte interesada le corresponden, ya que en el acta levantada por la Inspección para regularizar las retenciones indebidamente practicadas aparecían identificadas las personas o entidades objeto de retención y las cantidades regularizadas, de manera que sería suficiente con realizar un cruce con la declaración presentada por los trabajadores y practicar los ajustes correspondientes, devolviéndole la cuota del IRPF ingresada en exceso.

43 Reitera el TS a través de dicha Sentencia la imposibilidad de poder exigir al retenedor aquellas cantidades que debió retener cuando el retenido ya hubiera tributado por las correspondientes percepciones. En efecto, después de que el contribuyente cumpla con la obligación principal carece de sentido que la Administración regularice las retenciones que son obligaciones accesorias de aquélla, sin perjuicio de exigir sanciones e intereses al obligado a retener. Tuvo lugar pues la superación de la doctrina de la obligación autónoma del retenedor. De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en esta Sentencia "*(…) La obligación de retener surge por disposición de la ley y en función de mecanismos articulados para hacer posible que la Hacienda Pública perciba periódicamente el dinero que ha de destinarse a la satisfacción de necesidades públicas. Por ello la obligación de retener es plenamente exigible, pero este efecto no puede tener lugar por aplicación del principio de prohibición de enriquecimiento sin causa, cuando con el transcurso del tiempo el sujeto pasivo lleva a cabo su regularización anual y paga la cuota correspondiente a ingresos correspondientes sin deducirse el importe de las retenciones que no soportó*". Adviértase por tanto que, al amparo de esta línea interpretativa adoptada por el Tribunal, la consabida autonomía de la obligación de retener no puede conducir al extremo de que termine produciéndose un supuesto de enriquecimiento injusto de la Administración. Lo que el TS está dando a entender con su razonamiento es que el pago efectuado por el obligado principal constituye el nexo causal entre el enriquecimiento de la Administración, de una parte, y el empobrecimiento del retenedor, de otra, ya que a resultas de dicho pago tiene lugar la eliminación de la propia exigibilidad de la obligación tributaria establecida para el retenedor.

la correspondiente autoliquidación por el no declarante, no cabe hablar del doble pago del Impuesto o de la existencia de enriquecimiento injusto.[44]

Estima así el TEAC que cabe la posibilidad de que se produzca un enriquecimiento injusto en favor de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto pasivo dedujese las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar.

Ahora bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal no existirá enriquecimiento injusto en el supuesto de regularización de retenciones referidas a perceptores que no hayan presentado declaración del Impuesto, tanto si no lo han hecho por incumplimiento de su obligación de presentar declaración como si optaron por no presentarla al estar exceptuados de tal obligación. A juicio del TEAC en el citado supuesto la Administración cumplía con las exigencias acerca de la carga de la prueba mediante la consulta en la base de datos informática de la Administración tributaria de la que resultaba que dichos perceptores no estaban incluidos entre los que habían presentado declaración para un período y concepto concreto.

El TEAC hace prevalecer pues el carácter autónomo de la obligación de practicar retención sobre la prohibición de enriquecimiento sin causa cuando el sujeto pasivo no presentó declaración, aunque sea por no estar obligado a ello, ya que esta última prohibición no entra en juego en el supuesto de regularización de unas retenciones referidas a perceptores que no han presentado declaración en el IRPF, tanto si no lo han hecho por incumplimiento de su obligación de presentar declaración como si optaron por no presentarla, al estar exceptuados de dicha obligación. De cara a la determinación de la carga de la prueba a la Administración le será suficiente con la aportación de los datos informáticos sobre los perceptores de renta. En consecuencia se entiende que la Administración cumple con las exigencias acerca de la carga de la prueba mediante la consulta en la base de datos informática de la Administración tributaria de que resulte que dichos perceptores no están incluidos entre los que han presentado declaración para un período y concepto concreto.[45]

Por otra parte en estos supuestos las exigencias acerca de la carga de la prueba que se infiere de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se verían cumplidas incorporando al expediente instruido la correspondiente diligencia o certificación del órgano de la Administración Tributaria que tenga atribuida la competencia para instruir y/o dictar la resolución que ponga fin a aquel procedimiento de comprobación o inspección en la que se haga constar que, para los sujetos pasivos que se identifican, no consta en la base de datos de la Administración Tributaria que recoge el universo de obligados tributarios, que aquéllos hayan presentado declaración-liquidación para el período y concepto concreto; documento éste que se verá acompañado del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella la base de datos informática, que así lo atestigüe.

En todo caso la carga de la prueba recae sobre la Administración, no siendo fundamentada por el TS en el art. 105.1 de la LGT (de conformidad

44 Así se encargó de precisarlo el TS, entre otras, en su Sentencia de 16 de julio de 2008.

45 Tal y como subraya a este respecto el TEAC *"Las exigencias acerca de la carga de la prueba que se infiere de la jurisprudencia del TS se verían cumplidas incorporando al expediente instruido la correspondiente diligencia o certificación del órgano de la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para instruir y/o dictar la resolución que ponga fin a aquel procedimiento de comprobación o inspección, en la que se haga constar que, para los sujetos pasivos que se identifican, no consta en la base de datos de la Administración tributaria que recoge el universo de obligados tributarios, que aquéllos hayan presentado declaración-liquidación para el período y concepto concreto; documento éste que se verá acompañado del resultado impreso de las diferentes consultas efectuadas en aquella base de datos informática, que así lo atestigüe"*. En resumen, el Tribunal identifica el enriquecimiento injusto con un doble pago, por retención y por autoliquidación, de manera que si no se presenta declaración (ya sea por incumplimiento o porque no hay obligación) no existe doble pago.

con el cual contribuyente que pretenda hacer valer su derecho a deducir retenciones debe acreditar los hechos constitutivos del mismo), sino en la "teoría de la proximidad del objeto de la prueba" del art. 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Ahora bien no hay necesidad de esa doctrina recogida, entre otras, en las Sentencias del TS de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo de 2008, 21 de mayo de 2009 y 7 de diciembre de 2009[46], cuando no se declara porque la Administración no puede ser obligada a la realización de una prueba diabólica negativa. Y, a este respecto, ha de bastar la certificación del Censo de Obligados Tributarios y la prueba de las consultas hechas al mismo.[47]

Mediante Resolución de 7 de septiembre de 2011 analizó el TEAC el alcance de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el enriquecimiento injusto de la Administración el cual se produciría si, tras haberse extinguido la obligación principal sin que el sujeto retenido dedujera las retenciones que no le fueron practicadas, se exigiese al retenedor el ingreso de las retenciones que debió practicar. Pues bien, tal y como precisa el TEAC dicha jurisprudencia no resulta aplicable, sin embargo, cuando el perceptor de las rentas sometidas a retención ha presentado su declaración sin incluir las rentas en cuestión, en cuyo caso el carácter autónomo de la obligación de retener obliga a exigir las retenciones al retenedor y, en consecuencia, a permitir su deducción por el contribuyente.

Por lo que respecta a la carga de la prueba de la inexistencia de enriquecimiento injusto (la cual, como es sabido, corresponde a la Administración), habrá que estar a las circunstancias de cada caso, si bien con carácter general entiende el TEAC que debe estimarse que existe acreditación suficiente cuando la Administración regulariza también la situación tributaria de los perceptores de las rentas, incluyendo en el cálculo de la cuota diferencial exigible las retenciones procedentes y no practicadas.

No concurrían pues los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TS para apreciar que se había producido el enriquecimiento injusto tratándose de un supuesto en el que el perceptor de las rentas sometidas a retención había presentado la declaración correspondiente a su imposición personal sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión. Dicha jurisprudencia únicamente resulta aplicable cuando la Administración tributaria pretende liquidar una retención una vez exigida (es decir, cumplida en el sentido de declarada e ingresada) la obligación tributaria principal correspondiente al perceptor de los rendimientos sujetos a retención.

No existe pues enriquecimiento injusto cuando el perceptor de las rentas sometidas a retención ha presentado su declaración sin incluir la totalidad de las rentas en cuestión, sino únicamente cuando la Administración pretende liquidar una retención una vez extinguida la obligación tributaria principal. Y tampoco existe enriquecimiento injusto cuando la Hacienda Pública regulariza también la situación tributaria de los perceptores de las rentas incluyendo en el cálculo de la cuota diferencial exigible las retenciones procedentes y no practicadas, correspondiendo en todo caso a la Administración la carga de la prueba de la inexistencia de enriquecimiento injusto.

Véase igualmente a este respecto la Resolución del TEAC de 26 de junio de 2012, en la que se afirma que, habiéndose regularizado por parte de la Administración la situación tributaria de un obligado a retener que no ha practicado las retenciones a las que estaba obligado o

46 Concretamente en el supuesto analizado por el TS a través de la presente Sentencia la actuación improcedente de la Administración vino motivada por el hecho de que aquella se limitó a exigir el cumplimiento de la obligación de retener, sin atenerse a los datos que obraban en su poder sobre las declaraciones que fueron presentadas por los perceptores de los rendimientos. A mayor abundamiento de la prueba practicada en las actuaciones se desprendía que varias de las citadas percepciones fueron correctamente declaradas, quedando sujetas a tributación en el IRPF.

47 Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. del País Vasco de 28 de abril de 2010, en la que se afirma que procede la práctica de la regularización por discrepancia entre las declaraciones-liquidaciones trimestrales y el importe que la empresa declara retenido en el resumen anual en aquellos casos en los que no se aporta justificación bastante y sin necesidad de procedimiento de comprobación.

que las ha practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación (ya que la exigencia de dicho pago da lugar o puede dar lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración), no procede anular de manera automática la sanción derivada de dicha regularización al retenedor, sino que la misma podrá mantenerse, siempre y cuando concurran los restantes elementos precisos para ello y, en particular, el relativo a la acreditación del elemento subjetivo relativo a la culpabilidad del obligado a la práctica de la retención.

Adviértase que a través de la citada Resolución se planteaba nuevamente la cuestión relativa a si, habiéndose regularizado por parte de la Administración la situación tributaria de un obligado a retener (que, como se ha señalado, no practicó las retenciones o las practicó pero por un importe inferior al debido), y no resultando exigible el pago de la liquidación (ya que la exigencia de dicho pago podría dar lugar al surgimiento de un supuesto de enriquecimiento injusto como consecuencia de la conducta de otro obligado al pago distinto, a saber, el perceptor de los rendimientos sujetos a retención, al presentar éste las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal sin deducirse las retenciones que debieron serle practicadas), procedía anular automáticamente la sanción derivada de dicha regularización al retenedor o si, por el contrario, podía mantenerse dicha sanción, siempre y cuando concurriesen los restantes elementos precisos exigidos al efecto y, en particular, la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a la práctica de la retención.

Pues bien a través de la presente Resolución dictada en unificación de criterio, el TEAC recuerda la doctrina elaborada por el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 21 de enero y 17 de junio de 2010, de conformidad con la cual la Administración tributaria no debe ejercer una pretensión de cobro sobre el retenedor cuando el obligado a soportar las retenciones ha pagado la cuota tributaria, ya que ello determinaría el surgimiento de un supuesto de doble cobro. Ahora bien, ello no impide que la Hacienda Pública pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (intereses y sanciones) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o de haberse practicado de manera cuantitativamente insuficiente. De acuerdo con lo manifestado por el Tribunal en esta Resolución de 26 de junio de 2012 *"Si el retenedor incumplió su deber de retener y ese incumplimiento es merecedor de sanción, en el caso de que la deuda hubiera sido ingresada por un tercero (el perceptor), ello no convalida el incumplimiento de aquel deber por el hecho de que la exigencia de la obligación no pueda hacerse para evitar la duplicidad en el pago y el enriquecimiento injusto de la Administración"*.[48]

Tal y como precisase previamente el TEAC a través de su Resolución de 27 de marzo de 2010 *"La anulación de la liquidación por retenciones no conlleva necesariamente la anulación del acuerdo sancionador que la liquidación de retenciones puede llevar aparejado, en la medida en que con dicha sanción se está castigando una conducta del obligado tributario que es susceptible de ser sancionada, aunque no pueda exigirse la cuota correspondiente por haber sido ésta última ingresada. Conducta sancionable que consiste en el incumplimiento por parte del obligado de su obligación de retener e ingresar las cantidades retenidas en el Tesoro Público"*.[49]

48 Añade asimismo el TEAC en esta Resolución de 26 de junio de 2012 que *"La conexión entre una liquidación y la sanción de ella derivada no puede negarse. Pero una cosa es esa innegable conexión, y otra distinta estimar que cualquier incidencia en la liquidación sea trasladable automáticamente a la sanción. Si bien es cierto que frecuentemente las sanciones corren la misma suerte que las liquidaciones, cuando éstas últimas son anuladas, ello es, o debería ser, porque el motivo de la anulación de la liquidación influye, puede hacerlo, en la sanción, por ejemplo en lo relativo a la apreciación del elemento subjetivo de la culpabilidad (…) Pero si el motivo de anulación de la liquidación no altera circunstancia alguna determinante de la sanción, no puede racionalmente trasladarse la nulidad de la liquidación a la sanción"*.

49 Ya con anterioridad se había encargado de precisar el TEAC mediante Resolución de 22 de octubre de 2009 que *"La obligación del retenedor es una obligación que le es propia y que es autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta de declarar dicha renta y autoliquidar su tributo. Por tanto el incumplimiento de una obligación tributaria por*

Ciertamente una cosa es que la existencia de la obligación propia del retenedor resulte excepcionada, exonerándose de su pago siempre y cuando concurran un conjunto de requisitos (básicamente, como ya sabemos, cuando el contribuyente procedió al abono de las cantidades de las que el Tesoro Público era acreedor), y otra bien distinta que se disponga la anulación de la liquidación, ya que esto último implicaría, en definitiva, admitir la subsanación de la obligación tributaria a través del posterior cumplimiento por parte de otro obligado tributario, a saber, el perceptor de la renta sujeta a retención, no resultando posible además imponer al retenedor la correspondiente sanción derivada de su conducta antijurídica. A nuestro juicio la no exigibilidad de la cuota tributaria al retenedor no obsta para que la Administración tributaria pueda exigir a aquél aquellos efectos perjudiciales (caso de los intereses y de las sanciones) que hubieran podido producirse por el hecho de no haberse practicado la retención o de haber sido ésta insuficiente[50].

En resumen, en la regularización practicada al retenedor que no retuvo o retuvo de menos, si hubo enriquecimiento injusto porque el preceptor no dedujo importe por retención, se exigirá la sanción, si procede. Así las cosas en el presente caso procedería el mantenimiento de la sanción siempre y cuando se acreditase la concurrencia de culpabilidad en la conducta del retenedor, con la consiguiente inclusión dentro del tipo infractor previsto en el art. 191.1 de la LGT, procediéndose al cálculo del a sanción con base en aquella cantidad que en su momento se debió ingresar en la autoliquidación por retenciones. Y ello sin perjuicio, como se ha señalado, de que resultase improcedente la exigencia al retenedor en caso de que diese lugar a un enriquecimiento injusto de la Administración, al haber presentado el sujeto pasivo sus autoliquidaciones correspondientes sin deducirse las retenciones que debieron serle practicadas.

Por su parte la AN se encargó de precisar en su Sentencia de 25 de abril de 2012, al hilo de la existencia de unos rendimientos variables o ingresos pasivos percibidos por los distribuidores de una entidad que solo vendía sus productos a través de sus distribuidores mediante una estructura negocial de venta multinivel, que dichos rendimientos tenían la consideración de rendimientos de actividad profesional sujetos a la práctica de retención. Y, dado que en el concreto supuesto de autos analizado los distribuidores no practicaron la deducción de las retenciones no practicadas, entiende la AN que la exigencia de las cantidades al retenedor por parte de la Administración produciría un supuesto de enriquecimiento injusto de la misma por doble pago, sin perjuicio de la exigencia de los intereses moratorios, los cuales habrían de calcularse aplicando como día de inicio el instante en el que se debió ingresar las cantidades no retenidas y hasta el instante en el que el perceptor presentó su autoliquidación por el Impuesto.

En el supuesto de que el perceptor de las rentas sometidas a retención no hubiese incluido la totalidad de las rentas en cuestión produciéndose un incumplimiento de los requisitos exigidos ha de limitarse la aplicación de la teoría del enriquecimiento injusto a aquellos supuestos en los que la Administración pretenda percibir

parte de un obligado tributario, el retenedor, no puede quedar subsanado por el posterior cumplimiento, por parte de otro obligado tributario distinto, el perceptor de la renta sujeta a retención, de sus propias obligaciones fiscales".

50 Véase en este sentido PASCUAL GONZÁLEZ, M. M., "Una nueva fundamentación jurisprudencial sobre el enriquecimiento injusto de la Administración en las retenciones", ob. cit., pág. 48; matiza no obstante este autor que "*el que aquí se defienda como correcta tanto la actuación de la Administración como de los tribunales al imponer sanciones, no implica que necesariamente deba imponerse una sanción al obligado tributario que ha incumplido con su obligación, en este caso, la de practicar la retención y realizar su posterior ingreso en el Tesoro Público. Sin embargo, los casos en que no procede la sanción no encuentran su fundamento en la no exigibilidad del pago al obligado tributario por un posible enriquecimiento injusto de la Administración Simplemente, estaríamos ante supuestos en los que, por ejemplo, el obligado tributario se pueda ver superado por la aplicación de una norma compleja cuya dificultad se incrementa cuando debe aplicarse a un número de trabajadores temporales cuyas circunstancias personales y familiares están sometidas a constantes cambios*".

duplicadamente el Impuesto, partiéndose necesariamente de la previa liquidación de su impuesto personal por parte del perceptor de las rentas en cuestión. Y ello sobre la base de que no cabe duplicidad alguna en la exigencia del Impuesto cuando no se ha extinguido, dando debido cumplimiento a la obligación tributaria principal. En todo caso la actividad probatoria a desarrollar debe ser suficiente, debiendo entrar a ponderarse las circunstancias concretas.

IV. LA POSTERIOR MODULACIÓN POR PARTE DEL TS DEL CARÁCTER AUTÓNOMO DE LA OBLIGACIÓN DE RETENCIÓN.

La STS de 25 de junio de 2013, al hilo de la cuestión relativa a la posibilidad de exigir el pago de una retención a una entidad pagadora de rentas cuando, a la vez, no se habían regularizado en sede de las personas físicas sus autoliquidaciones en el IRPF señala que, habiéndose producido el abono de unos servicios a consultoras vinculadas con los directivos de la pagadora (los cuales estima la Administración que han de considerarse como renta de éstos), no fue probada la inexistencia de enriquecimiento injusto por la Administración, que es a quien corresponde la carga de la prueba, produciéndose una tributación de la renta en el Impuesto sobre Sociedades. Adicionalmente se vuelve a tributar al distribuirse los dividendos de las sociedades entre las personas físicas o al abonar dichas sociedades los correspondientes sueldos o contraprestaciones. Estimó además el Tribunal a través de la citada Sentencia que había prescrito el derecho a liquidar el IRPF en el sujeto pasivo del Impuesto, careciendo de todo sentido jurídico que se exigiera la retención a cuenta de una obligación prescrita. De este modo, a causa de la imposibilidad de repercutir la cantidad no retenida la sociedad retenedora soportaría el pago final del Impuesto, dejando de tener la naturaleza de pago a cuenta.

En opinión del TS dichas situaciones conflictivas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF (empleados) exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones, no la cuota por retención, sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida. Sin embargo en el presente caso la Administración no trajo al proceso las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, ni los IRPF de las personas afectadas.

En base a ello resolvió el Alto Tribunal casar la sentencia recurrida y declarar la nulidad de la regularización de las retenciones por el concepto de IRPF respecto de los importes pagados a las sociedades, si bien se reconoce el derecho de la Administración Tributaria a exigir a la entidad recurrente los intereses de demora por el tiempo durante el cual la Administración no pudo disponer de las cantidades adeudadas por no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente, de acuerdo con lo ya declarado por el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 16 de julio de 2008, a través de las cuales el Alto Tribunal procede a modular el carácter autónomo de la retención, declarando que no cabe exigir ésta al retenedor cuando se genera una abusiva doble imposición, produciéndose un enriquecimiento injusto[51].

51 Tal y como precisaría además el Alto Tribunal a través de su Sentencia de 25 de julio de 2012, esta situación se origina en aquellos supuestos en los que la Administración, por cualquier título, ha recibido ya del sujeto pasivo todo o parte de aquello que pretende cobrar, también, al retenedor, no pudiendo invocarse en cambio cuando los sujetos pasivos no declararon las cantidades controvertidas como rentas y no tributaron por ello. Pretendiendo en el presente caso la parte recurrente que la retención practicada por la Inspección sobre una indemnización por despido que las partes consideraron exenta en el momento del pago (y que, por tanto, no sólo elevaba las retenciones, sino también la base imponible sujeta a IRPF) concluyó el TS afirmando que "*En lo referente a la alegación sobre enriquecimiento injusto, es evidente su improcedencia. Esta doctrina es aplicable, en materia de retenciones, cuando la Administración, por cualquier título ha ya recibido del sujeto pasivo todo o parte de lo que pretende cobrar, también, al retenedor. Pero en el caso que ahora decidimos es evidente que lo que se ha pretendido y se pretende es que se declare la exención de determinadas cantidades para el sujeto pasivo. Hay que partir, por tanto, de que el sujeto pasivo no ha tributado por ellas, pues entiende que tales cantidades están exentas, lo que hace suponer que los sujetos pasivos no declararon las cantidades controvertidas como rentas. En estas circunstancias la exigencia*

Tal y como afirma el Alto Tribunal en esta última Sentencia "*Cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza. El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después (…) Existen por tanto dos pretensiones de cobro dirigidas pues hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada*".

Con carácter adicional el Tribunal hace descansar la carga de probar la ausencia de enriquecimiento injusto sobre la propia Administración Tributaria, en aplicación de principio de facilidad probatoria que encuentra su reflejo positivo en el art. 217.6 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil. En efecto, dicho pronunciamiento hizo recaer sobre la Administración la carga de la prueba de la condición necesaria para su aplicación, al considerar que ésta, que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar y probar en el expediente administrativo o en el proceso que no se produjo la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación. Antes de liquidar las retenciones la Administración quedaría obligada a comprobar si los perceptores de las rentas habían satisfecho o no la obligación principal, lo que podía concluir con la improcedencia de la regularización pretendida si éstos hubiesen ya pagado sin deducírselas y la regularización no afectase a su base imponible.

Con posterioridad declararía la AN mediante Sentencia de 25 de septiembre de 2014 que no se puede obligar al retenido a cumplir con los plazos de reclamación debiendo entrar a "adivinar" que se le ha practicado la retención. Tal y como precisa el citado órgano judicial, con independencia de que, en el concreto supuesto de autos planteado, pudiera llegarse mediante un acto de adivinación a la conclusión de que, bien o mal, la diferencia entre lo liquidado por el despido y lo pagado mediante cheque equivalía a la retención que sería procedente, no cabe exigir al interesado la carga de atinar con esa interpretación "a ciegas" de lo sucedido bajo la sanción jurídica de que, de no recurrir una "borrosa" retención que no constaba además formalmente efectuada, se pudiera presumir en su contra la aceptación o consentimiento acerca de sus consecuencias, inherente a la inadmisibilidad parcial de la reclamación deducida con posterioridad, con ocasión de la obtención de un mayor conocimiento del sentido y circunstancias del acto de tácita retención lo cual, por lo demás, resulta incomprensible, dado su escaso rigor, tratándose de una sociedad de un grupo empresarial poderoso como aquél en el que se encontraba incardinado la retenedora en el concreto supuesto de autos analizado.

Por su parte la Sentencia del TS de 17 de abril de 2017, relativa a la regularización de los pagos hechos por una sociedad a consultoras vinculadas a sus socios directivos, declara la imposibilidad de regularizar las retenciones no practicadas con desconexión del cumplimiento

al retenedor de la retención no sólo no resulta un enriquecimiento injusto sino que es obligada". Acerca de la relevancia de este pronunciamiento véase SIXTO DE TORRES ROMO, F., "Obligación autónoma de retener y principio de buena administración", *Carta Tributaria Opinión*, núm. 11, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), quien subraya que "*Si la retención no provoca enriquecimiento injusto se aplica la normativa del impuesto —que rige por igual para los obligados tributarios que para la Administración—; y también el artículo 23 de la LGT (no aplicable al caso resuelto por la STS 4 de noviembre de 2010) en cuyo apartado 2 se establece que 'El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe' *".

de la obligación tributaria principal por parte del sujeto pasivo.

Tal y como afirma el Alto Tribunal a través de este pronunciamiento, sin perjuicio de las posibles sanciones (y del posible pago de intereses) no resulta posible la permanencia de la obligación del retenedor de cumplimiento de su obligación de abono del pago a cuenta cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, siéndole exigible a la Administración dentro del procedimiento de regularización del deber de retener comprobar su subsistencia por haberse o no cumplido total o parcialmente la obligación principal.

Recuérdese a este respecto que ya mediante Sentencia de 5 de marzo de 2008 el TS se había encargado de modificar la doctrina jurisprudencial anterior señalando que la obligación respecto de la deuda tributaria y la obligación de ingresar a cuenta no son autónomas, de tal modo que cumplida la principal no debe exigirse al pagador a cuenta el cumplimiento de la suya. Se superaba así la doctrina que asumía, casi como dogma, la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor, sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal (cuota tributaria).

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, la citada STS de 17 de abril de 2017 va más allá de la conexión existente entre ambas obligaciones y se muestra muy exigente con la Administración a quien recuerda que, para evitar la doble imposición y el enriquecimiento injusto prohibido en los supuestos de regularización de la obligación de retener, no basta con que adopte una posición pasiva respecto de la regularización de la obligación de retener y remita a futuras actuaciones para la regularización de la obligación principal. Resulta precisa por su parte una actitud activa dentro del propio procedimiento de inspección referido a la obligación de retener con el fin de evitar el riesgo de la doble imposición y del enriquecimiento injusto.

En el caso de autos no era suficiente que las actuarias dejaren señalado en su informe que debían modificarse de oficio las declaraciones de IRPF de los socios y su puesta en conocimiento de los organismos competentes al efecto, multiplicando con ello trámites innecesarios (en el mejor de los casos) o produciendo consecuencias indeseadas y prohibidas, cuando dentro del propio procedimiento le resultaba sumamente fácil y nada gravoso comprobar el cumplimiento o no de la obligación "principal" por los socios, de la que derivaba la obligación de retener, siendo tal proceder irrespetuoso con el principio de buena administración.[52]

Se ha de advertir además a este respecto que el TS no entró en el presente caso a resolver sobre la calificación que debía recibir la operación realizada, entendiendo respecto a la regularización de retenciones que, si bien la Inspección actuó conforme a Derecho al instar al órgano de gestión, se le reprochaba su posición pasiva al entender que en los expedientes en los que se discutían las retenciones (y para evitar imposiciones incorrectas e injustas) se hacía necesaria una actitud activa dónde la propia Administración contribuyera a evitar estos perjuicios. Con carácter adicional el cumplimiento de la obligación tributaria principal (que, como es sabido, no es otra que el pago de la cuota tributaria) impide exigir el cumplimiento de la obligación accesoria, es decir, la retención.

52 En el concreto supuesto analizado por el TS a través de esta Sentencia de 17 de abril de 2017 un conjunto de socios procedió a efectuar la venta de sus acciones a la sociedad con el objeto de amortizarlas, declarando la operación como ganancia patrimonial en su declaración de IRPF y sin que se practicase retención por la sociedad adquirente. La Hacienda Pública, al calificar la operación como una reducción de capital con devolución de aportaciones, estimó que la renta obtenida tributaba como rendimiento de capital mobiliario sujeto a retención, procediendo a regularizar únicamente la situación de la sociedad si bien instó al órgano de gestión para regularizar el IRPF de los socios. La liquidación que, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) como el Tribunal Superior de Justicia encontraron ajustada a derecho, fue recurrida en casación para unificación de doctrina, aportando a tal efecto la mercantil las correspondientes sentencias de contraste.

Por tanto en base a los principios de justicia y de contribución al sostenimiento del gasto público conforme a la capacidad económica el TS estima el recurso de casación interpuesto al entender que el ingreso de las retenciones sin regularizarse el IRPF de los socios conlleva una doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración. No resulta posible mantener la obligación de retener (sin perjuicio de posibles sanciones, en su caso, y de posibles intereses) cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, resultando exigible a la Administración que, dentro del procedimiento de regularización del deber de retener, proceda a comprobar su subsistencia por no haberse cumplido total o parcialmente la obligación principal.

El hecho de evitar la doble imposición y la prohibición del enriquecimiento injusto en el ámbito tributario enlaza además con un sistema tributario basado en el principio superior de justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno, lo que constituye un mandato a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración. En suma, una vez cumplida la obligación principal no es posible exigirle al retenedor el cumplimiento de la suya, siendo un deber de la Administración comprobar que ello ha tenido lugar.

En este mismo sentido, ya con anterioridad la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 11 de abril de 2016 había resuelto exigir la cuota al trabajador, si bien reconoció que éste puede repercutir sanción e intereses de demora a la empresa. De conformidad con lo declarado por este Tribunal el trabajador tiene responsabilidad, si la empresa le ha efectuado una retención incorrecta en el IRPF, de cargar con el pago de la cuota, aunque estipula que podrá repercutir a la empresa la sanción y los intereses de demora. Y ello en tanto en cuanto el trabajador es el sujeto pasivo de la deuda tributaria. Ahora bien, siendo del empresario la obligación de retener y efectuar el ingreso a cuenta el empleado puede repercutir sobre el empresario las cantidades abonadas a la Agencia Tributaria en concepto de sanción e intereses por la demora.

El caso planteado afectaba a un trabajador que prestaba servicios para una entidad y que en septiembre de 2006 se le notificó su despido, que fue reconocido como improcedente. Ambas partes acordaron un pacto de no concurrencia postcontractual por el que se le abonó una determinada cantidad, atribuyendo la entidad a dicho rendimiento del trabajo el beneficio fiscal de una renta irregular, con su reducción entonces del 40%. Sin embargo la Inspección de Hacienda consideró que no procedía dicha reducción al no ser una renta irregular, por lo que procedía regularizar la situación. El trabajador reclamó la cantidad a la empresa por haber incumplido la obligación de retener lo reglamentario.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal siendo el trabajador el sujeto pasivo de la deuda tributaria derivada de la percepción de una indemnización por pacto de no competencia, es de su cargo y no del retenedor (el empresario) el abono de la diferencia entre lo que se le retuvo y, efectivamente, se le debía retener e ingresar a cuenta. Ahora bien, siendo del empresario la obligación de retener y efectuar el ingreso a cuenta el incumplimiento de dicha obligación ha de redundar en su perjuicio sin que pueda eximírsele de dicha responsabilidad legal por la existencia de un pacto entre las partes del que se desprenda que la cantidad a retener fuese inferior a la que legalmente le correspondía, por cuanto no se trata de una materia disponible.

Estima así el Tribunal que el trabajador se halla habilitado para repercutir sobre el empresario los perjuicios sufridos con ocasión del defectuoso cumplimiento empresarial, esto es, únicamente las cantidades abonadas a la Hacienda Pública en concepto de intereses por la demora en que se efectuó el ingreso a cuenta así como sanciones derivadas de dicho incumplimiento,

pero no los posibles incrementos que de dicha deuda se hubiesen podido derivar por no atender el trabajador en tiempo y forma con la referida obligación. De este modo el citado Tribunal estimó en parte la demanda del trabajador y condenó a la empresa a indemnizar los perjuicios derivados de la incorrecta retención, limitada a los intereses de demora e importe de las sanciones.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 3 de febrero de 2017 se ha encargado de establecer al respecto, de manera cuestionable, una vinculación total entre la obligación de declarar y la obligación de retener, negando así que la Administración pueda liquidar las retenciones no practicadas por el obligado a retener a quien no está obligado a declarar[53]. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal en el caso de que el trabajador no haya efectuado declaración del IRPF por no estar obligado a ello (circunstancia que, en el presente caso, no fue descartada por la Administración demandada, que se limitó a señalar que determinados trabajadores no presentaron declaraciones de IRPF), si se exigiese al empleador el ingreso de un importe no retenido se estaría abonando algo que el trabajador no estaba obligado a pagar. Y si el trabajador no tiene que tributar por el IRPF queda excluido el sentido y finalidad de la retención, ya que si se retiene es a cuenta de lo que el trabajador pueda deber.[54]

Así las cosas, habiéndose producido la presentación de la declaración por el contribuyente incorporando sólo las retenciones efectivamente practicadas no cabe liquidar las diferencias al retenedor. Y, tratándose por el contrario de aquellos otros supuestos en los que no se ha convalidado el defecto de retención mediante la presentación de la declaración

53 El origen del presente pronunciamiento se sitúa en un supuesto en el que una empresa realizó una incorrecta retención a cuenta del IRPF a sus trabajadores, procediendo la Administración a liquidar las diferencias de retención correspondiente a aquellos que no presentaron declaración por el Impuesto. En una primera instancia, en 2009, el TEAC estimó en parte la reclamación interpuesta por falta de la debida motivación de los hechos y parámetros sobre la que se había sustentado y de la acreditación de la presentación o no de la declaración del IRPF por parte de los trabajadores cuya retención era objeto de regularización. Tras una posterior anulación de la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo del Tribunal en 2010 se dictó una nueva liquidación en 2011 que fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en fecha 25 de septiembre de 2012. A resultas de lo anterior la citada empresa planteó un posible enriquecimiento injusto de la Administración derivado de un doble cobro la misma prestación, a saber, al exigir la cuota líquida de la retención que debió practicar el retenedor cuando ya el sujeto pasivo principal (el contribuyente cuya capacidad económica se sujeta a gravamen) había tributado por su capacidad económica real y efectiva. Y ello en tanto en cuanto, el no haberse deducido las retenciones que debieron practicársele en el importe que señalaba la Inspección sino en el que efectivamente se le retuvo, no supuso que dejara de tributar por su renta efectiva, siendo la retención un instrumento de recaudación y financiación en el tiempo de la Administración en virtud del cual se adelanta al erario público los recursos económicos. De este modo la recurrente venía a ampararse en la doctrina jurisprudencial tradicional elaborada por el TS (ya analizada) de acuerdo con la cual, habiéndose satisfecho la deuda principal y coincidiendo los parámetros tomados en consideración tanto por el retenedor como por el retenido la obligación principal se ha extinguido a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración).

54 Concretamente afirma el Tribunal a este respecto que "*(…) Esta Sala, en esta cuestión viene entendiendo que, pese a que el empleador no retenga a cuenta del IRPF o retenga menos de lo normativamente establecido, no sería exigible al empleador lo no retenido o retenido de menos cuando el trabajador ha efectuado la declaración del IRPF sin deducirse en su declaración lo no retenido o retenido de menos, esto es, cuando no hace uso de la técnica legalmente permitida denominada de la 'elevación al íntegro'; en el caso de que el trabajador no se deduce lo retenido de menos, resultaría que, si se exigiese al empleador esa diferencia, el concepto sería pagado dos veces, una por el empleador a través de la regularización practicada y, otra por el trabajador que no se dedujo lo no retenido por el empleador. Con ello estaríamos ante lo que el Tribunal Supremo denomina 'una clara, rotunda y abusiva doble imposición', 'conculcándose tanto el principio de la buena fe que ha de regir las relaciones jurídicas, sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico uno de cuyos pilares es la objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales y actuar conforme a la ley y el derecho, art. 103 CE' (…) Lógicamente, si llega a esta conclusión el TS es porque conecta o interrelaciona la obligación del retenedor con el IRPF del trabajador. Y es que la obligación del empleador no es otra que la de anticipar al erario público parte del IRPF que tiene que pagar el trabajador (claro, como su propio nombre indica, son retenciones a cuenta del IRPF)*".

anual del IRPF por el contribuyente retenido o no se ha retenido ni declarado una renta por considerarla exenta del Impuesto cuando no lo está, la exigencia de la retención resultará procedente, al no estar ante un supuesto de enriquecimiento injusto sino, por el contrario, ante un defecto de imposición.

Por último la Sentencia del TS de 19 de julio de 2017, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina, concluye que en aquellos casos en los que los contribuyentes han considerado que no procede practicar retención alguna y es la Administración la que altera esta situación no cabe trasladar sin más la obligación de ingresar al sujeto pasivo contribuyente, siendo por el contrario obligatorio que la Administración exija al retenedor la retención no ingresada. La Hacienda Pública está obligada a dirigirse al pagador de las rentas para exigirle su obligación autónoma de retener. En caso contrario las cantidades que hubieran debido exigirse al retenedor podrán ser deducidas de la cuota resultante de la liquidación practicada. En palabras del Alto Tribunal "*Ningún enriquecimiento puede haber cuando no se ha presentado declaración por el sujeto pasivo y una eventual autoliquidación o regularización posterior habría de tomar en cuenta la liquidación de retenciones impugnada y confirmada. Es la razón de ser de las retenciones, establecidas para que el retenedor intervenga en el procedimiento de gestión ingresando a cuenta cantidades descontadas de la renta pagada al sujeto pasivo. Como sostiene la parte recurrida, con independencia de quien debiera probar que no ha habido ingreso por el sujeto pasivo, lo cierto es que en el supuesto considerado la prueba se ha producido y así lo entiende y declara expresamente la Sala de instancia. No puede hablarse de enriquecimiento injusto o de duplicidad de ingresos cuando ni siquiera ha existido uno y el posterior o eventual no se habría de producir o sería rectificable como consecuencia de la liquidación al retenedor de lo que es su obligación característica, esto es, la de retener*".

En suma, a la luz de lo declarado a través de este último grupo de pronunciamientos cabría aludir por tanto a la existencia de una superación de la doctrina que asume la naturaleza independiente o autónoma de la obligación del retenedor sin tomar en consideración la conducta del contribuyente, auténtico obligado al pago de la obligación tributaria principal. De acuerdo con esta doctrina jurisprudencial la sustantividad propia de la obligación de retener es objeto de negación en aquellos supuestos en los que se ha cumplido la obligación principal. Dicho de otro modo, con la finalidad de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración se cuestiona la autonomía de la obligación de retener[55]. Y ello a pesar de que *a priori* cabría acudir a otras posibles alternativas destinadas a evitar dicho enriquecimiento injusto tales como proceder a rectificar, tras la liquidación realizada de las cuotas de retención insuficientemente practicadas al retenedor, las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes que incluyeron sólo las cuotas retenidas originalmente tomando en consideración las diferencias de cuota liquidadas al retenedor.[56]

55 Debe precisarse no obstante que, en su doctrina jurisprudencial más reciente, el TS continua poniendo de manifiesto el carácter autónomo de la obligación de retener, si bien matizando que dicho carácter autónomo tiene como límite la posibilidad de que exista enriquecimiento injusto de la Administración cuando, tras haberse extinguido la obligación tributaria principal sin que el sujeto pasivo hubiera deducido las retenciones que no le fueron practicadas, se exige al retenedor las retenciones que debió practicar, al implicar ello un enriquecimiento injusto exigiéndose dos veces una misma obligación tributaria.

56 Véase en este sentido VIDAL MARTÍ, B., "Retenciones no practicadas en supuestos de no obligación de declarar. Posibilidad de liquidar", *Carta Tributaria Opinión*, núm. 10, 2017 (consultado en www.laleydigital.com), para quien "*Con ello se lograría que cada sujeto cumpliera debidamente con sus obligaciones fiscales, y quedaran claras las consecuencias derivadas del incumplimiento, al tiempo que no se generaban perjuicios más allá de la carga de trabajo que debería asumir la Administración al tener que practicar estas rectificaciones*".

MAIKEL GUTÍERREZ GONZÁLEZ (*)

1.- INTRODUCCIÓN

Las mujeres representan más o menos la mitad de la población mundial, pero su contribución al ámbito público de la sociedad y al trabajo remunerado está muy por debajo de su potencial. Mayoritariamente quedan relegadas al ámbito privado y a la realización de trabajos no remunerados, tales como trabajos domésticos, cuidado de los/las hijos/hijas, de personas mayores y de personas discapacitadas[1].

Para entender esto hay que remontarse a las primeras civilizaciones, donde los hombres eran los que se consideraban sujetos productivos y en cambio, las mujeres estaban orientadas al ámbito reproductivo, doméstico y de cuidados, al margen de toda consideración. Es decir, el hombre copa la vida pública y esta se construye en torno a él y la mujer queda relegada a un lugar residual o a la vida privada. A este tipo de sociedad se le ha apodado como sociedad patriarcal, en la que se da una situación desigual de distribución del poder entre hombres y mujeres, en la que los primeros tienen preeminencia en diversos aspectos y las segundas son incorporadas como ciudadanas de forma diferente, incluso como ciudadanas de segunda: participación en la vida pública, prohibición a la mujer de derechos básicos como el sufragio, violencia de género, derechos sociales, lenguaje sexista, derechos de primogenitura, portación del apellido paterno, etc.

Sin embargo, a lo largo del siglo pasado y, en particular, en las últimas décadas, se han dado muchos avances en pro de la igualdad de hombres y mujeres, tanto con iniciativas legislativas como con iniciativas populares: conquista de derechos políticos como el sufragio, aumento de la participación en la vida pública, aumento de la escolarización de las mujeres, aumento de la inserción de la mujer en el mercado laboral, etc.

Podríamos afirmar que el modelo de sistema tradicional de familia (hombre trabajando fuera de casa y mujer dedicada al trabajo doméstico y haciéndose cargo de los/las hijos/hijas) está en crisis. La conquista de derechos por parte de la mujer y el aumento de su participación en los trabajos remunerados han hecho que pueda llegar a ser independiente del hombre y se hayan originado nuevos modelos de familia (monoparentales, parejas de hecho, parejas del mismo sexo, divorciados, etc.).

Aun así queda mucho trabajo por hacer para lograr la efectiva igualdad, pero cada vez es un tema que está más candente en nuestra sociedad. No hay más que recordar la multitudinaria huelga feminista que tuvo lugar el pasado 8 de marzo en nuestro país, con el lema "*Si se paran las mujeres se para el mundo*" o con denuncias por abusos sexuales a famosas no denunciados en su tiempo y que están saliendo ahora a la luz, a través del movimiento "Me Too" que comenzó en EEUU y que se está extendiendo por todo el mundo.

En lo que concierne a nuestro ámbito de estudio, tenemos que destacar que las políticas públicas y, en particular, la fiscalidad no son neutrales en este ámbito, aunque en muchas ocasiones se consideren ajenas. Estas conllevan encubiertamente un sesgo de género por cómo están ideadas, que desemboca en el mantenimiento de un status quo injusto en las relaciones entre hombres y mujeres, ya que la situación de partida de éstas en la mayoría de los contextos sociales no es la misma que la de aquéllos, como he comentado anteriormente.

Como analizaré en el trabajo, con las políticas públicas fiscales actuales implícitamente se le da

1 Véase a Orena, A.: "*La política fiscal desde una perspectiva de género*". Fiscalidad e igualdad de género.

(*) Máster en Asesoría Fiscal en la Cámara de Comercio de Bilbao

un trato preferente al hombre mientras se descuidan las situaciones que afectan a las mujeres, existiendo determinados sesgos negativos de género. Por ejemplo, en un tributo una medida que puede considerarse en teoría neutral, puede llegar a ser implícitamente perniciosa para la igualdad femenina perpetuando los roles del sistema patriarcal.

Además, los ingresos públicos, básicamente tributarios, pueden ser una gran arma en pro de la igualdad, ya que pueden actuar como poderosos instrumentos de ordenación de conductas o inducir determinados sesgos positivos tendentes a una mayor igualdad efectiva. Por lo que la fiscalidad es un ámbito clave y que no queda al margen de la problemática planteada.

Como señala PAZOS MORÁN, "*la política fiscal es un instrumento crucial para avanzar hacia un modelo social y económico sostenible y justo. En particular, impuestos sobre la renta progresivos, servicios públicos y un sistema de transferencias personales convenientemente diseñado, constituyen las mejores armas de los Estados para luchar contra la desigualdad y la pobreza; así como la vía para proporcionar incentivos a comportamientos que mejoren el funcionamiento de la economía y de la organización social*" (Pazos, 2011).

Dentro de la fiscalidad, el impuesto por antonomasia que más repercusión tiene directamente en la igualdad es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No solo porque contiene importantes sesgos de género, sino que también porque es uno de los instrumentos más importantes que tiene el Estado para influir en la política familiar del país. Dicho impuesto, es el que a mayor número de contribuyentes afecta y puede llegar a ser canalizador para la nivelación de la carga fiscal en cuanto al género debido, principalmente, a sus características tales como directo, personal, subjetivo, progresivo y periódico. Muchas de las medidas que tienen los poderes públicos para incentivar la igualdad se pueden acometer mediante este impuesto, como analizaré en el trabajo.

Por lo expresado en las anteriores líneas, el objetivo primordial del trabajo es poner sobre relieve o demostrar que la fiscalidad no es ajena o que el diseño de esta no es neutro en relación con las políticas de igualdad, y qué papel tiene o puede tener para la consecución de esta. Esto no será fácil, ya que la relación entre los impuestos y el género ha sido marginada históricamente.

Analizar como una política desde el ingreso público, dependiendo de cómo se plantee, puede llegar a tener efectos perniciosos en favor de la igualdad, potenciando la dependencia económica y la mayor pobreza de las mujeres, o como puede conseguir efectos totalmente contrarios, logrando la igualdad de oportunidades en todos los ámbitos de la sociedad para ambos sexos.

Para ello, trataré de resaltar los sesgos de género existentes en los tributos, que pasan desapercibidos tanto para el legislador como para la opinión pública. En consecuencia, analizaré la relación que tiene o puede tener la fiscalidad con las políticas de igualdad. Además, haré hincapié en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual por sus características entiendo que es el instrumento óptimo fiscal para hacer frente a las desigualdades.

Asimismo, intentaré evidenciar qué hacen falta discriminaciones positivas a favor de la mujer para acabar con las desigualdades, ya que no partimos de una situación de igualdad de oportunidades entre los sexos. Además, trataré de tachar de negativas aquellas medidas adoptadas por los gobiernos que intentan aliviar la situación de la mujer con ayudas económicas sin ningún requisito, como por ejemplo beneficios fiscales por el trabajo doméstico, las cuales en vez de incentivar la igualdad de oportunidades a la hora de buscar un trabajo, perpetúan los roles del sistema tradicional de familia.

No obstante, antes de entrar con la casuística del presente estudio, conviene hacer un rápido repaso a la legislación en torno a la igualdad de género para ponernos en perspectiva.

En España, una de las normas más importantes en esta materia es la Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del

impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el gobierno[2], la cual se introdujo debido a la iniciativa de la ONU por la transversalización de género en todas las medidas públicas[3]. Por su parte, la Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo para la igualdad efectiva entre hombres y mujeres[4], además de considerarse un gran paso adelante para la equidad de género en nuestro país, supuso la incorporación al ordenamiento español de la Directiva 2002/73/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de septiembre de 2002, que modificaba la Directiva 76/207/CEE, relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en lo que se refiere al acceso al empleo, a la formación y a la promoción profesionales, y a las condiciones de trabajo[5]; y la Directiva 2004/113/CE del Consejo de 13 de diciembre de 2004 por la que se aplicaba el principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en el acceso a bienes y servicios y su suministro[6].

La propia Constitución Española[7], la norma suprema del ordenamiento jurídico español, en su artículo 14, proclama el derecho a la igualdad y a la no discriminación por razón de sexo. Por su parte, el artículo 9.2 impone la obligación a los poderes públicos a promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, y a facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. En el ámbito económico también encontramos el principio de igualdad como principio inspirador y así el artículo 31.1, dicta lo siguiente:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

En Euskadi, el Estatuto de Autonomía[8] en su artículo 9, proclama el derecho de a la igualdad y a la no discriminación por razón de sexo. Además, establece la obligación a los poderes públicos de promover las condiciones y remover los obstáculos para que la igualdad de las personas y los grupos en que se integran sea real y efectiva. Por su parte, el Parlamento Vasco creo el Instituto Vasco de la Mujer/ Emakumearen Euskal Erakundea, más conocido como Emakunde, mediante la aprobación de la Ley 2/1988 de 5 de febrero[9]. Este Instituto, declaró prioritaria la eliminación efectiva de las discriminaciones hacia las mujeres y la adopción de las medidas necesarias para fomentar su participación en todos los ámbitos de nuestra Comunidad Autónoma, y también ha estado impulsando desde su creación una acción coordinada en este ámbito.

Otra medida importante en Euskadi fue la aprobación de la Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres[10]. Esta ley tiene como fin el avanzar en la consecución de una sociedad igualitaria en todos los ámbitos, tanto en el público como en el privado. Además en dicha ley se estableció la obligación de publicar en cada legislatura un Plan para la igualdad entre hombres y mujeres, donde se recojan las líneas de intervención y directrices que deben orientar la actividad de los poderes públicos vas-

2 Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno.

3 Informe de la Cuarta Conferencia Mundial sobre la Mujer, Beijing, 4 a 15 de septiembre de 1995, Naciones Unidas.

4 Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres

5 Directiva 2002/73/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de septiembre de 2002 que modifica la Directiva 76/207/CEE relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en lo que ese refiere al acceso al empleo, a la formación y a la promoción profesionales, y a las condiciones de trabajo.

6 Directiva del Consejo 2004/113/CE del Consejo de 13 de diciembre de 2004 por la que se aplica el principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en el acceso a bienes y servicios y su suministro.

7 Constitución Española de 1978

8 Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

9 Ley 2/1988, de 5 de febrero, sobre creación del "Instituto Vasco de la Mujer/Emakumearen Euskal Erakundea" BOPV de 2 de marzo de 2005.

10 Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres.

cos en materia de igualdad de mujeres y hombres.

Para concluir, en el marco institucional de las diputaciones en Euskadi, la Diputación Foral de Bizkaia ha publicado varios Planes Forales para la igualdad de hombres y mujeres, siendo el último de ellos el V Plan Foral para la igualdad de hombres y mujeres[11]. Esta diputación foral, además ha publicado un Decreto Foral 141/2013, de 19 de noviembre, por el que se fijan las directrices en las que se recogen las pautas a seguir para la realización de la evaluación previa de impacto en función del género prevista en la Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres[12].

Por su parte, la Diputación Foral de Araba/Álava cuenta con un Consejo para la Igualdad de Mujeres y Hombres, el cual se aprobó mediante el Decreto Foral 27/2011 en el año 2011[13]. El objetivo de este Consejo es impulsar la participación de mujeres y hombres en los ámbitos de decisión en igualdad de condiciones. También dispone de Planes Forales para la Igualdad, estando vigente en la actualidad el IV de ellos para el periodo 2016-2020[14].

La Diputación Foral de Gipuzkoa está en la aplicación del II Plan Foral de Igualdad de Mujeres y Hombres (2012-2020)[15], el cual expone el marco estratégico para el desarrollo de las políticas públicas en materia de igualdad en el periodo de 2012-2020. Cabe destacar que el Territorio Histórico de Gipuzkoa ha sido pionero a la hora de materializar la primera Norma Foral en materia de igualdad en la CAPV, se trata de la Norma Foral 2/2015, de 9 de marzo, para la igualdad de mujeres y hombres[16]. Con esta Norma se pretende de la construcción de un nuevo modelo de sociedad en el que se situé la vida y su cuidado en el centro de la organización social y económica del THG.

2.- FISCALIDAD Y POLÍTICAS DE IGUALDAD

Como hemos podido apreciar, el Estatuto de Autonomía del País Vasco[17] establece que la igualdad es un derecho y que no puede existir la discriminación por razón de sexo, delegando en los poderes públicos la tarea de conseguir la igualdad real y efectiva. Además, la Constitución Española[18] determina que el sistema tributario por el que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tiene que estar inspirado en el principio de igualdad. Por lo que, la fiscalidad de nuestro país debe de ser igual para todos los ciudadanos, sin que pueda existir algún tipo de sesgo de género en la normativa tributaria.

Pero como voy a analizar luego, el estudio de la normativa tributaria de nuestra Comunidad Autónoma nos permite apreciar la existencia de ciertos sesgos de género en nuestra legislación. Esto se debe en gran parte a que los sistemas tributarios se crearon y desarrollaron en una sociedad en la que el hombre era el que realizaba el trabajo productivo y llevaba el dinero a casa, copando la vida pública, y la mujer, en cambio, se encargaba del trabajo reproductivo y era invisible en la vida social. Por lo que, deducciones fiscales y figuras impositivas se legislaron mayormente para el hombre, es por eso que todavía hoy en día existen implícitamente numerosos sesgos de género[19].

11 V Plan Foral para la Igualdad de Mujeres y Hombres en Bizkaia. 2016-2019. Diputación Foral de Bizkaia.

12 Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 141/2013, 19 de noviembre, por el qu ese fijan las Directrices en las que ese recogen las pautas a seguir para la realización de la evaluación previa del impacto en función del género prevista en la Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres. BOB de 3 de diciembre.

13 Decreto Foral 27/2011, del Consejo de Diputados de 5 de abril, que aprueba la normativa que crea y regula el Consejo para la Igualdad de Mujeres y Hombres de Álava. BOTHA 13 de abril de 2011.

14 IV Plan para la Igualdad de Mujeres y Hombres en Álava (2016-2020). Diputación Foral de Álava.

15 II Plan Foral para la Igualdad de Mujeres y Hombres (2012-2020). Diputación Foral de Gipuzkoa.

16 Norma Foral 2/2015, de 9 de marzo, para la igualdad de mujeres y hombres. BOG de 16 de marzo de 2015.

17 Artículo 9.1 d) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

18 Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978.

19 Véase a Lucas, M.: "Fiscalidad e igualdad de género". Diversidad de género e igualdad de derechos. Universidad de Alcalá.

Pero quizás, antes de explicar como una medida tributaria afecta a las desigualdades por razón de género, es preciso exponer el vínculo y la relación que tiene la fiscalidad con las políticas de igualdad.

La fiscalidad guarda una relación estrecha con las políticas de igualdad, ya que esta no solo afecta al ámbito económico de los declarantes, sino que puede tener también efectos sobre el modelo de familia, sobre la incorporación al mercado laboral, sobre la conciliación familiar y laboral, etc. Es decir, las normas tributarias pueden incluir ciertos beneficios a la hora de contribuir, en función de las distintas situaciones que se den e influir en las decisiones de los individuos incentivando ciertas conductas. Asimismo, pueden perpetuar los roles y las desigualdades entre hombres y mujeres, con su indiferencia ante la problemática.

Indudablemente los tributos además del objetivo principal de la recaudación, pueden incluir otros objetivos, como puede ser el de la eliminación de las desigualdades entre mujeres y hombres, mediante diversas medidas[20].

Las normas tributarias cuentan con instrumentos capaces de fomentar la eliminación de barreras impositivas discriminatorias y de crear sistemas tributarios justos e igualitarios, induciendo determinados sesgos positivos tendentes a una mayor igualdad efectiva.

Comentar que a lo largo de mi estudio tomaré, por todas y, con carácter general, como referencia la normativa de Bizkaia para efectuar las referencias y análisis normativos.

La propia Norma General Tributaria de cada Territorio Histórico[21] promulga en su artículo 16.1 las diferentes finalidades que pueden perseguir los tributos:

"Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Norma Foral vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Además, los tributos podrán servir como instrumentos de política económica general, para procurar la estabilidad y el progreso sociales y la mejor distribución de la renta".

2.1.- Consecuencias de las medidas tributarias en la igualdad

Después de comentar que el sistema tributario tiene que ser igualitario por mandato de la Carta Magna y la relación que guarda o puede guardar con las políticas de igualdad, voy a exponer las situaciones principales que se pueden dar a la hora de implantar una medida tributaria con respecto a las consecuencias que puede tener para la igualdad de género[22].

En primer lugar, hay que centrarse en aquellas medidas que entran en vigor considerándose neutrales, es decir no hacen ninguna distinción ni referencia a los sexos. Aunque se crea que se trata de una medida neutral, en muchos casos se trata de una medida desigualitaria, ya que implícitamente se le da un trato preferente al hombre mientras se descuidan las situaciones que afectan a las mujeres. Siendo el principal motivo de esto, el que la situación de partida de aquella en la mayoría de los contextos sociales no es la misma que la de este, como he comentado y analizado anteriormente. Son estos casos donde es más difícil evidenciar el sesgo de género, porque no son explícitos, sino que se tratan de sesgos implícitos. Sesgos que los tenemos mecanizados, que pasan desapercibidos y que por ello son tan difíciles evidenciarlos como eliminarlos.

Para continuar, otra de las situaciones que debe ser objeto de estudio es la aplicación de bene-

20 Véase a Jiménez, M.M.: "La fiscalidad de género en el impuesto sobre la renta de las personas físicas". Fiscalidad e igualdad de género.

21 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. BOB de 11 de marzo de 2005.

22 Véase a Merino, I.: "Igualdad de género y derecho financiero". Fiscalidad e igualdad de género.

ficios fiscales con el objetivo de hacer más llevadera la desigualdad. Sin embargo, estas ayudas, bajo la apariencia de ser favorables para la consecución de la igualdad entre hombres y mujeres, no hacen más que arraigar el modelo patriarcal y los roles de uno y otro. Principalmente se tratan de ayudas dirigidas a contrarrestar la menor cuantía o la falta de ingresos de las mujeres por dedicarse a trabajos domésticos y al cuidado. Por ello, además de no cumplir con su objetivo, perpetúan el papel de las mujeres como cuidadoras de los/las hijos/hijas, mayores y dependientes y como responsables de las tareas domésticas, y potencian que la mujer trabaje a tiempo parcial, las cuales son mayoría como se ha podido apreciar en la exposición de datos. Para que se produjera la igualdad efectiva y real, los hombres deberían de implicarse de manera igualitaria a las mujeres en las tareas domésticas y al cuidado y con estas medidas de premiar a las mujeres por realizar esas tareas lo único que se consigue es que la situación siga igual.

Por último, se podría establecer un escenario en el que se implementen medidas donde se discrimine positivamente a la mujer en sectores donde parten con clara desventaja respecto al hombre. Serian ayudas fiscales enfocadas a las mujeres o de mayor cuantía para estas, con el objetivo de llegar a la igualdad con los hombres, en todos los ámbitos. Estas discriminaciones positivas hacia la mujer serian óptimas para la consecución de la igualdad, ya que como he comentado en varias ocasiones durante el trabajo, la situación de partida de las mujeres respecto a los hombres no es la misma en la mayoría de sectores. Además, estas medidas podrían tener un efecto indirecto positivo en la implicación de los hombres en las tareas domésticas y en el cuidado de los/las hijos/hijas, de los mayores y de los dependientes. Como las mujeres estarían incorporadas al mercado laboral en las mismas condiciones que los hombres, no tendrían otra elección que repartirse paritariamente las demás labores para poder llegar a realizar todas las tareas.

3- IRPF COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL EN RELACIÓN AL GÉNERO

Una vez analizadas los diferentes escenarios de implantación de medidas normativas en el sistema tributario respecto a las políticas de igualdad de género, voy a adentrarme en la fiscalidad de nuestra Comunidad Autónoma, para así poder ver con mayor exactitud las medidas que se han adoptado para paliar la desigualdad y que efectos han tenido, es decir, si son positivas o negativas para la igualdad entre hombres y mujeres.

Antes de empezar con el análisis, hay que comentar que por lo previsto en el Concierto Económico[23], en concreto en el artículo primero:

"*Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario*".

Por lo que los Territorios Históricos tienen competencia para legislar las medidas que crean oportunas, y en consecuencia para introducir políticas que favorezcan la igualdad en sus sistemas tributarios, con pequeñas limitaciones.

No obstante, aunque cada Territorio Histórico disponga de las competencias para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, hay que destacar que la legislación tributaria de los tres Territorios Históricos que forman la Comunidad Autónoma de Euskadi es muy similar, excepto por pequeñas diferencias, debido a la obligación de armonización impuesta tanto por el Estatuto de Autonomía[24] como por el Concierto Económico[25].

El sistema tributario de cada Territorio Histórico, según sus respectivas Normas Forales General

23 Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

24 Véase el artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

25 Véase el artículo 2.Uno.Cuarto de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tributaria, y en concreto en la de Bizkaia[26] en su artículo 2.1, dispone:

"Se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad".

Analizando la fiscalidad de Euskadi, el impuesto por antonomasia para introducir medidas que tengan reflejo en la igualdad de género es el IRPF. Este impuesto como expresa en su artículo primero en los tres Territorios Históricos[27]:

"Es un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas".

Además de por gravar las diferentes manifestaciones de renta que un contribuyente puede obtener (trabajo personal, trabajo por cuenta propia, capital mobiliario e inmobiliario, alteraciones de patrimonio, imputaciones de renta…) asentándose sobre índices directos de capacidad económica facilitando la labor legislativa de discriminación positiva en materia fiscal, la subjetividad del impuesto es la característica clave para poder introducir dichas medidas. A esta subjetividad si le añadimos que la normativa del IRPF tiene en gran consideración las circunstancias personales y familiares de los individuos, estamos ante el tributo idóneo para la nivelación de la carga fiscal en cuanto al género.

Los beneficios fiscales son los elementos por los que se introducen comúnmente en el impuesto las medidas subjetivas y se intentan lograr los objetivos de política fiscal, entre los que se incluye el logro de una efectiva igualdad entre géneros. Las deducciones, las exenciones, las reducciones, las bonificaciones y las minoraciones completan dichos beneficios.

Cabe mencionar también, que los tres Territorios Históricos, en base al Concierto Económico[28], tienen capacidad normativa para introducir y modificar las disposiciones que crean oportunas en este impuesto.

Asimismo, ha sido el impuesto que ha abanderado para el legislador la introducción de medidas en el ámbito de la igualdad. Las cuales analizaré en el siguiente punto del trabajo, exhaustiva y específicamente.

3.1.- Tributación conjunta

La tributación conjunta, es uno de los mecanismos que están incluidos en la normativa del IRPF, en concreto en el Titulo X de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre del Territorio Histórico de Bizkaia, que más controversia ha suscitado y suscita de cara a su relación con las políticas de igualdad. En este sentido, autores, como PAZOS MORÁN y MEDIALDEA GARCÍA[29], CARBAJO VASCO[30] o JIMÉNEZ NAVAS[31], consideran que este mecanismo desincentiva el acceso al mercado laboral del cónyuge dependiente, lo que analizaré en este punto, para demostrar si estas opiniones están en lo cierto o tienen una idea equivocada.

Se trata de un tipo de tributación opcional, la cual se fundamenta en la acumulación de rentas por parte de los miembros de la unidad familiar, teniendo que tributar todos los integrantes por esta modalidad, ya que si no se imposibilitaría la aplicación de este régimen por parte de algún miembro de la unidad, y quedando sometidos todos de manera solidaria al pago de la deuda tributaria. Generalmente se aplican las reglas generales del IRPF sobre determinación

26 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. BOB de 11 de marzo de 2005.

27 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre.

28 Véase el artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

29 "¿Afectan los impuestos a la (des)igualdad de género? El caso del IRPF español".

30 "Impuestos y género. Algunas reflexiones." Ponencia presentada en el Congreso Internacional "Presupuestación Pública Responsable con la Igualdad de Género".

31 "La fiscalidad de género en el impuesto sobre la renta de las personas físicas".

de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y de la deuda tributaria[32].

Las unidades familiares que pueden acogerse a dicho régimen pueden ser de dos tipos: biparentales y monoparentales[33]. En el primer caso, sería aquella formada por cónyuges no separados legalmente o por miembros de una pareja de hecho y los/las hijos/hijas si los hubiere. En el segundo caso sería aquella unidad familiar formada por uno/una de los progenitores y los/las hijos/hijas, cuando los cónyuges estén legalmente separados o no exista ningún tipo de vinculación matrimonial o de hecho.

La tributación conjunta se introdujo en el año 1978, tanto en el ordenamiento jurídico español como en el País Vasco, que por aquel entonces aplicaba la normativa de territorio común ya que carecía de sistema tributario propio, con la implantación del IRPF en el sistema tributario, y era obligatoria para los contribuyentes que fueran integrantes de alguna unidad familiar[34]. La sociedad de aquel entonces se estructuraba mayoritariamente en familias formadas por los cónyuges y sus hijos y/o hijas, proviniendo la renta principal de un solo cónyuge, fundamentalmente del hombre, mientras la mujer se encargaba del cuidado de los/las hijos/hijas y del trabajo doméstico. En este tipo de sociedad se implanto la tributación conjunta, con el objetivo de aliviar, minorando la carga tributaria, la fiscalidad de las unidades familiares donde uno de los miembros, principalmente la mujer, no recibía rentas o las recibía en escasa cuantía, sin valorar el trabajo doméstico ni el trabajo del cónyuge dependiente.

Sin embargo, esta obligatoriedad del sistema de 1978, fue declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre[35], de modo que a partir de 1989[36] el régimen se estableció con carácter optativo, tal y como lo conocemos en la actualidad.

El Tribunal seguía justificando la existencia de un régimen de tributación familiar, si bien recordaba cómo el IRPF era y es un impuesto que recae sobre la persona, y no un impuesto de grupo. Recordaba cómo si bien la «unidad familiar» era considerada por la ley como «unidad contribuyente», no podía perderse de vista que este impuesto tenía (y tiene) un carácter de tributo personal llamado a gravar la renta de cada uno de los sujetos pasivos.

Desde entonces, la sociedad ha cambiado, la mujer se ha incorporado de manera decidida e irrevocable al mercado laboral, y reclama a los poderes públicos pasos que faciliten e impulsen la igualdad real y efectiva respecto al hombre. En esta tesitura, puede que el objetivo de la tributación conjunta haya quedado obsoleto. Tras la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional y ya desde hace varias décadas, a la hora de realizar la declaración del IRPF tanto en territorio común como en el País Vasco, el régimen de tributación conjunta es opcional para aquellos integrantes de las unidades familiares.

Pero vamos a ver, en primer lugar, el peso que tiene hoy en día la declaración conjunta para entrar en perspectiva, tomando como ejemplo el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Cogiendo los datos de las declaraciones del IRPF realizadas en dicho territorio en el año 2015[37], estos son los datos más significativos en relación con la tributación conjunta:

32 Véase el artículo 97 y 99 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

33 Véase el artículo 98 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

34 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

35 Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre. Tribunal Constitucional de España.

36 Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

37 Datos obtenidos de la página web de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

- Del total de declaraciones del IRPF (374.059), en el 78% (291.698) de los casos, la declaración se presentó de manera individual, y en 22% restante (82.361) de manera conjunta.

- En cuanto al peso de la tributación conjunta diferenciada por sexos, cuando las mujeres son contribuyentes, el 88,5% de las declaraciones son individuales y únicamente el 11,5% conjuntas. En cambio, cuando el contribuyente es varón, el 69,8% de las declaraciones son individuales y el 30,2% son conjuntas. Del total de declaraciones conjuntas, en el 22,8% de los casos la declarante es fémina, y en el 77,2% de los casos es hombre.

- Pero más si cabe, mientras entre las mujeres declarantes en el régimen de tributación conjunta, el número de familias monoparentales es casi 13 puntos porcentuales inferior al de familias biparentales (43,6% a 56,4%), entre los hombres la diferencia es de más de 80 puntos (8,8% a 91,2%). En consecuencia, en cuanto al número de declaraciones se refiere, el caso de mujer declarante de familia monoparental (8.188) es mayor al de hombre declarante de familia monoparental (5.577).

Los datos extraídos de las declaraciones del IRPF de Gipuzkoa del año 2015, obtenidos del sitio web de la Diputación Foral de Gipuzkoa, reflejan que la tributación conjunta tiene un peso significativo sobre el total de declaraciones. Se puede apreciar como la mayoría de los tributantes por este régimen son hombres y que la mayoría de estos son integrantes de familias biparentales. En cambio, en el caso de las mujeres, las que son integrantes de familias monoparentales casi representan la mitad del total de las declaraciones de forma conjunta de este sexo.

Estas características de la tributación conjunta, se pueden focalizar, por un lado, en que en muchas familias el principal o el único receptor de rentas es el hombre y que en dichas familias la mujer o bien no recibe rentas o las recibe en escasa cuantía, y por otro lado, que entre los contribuyentes de familias monoparentales, las mujeres son mayoría, consecuencia de que en gran parte de los casos de separación entre cónyuges son ellas las que se hacen cargo o tienen la guardia custodia de los/las hijos/hijas.

En la encrucijada de conseguir la igualdad en todos los ámbitos de la vida entre hombres y mujeres, la tributación conjunta es un obstáculo, ya que como veremos a continuación, penaliza la integración del segundo perceptor al mercado laboral, que en la mayoría de casos se trata de la mujer.

Además, premia en mayor cuantía a las familias biparentales, ya que en cuanto al beneficio fiscal estrella de este tipo de tributación se refiere, esto es, la reducción por tributación conjunta de la base imponible general regulada en el artículo 73 de la Norma Foral del tributo en Bizkaia[38], es de 4.282 euros por autoliquidación en el caso de unidades familiares biparentales y de 3.720 euros en el caso de unidades familiares monoparentales. Esta medida puede resultar desfavorable para la alcanzar la igualdad, ya que además de que las familias monoparentales disponen de un generador de renta menos que las familias biparentales por estar integradas únicamente por un progenitor en vez de dos, la mayoría de los declarantes de las familias monoparentales son mujeres, colectivo que tiende a disponer de un salario y una renta disponible menor a la de los hombres y se encuentra con diversos obstáculos a la hora de incorporarse al mercado laboral. Como la reducción se aplica a la base imponible pudiera darse el caso de que como la base imponible de las mujeres es menor a la de los hombres en términos generales, en muchos casos no disfruten en su totalidad de la reducción, pudiendo tener un efecto regresivo.

Pero centrándonos en la afirmación de que la tributación conjunta desincentiva el acceso al mercado laboral del cónyuge dependien-

38 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

te, esta afirmación se fundamenta en que las mujeres casadas soportan unos tipos impositivos efectivos extremadamente elevados en la declaración conjunta en comparación con los que soportarían si declararan individualmente. Además, comparativamente ese tipo es mayor cuanto más alto sea el salario del cónyuge sustentador y más pequeño el del cónyuge dependiente[39].

Las afirmaciones anteriores, se fundamentan en la acumulación de rentas que se produce en la declaración conjunta. El caso más evidente es el que la segunda perceptora de renta obtiene un sueldo considerablemente menor al del primer perceptor, pero como las rentas se acumulan a la hora de tributar, la esposa tributara al tipo marginal del esposo, tipo mucho mayor que el que le correspondería si tributara individualmente. En consecuencia, se da la situación de que en ocasiones la mujer no se incorpora al mercado laboral porque la obtención de renta por parte de esta supone la eliminación de la ventaja de tributar de manera conjunta para el matrimonio[40].

En las familias monoparentales, no se da el caso descrito en el anterior párrafo, ya que como no se da la acumulación de rentas, el declarante tributa al mismo tipo marginal que le correspondería en la tributación individual y se aprovecha de la reducción por tributación conjunta. Por lo que siempre le será más óptimo fiscalmente realizar la tributación conjunta.

A modo de conclusión, desde el punto de vista de la igualdad la declaración conjunta introduce un importante sesgo de género. Favorece la perpetuación del modelo de familia tradicional, de marido sustentador principal y la esposa dependiente, desincentivando el acceso al mercado laboral del segundo perceptor, el cual generalmente es la mujer. Además, nos podemos aventurar a decir que va en contra de la normativa de igualdad, anteriormente vista, ya que va en contra del principio de igualdad exigido a la legislación en cada uno de estos ámbitos.

3.2.- Otras medidas

a) Cantidades destinadas al servicio de primer ciclo de educación infantil a hijos de trabajadores

En el artículo 17.2 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF del Territorio Histórico de Bizkaia[41] se establece que:

"No tendrán la consideración de trabajo en especie:

b) La utilización de bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación de este servicio con terceros debidamente autorizados o las fórmulas indirectas de prestación del mismo cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine".

Este artículo se complementa con el desarrollo en el artículo 54 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[42]:

"*Artículo 54. Cantidades destinadas al servicio de primer ciclo de educación infantil a hijos de trabajadores.*

39 Véase a Villota, P.: "La penalización fiscal a la inserción laboral de las mujeres casadas en la Unión Europea". Presupuestación Pública Responsable con la Igualdad de Género.

40 Véase a Jiménez, M.M.: "La fiscalidad de género en el impuesto sobre la renta de las personas físicas". Fiscalidad e igualdad de género.

41 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

42 Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 23 de abril de 2014.

A los efectos de las fórmulas indirectas previstas en la letra b) del apartado 2 del artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto, sobre bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado, no se considerará retribución en especie la cantidad que no supere el importe de 1.000 euros anuales".

Esta medida permite que, la empresa ofrezca servicios de guardería sin ningún límite cuantitativo o bien que la empresa entregue una cantidad a sus empleados con hijos/hijas con el límite de 1.000 euros anuales para que estos contraten los servicios por su cuenta. En ambos casos no tributaran por el IRPF.

Este beneficio fiscal se implanta con el objetivo de que el cuidado de los/las hijos/hijas no sea un impedimento a la hora de trabajar o de incorporarse al mercado laboral. Medida que principalmente está orientada a las mujeres que son madres, ya que son estas las que se ocupan en la mayoría de casos del cuidado de los/las hijos/hijas, circunstancia que les origina o produce un obstáculo a la hora de conciliar la vida familiar y laboral.

Por lo que, en clave de género esta disposición regulada tanto en la Norma Foral como en el Reglamento del tributo, es favorable para la consecución de la igualdad entre hombres y mujeres.

b) Pensión compensatoria y anualidades por alimentos al cónyuge o pareja de hecho y anualidades por alimentos a favor de los hijos/hijas:

Antes de analizar el efecto que tienen las dos medidas en clave de género, hay que ponerse en perspectiva sociológica para entender los efectos de estas y esto primordialmente pasa por analizar quien es el perceptor y quien el pagador de cada uno de los dos supuestos. En el caso de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos al cónyuge o pareja de hecho, suele ser el hombre el pagador de estas a la mujer (en la declaración del IRPF del 2015 en Bizkaia aplicaron la reducción por pensión compensatoria 1.487 hombres y 31 mujeres[43]), consecuencia de que cuando estaban casados el marido era el sustentador principal y la mujer se encargaba de los trabajos reproductivos en la mayoría de los casos. Igualmente, en las anualidades por alimentos a favor de los/las hijos/hijas, la mayoría de los pagadores son los padres (en Bizkaia en la declaración del 2015, 6.929 hombres disfrutaron de la deducción por 406 mujeres[44]) y la mayoría de los/las hijos/hijas que reciben las anualidades por alimentos forman unidad familiar con sus respectivas madres.

Además, de cara a entender la tributación de cada supuesto y las diferencias existentes entre una y otra, hay que atender al Derecho Civil y a la propia razón de ser de cada una.

Como se regula en el artículo 97 del Código Civil[45], la pensión compensatoria entre cónyuges o parejas de hecho se establece cuando la separación o el divorcio producen un desequilibrio económico entre ellos, implicando un empeoramiento en la situación anterior al matrimonio para uno de ellos. Por lo que el objetivo de esta pensión es que el cónyuge que la recibe mantenga una situación económica semejante a la que disfrutaba en la época de matrimonio.

Por otro lado, las anualidades por alimentos a favor de los/las hijos/hijas tienen como objetivo el salvaguardar todas las necesidades básicas de los descendientes. Es así que, el artículo 92.1 del Código Civil[46] estipula que "*La separación, la nulidad y el divorcio no eximen a los padres de sus obligaciones para con los hijos*".

Con lo que, vamos a ver cuál es el tratamiento fiscal que se le da a cada una de las disposiciones en la normativa del tributo.

43 Datos obtenidos de la página web de la Diputación Foral de Bizkaia. Consolidada del contribuyente bizkaino según género, número de declaraciones por concepto, periodo 2015.

44 Datos obtenidos de la página web de la Diputación Foral de Bizkaia. Consolidada del contribuyente bizkaino según género, número de declaraciones por concepto, periodo 2015.

45 Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

46 Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

En cuanto a las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos al cónyuge o pareja de hecho se refiere, tienen la consideración de rendimientos de trabajo para quien las reciba según el artículo 18.i)[47], y en cambio, el pagador de las mismas podrá aplicar una reducción en su base imponible tanto de la general como en la del ahorro, si quedara remanente, según lo establecido en los artículos 67 y 69[48], siempre y cuando se fijen estas mediante decisión judicial. Analizando la relación de la medida con la igualdad, cabe decir que el objeto principal de la introducción de esta no es potenciar la equidad entre mujeres y hombres, sino la eliminación de la doble imposición de estas rentas con la inclusión de una reducción en sede del pagador. Por lo que, la inclusión de esta disposición se argumenta más por motivos técnicos que por motivos igualitarios, teniendo unos efectos neutrales para la consecución de la igualdad de género.

En el caso de las anualidades por alimentos a favor de los/las hijos/hijas, estarán exentas para el destinatario como establece el artículo 9.1[49], "*Las percibidas de los padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial*". En contraposición, el pagador podrá aplicar una deducción estipulada en el artículo 80[50], sobre la cuota íntegra del 15% de las cantidades abonadas por este concepto, con el límite, para cada hijo/hija, del 30% del importe que corresponda a la deducción establecida por cada descendiente del artículo 79[51], sobre descendientes.

En mi opinión, el tratamiento tributario de las anualidades por alimentos en el IRPF contiene una discriminación positiva indirecta a favor de la mujer desde el punto de vista de género, porque los/las hijos/hijas suelen quedarse conviviendo con la madre, teniendo que hacerse cargo de la alimentación de sus descendientes. Además las madres suelen presentar la declaración conjunta con los/las hijos/hijas, estando exentos para los hijos/hijas estas retribuciones. Así que la exención por la percepción de las anualidades por alimentos, se puede considerar una ayuda económica a las madres de estos hijos/hijas de manera indirecta.

Comparando los dos beneficios fiscales, es evidente, teniendo en cuenta la estructura del impuesto y los porcentajes de deducción que se aplican, que el beneficio mediante la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos al cónyuge o pareja de hecho es mayor que el beneficio que se genera aplicando la deducción de anualidades por alimentos a los/las hijos/hijas. Además de que la primera no tiene ningún límite cuantitativo y la segunda, por el contrario, sí.

El sentido de que la reducción no se aplique en el caso de las anualidades por alimentos a los/las hijos/hijas, está en que no se quiere dar una ventaja a aquellos padres que no viven con sus descendientes respecto a los que viven con ellos y tienen los mismos gastos y no pueden deducirlos, ya que sería moralmente y éticamente pernicioso.

c) Deducción por descendientes y deducción por maternidad

La deducción por maternidad se aplica en Territorio Común y viene regulada en el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF[52] y en el artículo 60 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento

47 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

48 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

49 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

50 Norma Foral de 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB 13 de diciembre de 2013.

51 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

52 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE de 29 de noviembre de 2006.

del IRPF[53]. Se aplica en los casos de maternidad, adopción y acogimiento de hijos/hijas, siendo las mujeres con hijos/hijas menos de tres años que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendiente regulado en el artículo 58 de la citada Ley del IRPF[54] y que realicen una actividad por cuenta ajena o propia estando dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad, las destinatarias primeras de la medida. Solo en el caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guardia y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, tendrá derecho a la práctica de la deducción un sujeto masculino. La deducción consiste en minorar la cuota diferencial del Impuesto, sea esta positiva o negativa, con el límite anual de 1.200 euros por cada hijo/hija menor de tres años. Por lo que la aplicación de la deducción podrá tener un alcance máximo de tres años a 1.200 euros anuales, que hacen un total de 3.600 euros, como máximo.

En el caso de nuestra Comunidad Autónoma, en la normativa foral de los tres Territorios Históricos del País Vasco no tiene cabida la deducción por maternidad y, en cambio, se aplica una deducción por descendientes sobre la cuota íntegra y además, como se establece en el artículo 79.2 de la Norma Foral del IRPF de Bizkaia, por cada descendiente menor de seis años que conviva con el contribuyente se aplica una deducción complementaria de 341 euros anuales[55].

La no aplicación de la deducción por maternidad se ha querido contrarrestar con la deducción por descendientes y la aplicación de una deducción complementaria por los descendientes menores de seis años.

En clave de género, la deducción por maternidad aunque se trate de una medida de discriminación positiva hacia la mujer, con la preferencia en su aplicación por parte de estas, y aunque se implemente con el requisito previo de que tienen que estar activas laboralmente, intentando facilitar la conciliación laboral y familiar de estas, puede suponer un obstáculo de cara a la consecución de la igualdad de género. Con la preferencia en su aplicación que se le da al sexo femenino, es contraproducente de cara a que los hombres se impliquen en el cuidado de los/las hijos/hijas, con la consecuencia de que se perpetúen los roles en los trabajos reproductivos.

En cambio, la deducción por descendientes y la deducción adicional por los descendientes menores de seis años, se aplica al 50% entre los dos cónyuges, si los hubiere, o al 100% si se trata de una familia monoparental. Habría que recordar que la mayoría de las unidades familiares monoparentales las forman las madres y los/las hijos/hijas, por lo que podrían deducírselo estas en sus declaraciones a la totalidad, siendo una medida que les ayudaría a sufragar los gastos que les origina el cuidado de los descendientes y ayudando a que se incorporen al mercado laboral pudiendo dejar a sus hijos/hijas en guarderías o contratando una persona que se haga cargo de estos/estas.

No obstante, debido a la todavía posibilidad de aplicación de la tributación conjunta, en el caso de las familias biparentales que tributan mediante este régimen, en la mayoría de casos la deducción por descendientes se aplica principalmente sobre la cuota del marido que suele ser el sustentador principal. Por lo que, en estos casos la deducción tiene efectos perniciosos sobre la igualdad, porque la única consecuencia que produce es la de la minoración de la cuota familiar, sin introducir ningún estímulo para que la situación de marido sustentador y mujer dedicada a las tareas domésticas cambie.

53 Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. BOE de 31 de marzo de 2007.

54 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE de 29 de noviembre de 2006

55 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

d) Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora (Gipuzkoa)

En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, y únicamente en este, se establece en la normativa del IRPF, concretamente en el artículo 89 de la Norma Foral 3/2014 de 17 de enero[56], una deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora que diferencia por sexos, tanto el porcentaje de deducción aplicable como el límite de deducción máximo. Tal es así que, el porcentaje de deducción que podrán aplicar los contribuyentes de sexo masculino será del 15% con el límite de deducción de 1.500 euros anuales, y en cambio, las mujeres podrán aplicar un porcentaje de deducción del 20% con el límite de 2.000 euros anuales. Además, el límite de la suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos, es mayor en el caso de las mujeres (8.000 euros), que en el de los hombres (6.000 euros).

Esta discriminación positiva hacia la mujer trabajadora, se fundamenta o argumenta en que la participación de la mujer en la empresa es mucho menor que la del hombre, ya sea por su tardía incorporación al mercado laboral como en que los hombres tienen generalmente mayores salarios y por ende mayores rentas disponibles para invertir[57].

Analizando la medida desde la perspectiva de género, habría que comentar que se trata de una disposición óptima en este aspecto. Como las mujeres parten de una situación de desventaja respecto a la de los hombres, es adecuado introducir mayores estímulos, en este caso cuantitativos, para este colectivo con el objetivo de igualar las oportunidades para hombres y mujeres.

e) Aportación a la EPSV del cónyuge

En el artículo 70.3 de la Norma Foral del IRPF de Bizkaia[58], se estipula lo siguiente:

"Los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho, no obtenga rentas a integrar en la base imponible general, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea socio, partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge o pareja de hecho, con el límite máximo de 2.400 euros anuales".

Esta reducción de la base imponible general, que se puede aplicar el cónyuge sustentador principal, mayoritariamente el marido, por la insuficiencia de base imponible general del cónyuge dependiente económicamente, principalmente la mujer, nace con el objetivo de potenciar las EPSVs del cónyuge que no trabaja o lo hace a cambio de un salario muy bajo, de cara a que en la viudedad disponga o pueda disfrutar de una pensión digna, ya que no cotiza a la Seguridad Social o lo hace en escasa cuantía. Si nos centramos únicamente en ese objetivo, se podría catalogar la medida como positiva para las mujeres casadas que se encargan de los trabajos reproductivos.

No obstante, desde otro punto de vista se podría interpretar que la disposición ayuda a la perpetuación de los roles del modelo de familia tradicional, ya que para que el marido sustentador económico de la familia disfrute de la reducción, su mujer no podrá tener una base imponible general mayor a los 8.000 euros anuales, desincentivando el acceso al mercado laboral de las mujeres casadas de manera decidida.

3.3.- Estadísticas

A continuación, voy a analizar la declaración consolidada, en importes totales por concepto,

56 Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. BOG de 22 de enero de 2014.

57 Véase a Orena, A.: "La política fiscal desde una perspectiva de género". Fiscalidad e igualdad de género.

58 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB de 13 de diciembre de 2013.

del contribuyente bizkaino de la declaración correspondiente al año 2015 del IRPF, la cual está disponible en la página web de la Diputación Foral de Bizkaia.

El objetivo de este análisis es ver como los hombres siguen teniendo mayor peso en la declaración del IRPF, tributo que grava la obtención de renta de los individuos, y en consecuencia fiel espejo de la capacidad económica. Además, de reseñar que la estructura les favorece en mayor medida a ellos de cara a la tributación. Estructura que debería de confeccionarse introduciendo medidas de discriminación positiva para que las mujeres recibieran un trato más favorable en el impuesto, ya que se encuentran con numerosas desigualdades en aspectos laborales, familiares y sociales.

Base imponible:

- Mujeres: 5.327.150 millones de euros (37,22%)

- Hombres: 8.986.795 millones de euros (62,78%)

Como podemos ver, los hombres obtienen mayor renta que las mujeres durante el periodo impositivo, en cuanto al cómputo global se refiere.

Base liquidable:

- Mujeres: 5.090.919 millones de euros (37,75%)

- Hombres: 8.393.922 millones de euros (62, 25%)

En la base liquidable las mujeres aumentan el porcentaje en la composición en comparación con la base imponible. Esto se debe principalmente a que las reducciones se aplican en mayor importe a los hombres, sobre todo las reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos recibidas del cónyuge y por tributación conjunta. Habiendo sido esta última duramente criticada en el presente trabajo.

Cuota íntegra:

- Mujeres: 1.028.090 millones de euros (34,90%)

- Hombres: 1.917.739 millones de euros (65,10%)

Como una de las características del impuesto es la progresividad, después de gravar las bases liquidables, sobre todo la general que es la que se grava mediante una escala progresiva, a la escala de gravamen que les corresponda, vemos como las mujeres pierden peso. Claro indicador de que estas son mayoría en cuanto a las rentas de menor cuantía se refiere.

Deducciones:

- Mujeres: 202.942 millones de euros (41,42%)

- Hombres: 286.989 millones de euros (58,58%)

En comparación con los demás indicadores, vemos como en el caso de las deducciones que se aplican sobre la cuota íntegra, el peso de las mujeres es considerablemente mayor. Esto es debido principalmente a que en deducciones como la de descendientes y descendientes menores de 6 años; la de ascendientes; donativos; las de vivienda; la de inversión en actividades; y la de seguros de vida, el importe que aplican las mujeres en sus declaraciones es relativamente más alto en comparación con su importancia en los demás indicadores del impuesto, sin entrar en si estas deducciones son óptimas o no para la igualdad de género.

Cuota líquida:

- Mujeres: 859.588 millones de euros (34,16%)

- Hombres: 1.656.888 millones de euros (65,84%)

Analizando los datos sobre la cuota líquida del IRPF diferenciada por sexos, podemos afirmar que los hombres aportan el 65,84% de la recaudación impositiva y las mujeres, en cambio, un 34,16% de ella. Pero si comparamos esta cifra con la base imponible, se aprecia como el peso de las mujeres es mayor a la hora de tener que pagar el impuesto que a la hora de cuantificar el importe de la renta obtenida durante el periodo impositivo. La conclusión de esto es que el impuesto, tal y como está estructurado y con

los beneficios fiscales que se introducen en el a partir de la base imponible, favorece en mayor escala al sexo masculino.

En conclusión, el análisis de la declaración consolidada del IRPF de Bizkaia del ejercicio 2015 diferenciada por sexos refuerza aún más la idea de que hay ciertas medidas que introducen un cierto sesgo de género en el impuesto y de que deberían de eliminarse. Además, esta eliminación debería verse complementada con disposiciones que discriminen de manera positiva a la mujer para la consecución de la igualdad efectiva y real tal y como expondré en el apartado siguiente para finalizar el presente estudio.

4.- CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En primer lugar, es innegable que el ser mujer, en nuestra sociedad actual, es sinónimo de desigualdad o de desventaja. Estas desigualdades, consecuencia de la estructuración de la vida entorno al hombre, se evidencian con los roles adquiridos por cada sexo, hombre sustentador principal y mujer dependiente y encargada de las tareas domésticas.

Ante esta situación los poderes públicos no pueden quedarse de brazos cruzados y mirar hacia otro lado. El propio ordenamiento jurídico obliga a estos a remover cuantos obstáculos existan en detrimento de la igualdad de género e impulsarla en todos los ámbitos.

En cuanto al sistema tributario se refiere, este además de su principal objetivo, el cual es la recaudación, puede precisar de otros, tal y como se establece en la Norma General Tributaria de los Territorios Históricos[59]. Si a esto le añadimos que la fiscalidad puede surtir efectos, aparte de económicos, sobre el modelo de familia, sobre la incorporación al mercado laboral, sobre la conciliación de la vida laboral y familiar, etc., es indudable que tiene o puede tener consecuencias en la consecución de la igualdad entre hombres y mujeres, aunque esta haya sido marginada históricamente.

Sin embargo, la fiscalidad puede ser favorable o perniciosa en cuanto a la equidad se refiere. Como hemos podido apreciar, el sistema tributario se creó en una sociedad donde a las mujeres se les consideraba ciudadanas de segunda y se legislaba únicamente para el hombre. Por lo que, debido a esto siguen arraigados distintos sesgos de género en la normativa tributaria, difíciles de apreciar para el legislador y la opinión pública. Una medida que entra en vigor desde una óptica neutral, en la práctica, resulta ser negativa de cara a la igualdad, perpetuando los roles, ya que la situación de partida de las mujeres no es la misma que la de los hombres.

En este sentido, una medida que premie o intente aliviar la situación de las mujeres, como una ayuda económica a las amas de casa, lo único que conseguirá será que los roles se perpetúen y no se logre jamás la igualdad real. El hombre seguirá siendo el sustentador económico principal y la mujer la encargada de las tareas domésticas[60].

En esta coyuntura, deberían de introducirse beneficios fiscales de mayor cuantía para las mujeres en aquellos sectores que estén en clara desventaja para impulsar su participación y medidas que potencien la participación de los hombres en los trabajos reproductivos y faciliten la incorporación de la mujer al mercado laboral.

Poniendo el foco en las disposiciones introducidas en el sistema tributario del País Vasco, y principalmente en el IRPF, se pueden apreciar diversos efectos de estas sobre la igualdad de género. El impuesto sobre la renta, debido a sus características, como la subjetividad, es y ha sido históricamente, el tributo que optimiza mejor las medidas que se introducen en esta materia.

Dentro del IRPF, la tributación conjunta es uno de los mecanismos que más polémica ha levantado en torno a la igualdad de género. Como hemos podido apreciar, este tipo de tributación opcional para los integrantes de alguna unidad

59 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. BOB.

60 Véase a Pazos, M.: "Impuestos y género. Algunas reflexiones." Presupuestación Pública Responsable con la Igualdad de Género.

familiar, penaliza la inserción en el mercado laboral del segundo perceptor, el cual mayoritariamente suele ser la mujer, perpetuando su rol en las tareas domésticas.

Otras medidas, como la deducción por maternidad introducida en Territorio Común o la reducción por la aportación a la EPSV del cónyuge, aunque buscan aliviar y ayudar a la situación de la mujer, terminan siendo perniciosas para la igualdad.

En cambio, la aplicación de preceptos como la exención de las cantidades destinadas al servicio de primer ciclo de educación infantil a hijos de trabajadores con el límite de mil euros anuales, que tienen como objetivo que el cuidado de los/las hijos/hijas no sea un impedimento a la hora de trabajar, son una gran ayuda para que las mujeres puedan conciliar la vida laboral y familiar y para que el cuidado de estos no sea una barrera para acceder al mercado laboral. Además, también son plausibles otras medidas como la deducción de mayor cuantía para las mujeres por participar en su entidad empleadora que se aplica en Gipuzkoa, que discrimina positivamente a la mujer, impulsando su participación en ámbitos en los que se encuentra en clara desigualdad.

Por último, no solo es criticable la invisibilidad que se le ha dado desde la fiscalidad a la igualdad de género, normativa que contiene determinados sesgos de género implícitos, sino que la estructura o mecánica del IRPF tal y como está ideada hoy en día resulta ser más favorable para el sexo masculino a la hora de tributar tal y como hemos podido ver en el punto 3.3 con el estudio de la declaración consolidada de las y los contribuyentes bizkainos.

En esta tesitura y después de exponer las anteriores conclusiones, me aventuro a proponer la introducción en la normativa fiscal de ciertas medidas que ayudarían desde el marco fiscal a la consecución de la igualdad real y efectiva entre hombres y mujeres.

Sería conveniente, realizar un análisis minucioso de la normativa tributaria con el fin de eliminar todos aquellos sesgos de género existentes y que obstaculizan la igualdad de género. En este sentido y después de la realización del presente trabajo, propongo que en el IRPF se suprima el régimen de tributación conjunta y se cumpla a raja tabla el principio de individualización de rentas[61] de cara a realizar la declaración de este impuesto.

En cuanto a la primera propuesta, es verdad que la tributación conjunta es un régimen del que se benefician muchas familias como he analizado, y que quizás debido a esto, su eliminación en estos años anteriores de crisis hubiera sido una medida muy impopular. Pero con la mejoría de la economía y el inicio de la senda de crecimiento del empleo, no veo ningún inconveniente actualmente para que no se apueste por la supresión de este tratamiento fiscal. Esta decisión impulsaría el acceso al mercado del segundo perceptor, teniendo efectos positivos para la economía, además de ser optima de cara a la equidad de hombres y mujeres.

La propuesta de la individualización de las rentas de los contribuyentes del IRPF, iría fundamentada en el objetivo de que no se dieran situaciones como las de la tributación conjunta, ya que cada contribuyente tributaria teniendo en cuenta únicamente sus rentas. Medida que sería más beneficiosa para las mujeres, al ser estas las que perciben rentas más bajas.

Por otro lado, propongo la introducción de disposiciones y beneficios en la normativa fiscal que implementen discriminaciones positivas hacia la mujer en aquellos sectores que se encuentran infrarrepresentadas o con mayores dificultades, e inclusión de medidas que ayuden a conciliar la vida laboral y familiar, que generalmente aliviaran la situación de la mujer e impulsaran el acceso al mercado laboral de estas.

Por ejemplo, vistos los efectos positivos que tiene de cara a lograr la igualdad de género, la deducción introducida en el IRPF de Gipuzkoa de

61 Véase el artículo 12 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB.

mayor cuantía para las mujeres trabajadoras en su entidad empleadora[62], recomiendo a las Diputaciones de Álava/Araba y Bizkaia que sigan el camino de Gipuzkoa e introduzcan en sus normativas forales esta deducción.

Asimismo, propongo que se introduzcan disposiciones como las propuestas en su día, exactamente en el año 2013, por la Diputación Foral de Gipuzkoa en el proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre los beneficios de Sociedades, que finalmente no fue aprobado por las Juntas Generales de dicho Territorio Histórico[63]. En él se introducían dos medidas con el objetivo de potenciar por parte de las empresas la apuesta por la igualdad de género.

La primera de ellas, se regulaba en el capítulo IX del citado proyecto, y fomentaba la creación de una reserva para inversión y empleo, con el beneficio de que el 50% de las cantidades que se destinen a la dotación de la reserva no se integraran en la base imponible del impuesto. Estas cantidades debían de invertirse en el plazo de dos años en ciertas actividades, siendo una de ellas las acciones para la igualdad de género. Estas acciones se englobaban según el artículo 81 del proyecto:

"*En la creación de empleo y mejora de las condiciones laborales de las mujeres, de la corresponsabilidad y la conciliación de la vida personal familiar y laboral, acciones de prevención e intervención en situaciones de acoso sexista y también en otras acciones estratégicas que se definan en el plan de igualdad de la empresa*".

La segunda medida, regulada en el capítulo IV del proyecto, trataría de que para la aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, y por inversiones en tecnologías limpias, las empresas deberían de cumplir en todos los periodos impositivos que quieran aplicar estos beneficios fiscales, las obligaciones que en materia de planes de igualdad se establecen en el artículo 40 de la Ley 4/2005, de 18 de febrero, de Igualdad de Mujeres y Hombres del País Vasco[64], y en el capítulo III del título IV de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad efectiva de Mujeres y Hombres[65].

En la idea de ayudar a conciliar la vida laboral y familiar y de impulsar la inserción de la mujer en el mercado laboral, autoras como VILLOTA[66] han propuesto introducir en el IRPF una disposición, que considere a los gastos por servicios domésticos, que se vean obligados a contratar las mujeres que se incorporan al mercado laboral, como deducibles en los rendimientos netos de trabajo o de actividades económicas de éstas. En mi opinión, es una medida que evitaría el inconveniente que sufren las mujeres, principalmente casadas, que venían realizando las tareas domésticas, para incorporarse al mercado laboral. Además, ayudaría a conseguir la ruptura de los roles y la independencia económica de la mujer, siendo una medida eficiente para la igualdad real y efectiva.

Por último, me permito también realizar una crítica constructiva a los informes de impacto de género, que se realizan desde las Diputaciones Forales con competencia fiscal, en relación a las disposiciones normativas que proponen introducir o modificar. Los legisladores, por mandato legal, están obligados a cumplimentar un informe preceptivo sobre las consecuencias que van a tener sobre el género las medidas que incorporen. Pero analizando los informes que se realizan en la práctica, podemos ver como son muy pobres y sin apenas contenido, debido en gran parte a la dificultad de los análisis y a la falta de personal con conocimientos técnicos específicos sobre la materia en estas instituciones. Tal es

62 Véase el artículo 89 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOG de 22 de enero de 2014.

63 Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades. Aprobado en sesión del Consejo de Gobierno Foral el 31 de octubre de 2013.

64 Ley 4/2005, de 18 de febrero, para la Igualdad de Mujeres y Hombres. BOPV.

65 Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad efectiva de Mujeres y Hombres.

66 "La penalización fiscal a la inserción laboral de las mujeres casadas en la Unión Europea". Ponencia presentada en el Congreso Internacional "Presupuestación Publica Responsable con la Igualdad de Género".

así, que en el proyecto de modificación del Impuesto sobre beneficios de Sociedades del año 2013 de la Diputación Foral de Gipuzkoa[67], esto era todo lo que se analizaba en clave de género lo que implicaría la introducción de este proyecto y en concreto de las dos medidas mencionadas, que finalmente no vieron la luz:

"*Como esas medidas son nuevas, resulta imposible conocer el número de empresas que se acogerá a las mismas. De todas formas, de tener impacto, este será positivo desde el punto de vista de la igualdad de género. El resto de medidas que recoge este anteproyecto está dirigido a empresas o entidades, y no a personas físicas. Por tanto, resulta imposible cuantificarlas desde el punto de vista de género*".

En la Diputación Foral de Bizkaia, se aprobó en noviembre de 2017 un proyecto Norma Foral, por la que se introduce una serie de modificaciones en ciertas Normas Forales vigentes de una serie de impuestos, que finalmente fue aprobado por las Juntas Generales del Territorio Histórico el pasado 21 de marzo[68]. En particular y a modo de ejemplo para nuestro estudio, en el IRPF, se modifica la cuantía de la deducción por alquiler a los menores de 30 años, incrementándola en su porcentaje, del 25 por 100 al 30 por 100 y en 400 euros. Analizando el informe previo de impacto de género realizado por la Hacienda Foral de Bizkaia sobre esta Norma Foral[69], podemos apreciar como en primer lugar se describen las medidas que entraran en vigor. Pero en cuanto al impacto de género se refiere, únicamente se analiza a cuentos contribuyentes masculinos y femeninos va a afectar, y se menciona que se promueve un lenguaje no sexista, acciones insuficientes e incompletas de cara a realizar el estudio de los efectos que tendrán la implantación de estas disposiciones sobre el género.

Por todo esto, propongo que se impartan cursos y clases de manera asidua a las personas que efectúan los trabajos técnicos de elaboración de disposiciones normativas sobre el impacto de género y la igualdad por parte de expertos en la materia. El objetivo de esta medida sería, que pudiesen analizar con mayores conocimientos las consecuencias que tienen sobre la igualdad de género las normas que redactan, y así puedan ayudar, con mayor conocimiento en la materia, a la obtención de una igualdad real y efectiva entre hombres y mujeres.

67 Impacto recaudatorio y de género del Anteproyecto de Norma Foral del Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades. Aprobado en sesión del Consejo de Gobierno Foral el 31 de octubre de 2013.

68 Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. BOB de 27 de marzo de 2018.

69 Informe de evaluación previa del impacto en función de género de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. Realizado por la Diputación Foral de Bizkaia y publicado en su web de transparencia.

Referencias

EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IRUZUR FISKALARI BURUZKO URTEKO TXOSTEN INTEGRATUA 2017. URTEA ETA EUSKAL AUTONOMIA ERKIDEGOKO IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO PLAN BATERATUA 2018. URTERAKO

Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalari buruzko Urteko Txosten Integratuaren esteka:

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/eu_14815/adjuntos/IAI%20Fraude%20Fiscal%20en%20la%20CAPV%202017.pdf

Euskal Autonomia Erkidegoko Iruzur Fiskalaren kontrako Borrokarako Plan Bateratuaren esteka:

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/eu_14815/adjuntos/2018%20-%20Plan%20de%20lucha%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20Pa%C3%ADs%20Vasco.pdf

HEZKUNTZA TRIBUTARIOAREN PROIEKTU BATERATUARI BURUZKO INFORMAZIO AIPAGARRIENA

http://www.euskadi.eus/informazioa/hezkuntza-ogasuna/web01-a2ogazer/eu/

INFORME ANUAL INTEGRADO SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN LA CAE EN 2017 Y PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DEL PAÍS VASCO PARA 2018

Enlace al Informe Anual Integrado sobre el fraude fiscal en la CAE en 2017:

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_14815/adjuntos/IAI%20Fraude%20Fiscal%20en%20la%20CAPV%202017.pdf

Enlace al Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del país Vasco para 2018:

http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/documentos_dat/es_14815/adjuntos/2018%20-%20Plan%20de%20lucha%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20Pa%C3%ADs%20Vasco.pdf

INFORMACIÓN MÁS RELEVANTE RELATIVA AL PROYECTO CONJUNTO DE EDUCACIÓN TRIBUTARIA

http://www.euskadi.eus/principales-tributos/-/informacion/educacion-tributaria/

CONSULTA 2018.2.3.2. IRPF: Tratamiento en el IRPF de las aportaciones a EPSV realizadas por una persona en situación de jubilación activa y de su posterior rescate en el caso de que las mismas no sean objeto de reducción. Se interpreta que a estos efectos la jubilación activa puede asimilarse a la jubilación parcial, por lo que los contribuyentes pueden reducir de la base imponible las aportaciones que realicen para la cobertura de la jubilación total. No se distingue en el tratamiento fiscal del rescate si las cantidades que lo originaron fueron objeto de reducción en su día o no.

HECHOS PLANTEADOS

El contribuyente se encuentra en situación de jubilación activa desde el ejercicio 2014. El contribuyente ha venido realizando aportaciones y tiene intención de seguir realizándolas a una EPSV, por importe de 5.000 euros.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer el tratamiento tributario tanto de las aportaciones, como del posterior rescate en el caso de que las mismas no sean objeto de reducción.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 70 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que estipula:

"1. Podrán reducirse de la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1º.Las aportaciones realizadas por los socios de las entidades de previsión social voluntaria que tengan por objeto la cobertura de las contingencias a que hace referencia el artículo 3 de la Norma Foral 2411988, de 18 de julio, sobre régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, y el desempleo para los socios trabajadores, incluyendo las contribuciones del socio protector que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo ...

2. Las prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social previstos en los números 1º a 7º del apartado anterior tributarán en su integridad, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción.

3. Con independencia de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites a que se refiere el artículo siguiente de esta Norma Foral, los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho, no obtenga rentas a integrar en la base imponible general, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea socio, partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge o pareja de hecho, con el límite máximo de 2.400 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como de los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones o baja voluntaria o forzosa o disolución y liquidación de la entidad, deberá reponer las reducciones en la base imponible general indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses

de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

5. No se podrán reducir de la base imponible las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social a los que se refiere los apartados 1 y 3 anteriores, que se realicen a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en que los socios partícipes mutualistas o asegurados se encuentren en situación de jubilación.

6. Asimismo, respecto de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, a los que se refiere el apartado 1 anterior, que se realicen en el mismo ejercicio en que se cobre una prestación en forma de capital por la contingencia de jubilación o por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas o por las situaciones previstas en el apartado 8 del artículo 8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 112002, de 29 de noviembre, la reducción se verá limitada al importe de las aportaciones realizadas en el ejercicio que se corresponda con las percepciones que se integren efectivamente en la base imponible del mismo. (5)

Lo establecido en este apartado no se aplicará cuando se trate de aportaciones y contribuciones realizadas a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresaria/, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003141/ CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social o a entidades de previsión social de empleo, ni a las aportaciones a que se refieren el apartado 3 de este artículo y el artículo 72 de esta Norma Foral. "

El punto 5 del artículo anteriormente expuesto de la Norma Foral excluye la posibilidad de practicar la reducción por las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, en aquellos supuestos en los que el contribuyente se encuentre en la situación de jubilación.

Es en el artículo 56 del Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se define la situación de jubilación a estos efectos:

"1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 70 y en el apartado 3 del artículo 71 de la Norma Foral del Impuesto, la situación de jubilación se entenderá producida cuando el socio, partícipe, mutualista o asegurado acceda efectivamente a la jubilación en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o en las entidades que lo sustituyan o actúen como alternativas a dicho régimen. A estos efectos, la jubilación anticipada, la flexible, la parcial y otras fórmulas equivalentes que en su caso se reconozcan tendrán la consideración de jubilación.

No obstante, en el supuesto de que el socio, participe, mutualista o asegurado acceda a la jubilación parcial, podrán ser objeto de reducción de la base imponible las aportaciones y contribuciones efectuadas para la situación de jubilación total.

2. Cuando no sea posible el acceso a la jubilación mencionada en el apartado anterior, la contingencia de jubilación se entenderá producida a la edad fijada en los estatutos del correspondiente Plan de Previsión Social que no podrá ser inferior a los 60 años, y en caso de que no fijen una determinada edad, en el momento en el que se alcance la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social.

3. Los contribuyentes en situación de incapacidad tendrán la consideración de jubilados a los efectos de lo previsto en este artículo, en todo caso, a partir de la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social. "

El reglamento, por tanto, entre las modalidades de jubilación anticipada, flexible, parcial y otras formas equivalentes (entre las que se encontraría la jubilación activa objeto de la consulta), delimita exclusivamente a la modalidad de jubilación parcial la posibilidad de practicar la reducción de la base imponible por las aportaciones y contribuciones realizadas, si bien, a estos efectos, la jubilación activa puede asimilarse a la jubilación parcial, por lo que los contribuyentes pueden reducir de la base imponible las aportaciones (y contribuciones) que realicen para la cobertura de la jubilación total.

Por otro lado, la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria que regula el funcionamiento de las mismas, en su artículo 24 define las contingencias personales para las que las que queda establecida la acción protectora del régimen de previsión social establecido en la mencionada Ley para las entidades de previsión social voluntaria, definiendo la contingencia de jubilación en su punto 1 letra a):

" ... La contingencia de jubilación se entenderá producida cuando el socio o socia ordinario acceda efectivamente a la jubilación en el régimen correspondiente de la Seguridad Social y similares o en función de órgano competente. A estos efectos, la jubilación anticipada, la flexible, la parcial y otras fórmulas equivalentes que en su caso se reconozcan por la Seguridad Social tendrán la consideración de jubilación ... "

Es en el artículo 17 de la mencionada Ley 5/2012, dónde se establecen las incompatibilidades de la realización de aportaciones a jubilación y el cobro de prestaciones por dicha contingencia, estableciendo en su punto 2 la jubilación parcial como única salvedad que permite la posibilidad de realizar aportaciones para la contingencia de jubilación total, siempre y cuando los estatutos de la entidad así lo establezcan:

"1.- Con carácter general, es incompatible la realización de aportaciones para jubilación y el cobro de prestaciones por dicha contingencia simultáneamente.

A partir del acceso a la jubilación, el socio podrá seguir realizando aportaciones al plan de previsión.

No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación de la entidad de previsión social voluntaria, las aportaciones no podrán destinarse a la cobertura de dicha jubilación.

En caso de que una persona jubilada que esté cobrando prestación por jubilación de una entidad de previsión social voluntaria volviera a trabajar, podrá reanudar las aportaciones a entidades de previsión social voluntaria para la futura contingencia de jubilación, siempre y cuando dejase de cobrar la prestación por jubilación de la entidad de previsión social voluntaria.

2. - No obstante, en situaciones en que el socio o socia se acoja al régimen de jubilación parcial y aunque esté percibiendo esa prestación de una entidad de previsión social voluntaria, esa situación será compatible solamente con la realización de aportaciones para las contingencias de fallecimiento y dependencia, salvo que los estatutos establezcan la posibilidad de aportar para la jubilación total."

De lo anterior se puede deducir que no resulta incompatible la aportación del socio o socia a la EPSV para cubrir la contingencia de jubilación siempre que no esté cobrando la prestación por jubilación de la misma.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, el tratamiento fiscal de las percepciones recibidas por las cantidades que no han sido objeto de reducción, la Norma Foral 33/2013 califica en su artículo 18 a) como rendimientos de trabajo a las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, incluyendo las que se perciban como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.

Es en el artículo 19, punto 2 letra b) de la mencionada Norma de IRPF, donde se establece la forma de integrar los rendimientos de trabajo de las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, que señala:

"En el caso de las prestaciones contempladas en la letra a) del artículo 18 de esta Norma Foral, excluidas las previstas en el número 6º, que se perciban en forma de capital, la integración de la cantidad percibida se realizará al 100 por ciento.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la cantidad percibida en forma de capital se integrará al 60 por ciento en el supuesto de primera prestación que se perciba por cada una de las diferentes contingencias, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia. El tratamiento establecido en este apartado será también de aplicación a las cantidades percibidas en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.

El porcentaje de integración del 60 por ciento previsto en esta letra resultará aplicable igualmente a la primera cantidad percibida por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas o de las situaciones previstas en el apartado 8 del artículo 8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

A los efectos previstos en este apartado se entenderá por primera cantidad percibida el conjunto de las cuantías percibidas en forma de capital en el mismo período impositivo."

La Norma de IRPF, no distingue por tanto en el tratamiento fiscal del rescate si las cantidades que lo originaron fueron objeto de reducción en su día o no

CONSULTA 2018.2.3.3. IRPF: Tratamiento en el IRPF de becas de especialización complementaria no vinculadas a un programa de doctorado y otorgadas por un organismo autónomo administrativo a candidatos que no han de ser necesariamente funcionarios públicos o personal universitario. Se considera que no se encuentran exentas del IRPF y tienen la consideración de rendimientos del trabajo por razón del vínculo que se establece entre los becarios y el organismo convocante, estando sometidas por tanto a las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.

HECHOS PLANTEADOS

Mediante resolución, de 9 de enero de 2017, del Director General del Organismo autónomo administrativo dependiente del Gobierno Vasco, se convocaron dos becas de formación e investigación en el campo de las metodologías estadístico-matemáticas de la producción estadística de tipo oficial. Los becarios serán dados de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se formula consulta sobre las siguientes cuestiones:

a) Consideración o no de las mencionadas becas como rentas exentas del IRPF.

b) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, calificación de las becas como rendimientos del trabajo o de actividad profesional.

c) Retenciones a practicar sobre los pagos de las becas.

CONTESTACIÓN

En lo que se refiere a la primera cuestión planteada, el artículo 9.9 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF, establece la exención de:

"Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación la normativa reguladora del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 2612013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el tercer ciclo universitario.

Asimismo estarán exentas las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas en el párrafo anterior para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 6312006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto de Personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las Universidades".

Por lo tanto, la exención se extiende a tres tipos de becas públicas, concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que sea aplicable el régimen fiscal de mecenazgo o concedidas por fundaciones bancarias: a) Becas para cursar estudios hasta tercer ciclo universitario; b) Becas para investigación a las que resulte aplicable el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, que aprueba el Estatuto del Personal Investigador en Formación; y c) Becas para investigación dirigidas al personal de las administraciones públicas y al personal docente e investigador de las Universidades.

En el caso de las becas objeto de la presente consulta, los dos primeros apartados de *las bases de la convocatoria señalan lo siguiente:*

"1- Objeto de la convocatoria.

Es objeto de la presente convocatoria la provisión de dos (2) becas de formación e investigación en el campo dé las metodologías estadístico-matemáticas de la producción estadística de tipo oficial.

II- Contenido de las becas.

1) Las becas confieren a las personas adjudicatarias la posibilidad de formarse en materia de metodología estadístico-matemática aplicada y en software estadístico de utilización por el Organismo autónomo administrativo dependiente del Gobierno Vasco.

2) Las becas de formación tienen como objetivos:

a) La especialización complementaria en materia estadístico-matemática aplicada.

b) La especialización complementaria en materia de software estadístico."

Asimismo, el apartado IV de la mismas bases regula los requisitos exigibles a las personas solicitantes, sin que figure, entre ellos, la condición de funcionarios públicos, personal de las Administraciones públicas o personal docente o investigador de las Universidades.

Por su parte, el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, que aprueba el Estatuto del Personal Investigador en Formación -al que se remite el artículo 9.9 de la Norma Foral del IRPF- dispone, en su artículo 1, que:

"1. Este Real Decreto tiene por objeto establecer el régimen jurídico general del personal investigador en formación y su relación con las entidades públicas y privadas a las que estén adscritos.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, tienen la condición de personal investigador en formación aquellos graduados universitarios que sean beneficiarios de programas de ayuda dirigidos al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica a través, como mínimo, de los correspondientes estudios oficiales de doctorado".

El apartado 2 del artículo 2, del mismo Real

Decreto, añade que: *"No estará incluida en este Real Decreto la actividad en entidades de los graduados universitarios beneficiarios de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculados a estudios oficiales de doctorado, que se ajustará a la normativa aplicable"*.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, las becas a las que se refiere la presenta consulta no se encuentran exentas del IRPF, al no resultarles aplicable el artículo 9.9 de la Norma Foral del impuesto, ya que: a) No se trata de becas para .cursar estudios reglados; b) Su convocatoria no establece limitaciones a los participantes, relacionadas con su condición laboral o profesional; por lo que no están específicamente dirigidas a funcionarios o personal de las Administraciones públicas o Universidades; y c) Las mencionadas becas no responden al ámbito de aplicación descrito en el Real Decreto 63/2006 al no estar vinculadas a un programa de doctorado.

Sentado lo anterior, en lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, el artículo 18.g) de la Norma Foral 33/2013 atribuye la consideración de rendimientos del trabajo a: *"Las becas, cuando se deriven de una relación de las descritas en el artículo 15 de esta Norma Foral, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral"*.

El artículo 15 de la misma Norma Foral, al que se remite el anterior precepto, define el concepto de rendimientos del trabajo en los siguientes términos:

"Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones y utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por lo tanto, las becas, a las que no resulte aplicable la exención prevista en el artículo 9.9 de la Norma Foral del impuesto, como ocurre en el presente supuesto, tendrán, con carácter general, la consideración fiscal en IRPF de rendimientos del trabajo, salvo que puedan calificarse como rendimientos de actividad económica (profesional).

A efectos de delimitar ambas posibles .calificaciones, el apartado 3.1.1 de la Instrucción 1/2017, de 19 de abril, de la Dirección de Hacienda, por la que se establecen, para el ejercicio 2016, determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 33/2013 y sus disposiciones de desarrollo, señala lo siguiente en relación con las becas:

"a) Procede su calificación como rendimiento del trabajo en los siguientes casos:

a.2. Por razón del vínculo mismo que se establece entre concedente y becario, que hace aparecer la beca como el rendimiento obtenido por el desarrollo de un trabajo del segundo bajo las directrices del primero, cualquiera que sea éste.

b) Procede su calificación como rendimiento de la actividad profesional, por excepción, en los casos en que las becas se otorguen para el desarrollo de estudios o investigaciones directamente vinculados a una actividad profesional, configurándose como ayuda a un trabajo que pude insertarse plenamente en el conjunto de los realizados en el ejercicio de la actividad profesional del becario".

A este respecto, el apartado XI de las bases de la convocatoria de la becas objeto dé la presente consulta establece, entre las obligaciones de las personas beneficiarias de las becas, la de: *"Cumplir con aprovechamiento las distintas etapas del proyecto de formación e investigación según las directrices dadas por el Área de Metodología Estadístico-Matemática, Innovación e I+ D, a la que se encomienda la tutela de las becas"*.

En consecuencia, en el presente supuesto, las becas convocadas tendrán la consideración, a efectos del IRPF, de rendimientos: del trabajo

por razón del vínculo que se establece entre los becarios y el organismo convocante que implica que aquéllos van a desarrollar su actividad bajo las directrices del Organismo autónomo administrativo dependiente del Gobierno Vasco.

Como rendimiento de trabajo, no exento las cantidades abonadas a los becarios están sometidas al sistema de retención regulado en el Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto (Reglamento de IRPF), que en el decreto para los rendimientos de trabajo está expresado en los artículos 83 a 85 de dicho Decreto Foral.

El artículo 84 del Decreto Foral mencionado, contiene la tabla de retenciones y las reglas generales y especiales para su aplicación. Este artículo que ha permanecido invariable durante los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, se ha modificado mediante Decreto Foral 62/2017, de 29 de diciembre, en lo referente a los apartados 1 y 4 que modifican tanto la tabla de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo como a los porcentajes de reducción aplicables a personas trabajadoras activas discapacitadas.

Como consecuencia de ello durante el periodo de pago de las becas, existe una tabla de porcentajes de retención aplicable a rendimientos de trabajo y de porcentajes de reducción referente a personas trabajadoras activas discapacitadas, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y otra nueva que entra en enero de 2018.

Dado que el abono de las becas según se expresa en el apartado IX.2) de las bases, se realiza mediante pagos mensuales, en cada pago deberán aplicarse las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que corresponda, conforme a lo establecido en los artículos 83 a 85 del Decreto Foral 40/2014 de 1 de agosto.

CONSULTA 2018.2.3.4. IRPF: Exención en IRPF de indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad abonadas por una Institución de Derecho Público. Se considera que no queda acreditado que las indemnizaciones objeto de la consulta deriven de ningún plan estratégico de recursos humanos, a efectos de la aplicación de la exención prevista en la normativa de IRPF. En el caso de indemnizaciones por jubilación parcial, no pueden beneficiarse de la exención al no derivar de ningún despido, ni de ningún cese y al no existir ninguna desvinculación efectiva del trabajador con la Institución. Se califican como rendimientos del trabajo con un periodo de generación igual al número de años que le resten al empleado para cumplir la edad de jubilación ordinaria.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una Institución de Derecho Público que abona a sus trabajadores indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad. Según indica, estas medidas se encuentran recogidas, de un lado, en un Acuerdo conjunto, de fecha 27 de marzo de 2013, de las Comisiones Negociadoras del personal laboral docente e investigador y del personal de administración y servicios, para la aprobación del plan de jubilación parcial para el personal laboral, y, de otro lado, en sendos Acuerdos de la Comisión Técnica para el tratamiento de la jubilación en la Universidad y de otras medidas relacionadas con el tránsito a dicha situación, de 24 de julio y de 27 de noviembre de 2015, respectivamente.

Además, afirma que estos acuerdos tienen como antecedente inmediato otro Acuerdo previo de 15 de julio de 2010, en cuya exposición de motivos se hacía referencia al hecho de que la universidad tenía unas plantillas de personal docente, investigador, de administración y de servicios, de características, número y composición muy desigual, lo que demandaba medidas de actuación para adecuarlas a

los requerimientos emanados del Espacio Europeo de Enseñanza Superior, y para mejorar la respuesta al nuevo programa de grados y posgrados, al incremento de la oferta de docencia en euskera y en un tercer idioma, y al mayor esfuerzo que demandaba la investigación, por lo cual la universidad compareciente inició un trabajo de estudio, análisis, reflexión y debate, cuyo resultado fue dicho acuerdo, en el que se recogían medidas incentivadoras de la jubilación, complementadas con otras de carácter más social, orientadas a facilitar el tránsito a la jubilación con reducción paulatina de la actividad vinculada a los últimos años de la vida laboral.

Por último, señala que, los principios generales de los acuerdos actualmente en vigor (de 2015), destacan que los mismos pretenden atender a las necesidades de organización y de plantilla de la propia universidad, conjugándolas con las legítimas expectativas de los empleados públicos en orden a su pase a la situación de jubilación, y que se guían por el respeto máximo a la voluntad de los trabajadores, en cuanto al momento en el que decidan acceder a la situación de jubilación, con el objetivo de establecer medidas encaminadas al rejuvenecimiento de las plantillas y de garantía del recambio generacional.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer si las indemnizaciones derivadas de estos acuerdos pueden beneficiarse de la exención regulada en el artículo 9.5 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN

En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, el artículo 15 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), según el cual: "*Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)*".

A lo que el artículo 16 de la mencionada NFIRPF, relativo a los rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, añade que: "*Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) e) Los premios e indemnizaciones derivados de una relación de las enumeradas en el artículo anterior*".

Consecuentemente, las indemnizaciones percibidas por el despido o cese de la relación laboral o estatutaria del contribuyente tienen la consideración de rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, y se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

No obstante, estos artículos 15 y 16 de la NFIRPF deben ser analizarlos conjuntamente con el artículo 9 del mismo texto legal, el cual establece que: "*Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 5. Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Asimismo, estarán exentas las indemnizaciones que, en aplicación del apartado 2 del artículo 103 de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi, el socio perciba al causar baja en la cooperativa, en la misma cuantía que la establecida como obligatoria por la normativa laboral para el cese previsto en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o extinciones de contratos producidas por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto,*

siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente. Con los mismos límites quedarán exentas las cantidades que reciban los trabajadores que, al amparo de un contrato de sustitución, rescindan su relación laboral y anticipen su retiro de la actividad laboral. A los efectos de lo dispuesto en este número, se asimilarán a los despidos colectivos y despidos o ceses por causas objetivas señalados en el párrafo anterior los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas previstas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores. El importe de la indemnización exenta establecida en este número no podrá superar la cantidad de 180.000 euros".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril (RIRPF), donde se indica que: "*El disfrute de la exención prevista en el número 5 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto quedará condicionada a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. La cantidad máxima exenta de 180.000 euros será única por cada despido o cese del trabajador, con independencia de la forma en que se abone la indemnización*".

Por lo tanto, como regla general, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, con un máximo por cada despido o cese de 180.000 euros (al margen de cómo se abone la indemnización).

El disfrute de esta exención queda, no obstante, condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 7 del RIRPF.

Sin embargo, en los supuestos de despidos colectivos realizados según lo previsto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, cuyo Texto Refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, así como de extinciones de contratos producidas por los motivos recogidos en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, debidos, en ambos casos, a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor, el límite exento se incrementa hasta el importe fijado con carácter obligatorio en el repetido Estatuto para el despido improcedente, igualmente con un máximo de 180.000 euros por cada despido o cese.

Sobre este particular, el mencionado artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, correspondiente a los despidos colectivos, estipula que: "*1. A efectos de lo dispuesto en esta ley se entenderá por despido colectivo la extinción de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción cuando, en un período de noventa días, la extinción afecte al menos a: a) Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores. b) El diez por ciento del número de trabajadores de la empresa en aquellas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores. c) Treinta trabajadores en las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores. Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente*

si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior. Se entiende que concurren causas técnicas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los medios o instrumentos de producción; causas organizativas cuando se produzcan cambios, entre otros, en el ámbito de los sistemas y métodos de trabajo del personal o en el modo de organizar la producción y causas productivas cuando se produzcan cambios, entre otros, en la demanda de los productos o servicios que la empresa pretende colocar en el mercado".

De modo que, en este ámbito, se entiende que existen causas: a) económicas, cuando, de los resultados de la empresa, se desprende una situación económica negativa, por la existencia de pérdidas actuales o previstas, o por la disminución persistente del nivel de ingresos ordinarios o de ventas (a estos efectos, se considera que la disminución es persistente si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o de ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior); b) técnicas, cuando se producen cambios en el ámbito de los medios o de los instrumentos de producción (entre otros); c) organizativas, cuando se producen cambios en los sistemas y métodos de trabajo del personal, o en el modo de organizar la producción (entre otros); y d) productivas, cuando se producen cambios en la demanda de los productos o servicios que oferta la empresa (entre otros).

De otro lado, en lo que hace referencia a las indemnizaciones por despido improcedente, el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores, prevé, con carácter general, que: "*1. Cuando el despido sea declarado improcedente, el empresario, en el plazo de cinco días desde la notificación de la sentencia, podrá optar entre la readmisión del trabajador o el abono de una indemnización equivalente a treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades. La opción por la indemnización determinará la extinción del contrato de trabajo, que se entenderá producida en la fecha del cese efectivo en el trabajo. (...)".*

Tras la entrada en vigor de la reforma laboral de 2012, la cuantía de la indemnización obligatoria para el caso de despido improcedente se situó, como regla general, en 33 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de 24 mensualidades (frente a los 45 días de salario por año de servicio, con el máximo de 42 mensualidades, prevista con anterioridad a la mencionada reforma).

No obstante, este precepto debe ser completado con lo previsto en la disposición transitoria undécima del Estatuto de los Trabajadores, según la cual: "*1. La indemnización por despido prevista en el artículo 56.1 será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012. 2. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de cuarenta y cinco días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de treinta y tres días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a un año. El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a setecientos veinte días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a cuarenta y dos mensualidades, en ningún caso. 3. A efectos de indemnización por extinción por causas objetivas, los contratos de fomento de la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron. En caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo dispuesto en el apartado 2".*

Adicionalmente a todo lo anterior, el artículo 9.5 de la NFIRPF asimila los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas recogidas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores a los despidos colectivos realizados según lo indicado en dicho precepto y a los despidos o ceses por razones objetivas del artículo 52 c) del mismo texto legal.

De modo que las indemnizaciones por cese percibidas en virtud de lo dispuesto en estos planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas previstas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un máximo igual al menor de los importes siguientes: a) la cuantía establecida con carácter obligatorio en la normativa laboral para el despido improcedente (prevista, como regla general, en el artículo 56 y en la disposición transitoria undécima del Estatuto de los Trabajadores); y b) 180.000 euros, con independencia de cómo sean abonadas dichas indemnizaciones.

En lo que hace referencia a estos planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas, actualmente resulta de aplicación el artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, donde se señala que: "*1. La planificación de los recursos humanos en las Administraciones Públicas tendrá como objetivo contribuir a la consecución de la eficacia en la prestación de los servicios y de la eficiencia en la utilización de los recursos económicos disponibles mediante la dimensión adecuada de sus efectivos, su mejor distribución, formación, promoción profesional y movilidad. 2. Las Administraciones Públicas podrán aprobar Planes para la ordenación de sus recursos humanos, que incluyan, entre otras, algunas de las siguientes medidas: a) Análisis de las disponibilidades y necesidades de personal, tanto desde el punto de vista del número de efectivos, como del de los perfiles profesionales o niveles de cualificación de los mismos. b) Previsiones sobre los sistemas de organización del trabajo y modificaciones de estructuras de puestos de trabajo. c) Medidas de movilidad, entre las cuales podrá figurar la suspensión de incorporaciones de personal externo a un determinado ámbito o la convocatoria de concursos de provisión de puestos limitados a personal de ámbitos que se determinen. d) Medidas de promoción interna y de formación del personal y de movilidad forzosa de conformidad con lo dispuesto en el capítulo III del presente título de este Estatuto. e) La previsión de la incorporación de recursos humanos a través de la Oferta de empleo público, de acuerdo con lo establecido en el artículo siguiente. 3. Cada Administración Pública planificará sus recursos humanos de acuerdo con los sistemas que establezcan las normas que les sean de aplicación*".

Mientras que, en su disposición final cuarta, el citado Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, determina que: "2. *Hasta que se dicten las leyes de Función Pública y las normas reglamentarias de desarrollo se mantendrán en vigor en cada Administración Pública las normas vigentes sobre ordenación, planificación y gestión de recursos humanos en tanto no se opongan a lo establecido en este Estatuto*".

Además, la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, aún en vigor, estipula que: "*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, de acuerdo con su capacidad de auto organización, podrán adoptar, además de Planes de Empleo, otros sistemas de racionalización de los recursos humanos, mediante programas adaptados a sus especificidades, que podrán incluir todas o alguna de las medidas mencionadas en los apartados 2 y 3 del artículo 18 de la presente Ley, así como incentivos a la excedencia voluntaria y a la jubilación anticipada*".

Por su parte, los citados apartados 2 y 3 del artículo 18 de la referida Ley 30/1984, de 2 de

agosto, regulaban que: "*2. Los Planes de Empleo podrán contener las siguientes previsiones y medidas: a) Previsiones sobre modificación de estructuras organizativas y de puestos de trabajo. b) Suspensión de incorporaciones de personal externo al ámbito afectado, tanto las derivadas de oferta de empleo como de procesos de movilidad. c) Reasignación de efectivos de personal. d) Establecimiento de cursos de formación y capacitación. e) Autorización de concursos de provisión de puestos limitados al personal de los ámbitos que se determinen. f) Medidas específicas de promoción interna. g) Prestación de servicios a tiempo parcial. h) Necesidades adicionales de recursos humanos que habrán de integrarse, en su caso, en la Oferta de Empleo Público. i) Otras medidas que procedan en relación con los objetivos del Plan de Empleo. Las Memorias justificativas de los Planes de Empleo contendrán las referencias temporales que procedan, respecto de las previsiones y medidas establecidas en los mismos. 3. El personal afectado por un Plan de Empleo podrá ser reasignado en otras Administraciones Públicas en los términos que establezcan los convenios que, a tal efecto, puedan suscribirse entre ellas*".

A todos estos efectos, el artículo 22 de la Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca, de aplicación a la universidad compareciente en virtud de lo establecido en su artículo 2, declara que: "*1. Las Administraciones Públicas vascas, de acuerdo con su capacidad de auto organización y mediando negociación con la representación del personal, podrán adoptar programas de racionalización de los recursos humanos adaptados a sus especificidades y referidos tanto a personal funcionario como laboral, que contendrán de forma conjunta las actuaciones a desarrollar para la óptima utilización de los recursos humanos en el ámbito a que afecten, dentro de los límites presupuestarios y de acuerdo con las directrices de política de personal que fijen sus órganos de gobierno. 2. Los programas de racionalización de recursos humanos podrán incluir todas o alguna de las medidas establecidas en la normativa general de aplicación para los planes de empleo, así como incentivos a la excedencia voluntaria y a la jubilación anticipada e incentivos a la renuncia al servicio activo o baja definitiva en él. 3. Los programas de racionalización de los recursos humanos se regirán por lo dispuesto en esta Ley y la normativa que cada Administración Pública Vasca dicte. 4. Los planes de empleo se regirán por su normativa específica de aplicación. 5. El personal afectado por un programa de racionalización de los recursos humanos podrá ser reasignado en otras Administraciones Públicas en los términos que establezcan los convenios que a tal efecto puedan suscribirse entre ellas. 6. En el ámbito de la Administración de la Comunidad Autónoma, los programas de racionalización de recursos humanos podrán afectar a uno o varios Departamentos, Organismos o áreas administrativas concretas. Su aprobación corresponderá al Departamento competente en materia de función pública, previo informe favorable del que lo sea en materia de hacienda. Cuando se circunscriban a un solo Departamento serán aprobados por éste, previo informe favorable de los Departamentos citados. La iniciativa para su elaboración corresponderá al Departamento u Organismo afectado o, conjuntamente, a los Departamentos competentes en materia de función pública y de hacienda. En este último supuesto, se recabará informe a los Departamentos a los que se aplique*".

En lo que aquí interesa, esta Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca, se encuentra desarrollada en el Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, aprobado mediante Decreto 190/2004, de 13 de octubre, cuyo artículo 1 preceptúa que: "*1. El presente Reglamento será de aplicación a la provisión de puestos de trabajo reservados a personal funcionario de las Administraciones Públicas Vascas incluido en el ámbito de aplicación de la Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca. 2. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el personal funcionario que tenga normativa específica se regirá por las normas que les sean de aplicación y, en lo no previsto en ellas, por este Reglamento. 3. Este Reglamento*

tendrá carácter supletorio para todo el personal funcionario y estatutario al servicio de las Administraciones Públicas Vascas no incluido en su ámbito de aplicación".

Particularmente, en lo que hace referencia a los programas de racionalización de los recursos humanos de las Administraciones públicas, el artículo 41 de este Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, declara que: *"1. Las Administraciones Públicas Vascas, en ejercicio de su facultad de auto organización y mediando negociación con la representación del personal, podrán adoptar programas de racionalización de los recursos humanos adaptados a sus especificidades y referidos tanto a personal funcionario como laboral, dentro de los límites presupuestarios y de acuerdo con las directrices de política de personal que fijen sus órganos de gobierno. 2. Con la finalidad de conseguir una organización administrativa idónea para la prestación del servicio público con los recursos humanos adecuados e imprescindibles, los programas de racionalización contendrán de forma conjunta las actuaciones a desarrollar para la óptima utilización de los recursos humanos en el ámbito a que afecten, que podrán referirse o incidir, entre otros aspectos, al dimensionamiento de plantillas y planificación de necesidades, a la clasificación de puestos de trabajo, con los efectos retributivos consiguientes, a la selección y provisión de puestos de trabajo, a la promoción y ascenso del personal y a la formación".*

A lo que el artículo 42 del mismo Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, añade que: *"Los programas de racionalización de recursos humanos podrán incluir todas o alguna de las medidas siguientes: a) Previsiones de modificaciones de estructuras organizativas y de puestos de trabajo. b) Suspensión de incorporaciones de personal externo al ámbito afectado, tanto las derivadas de oferta de empleo como de procesos de movilidad. c) Realización de concursos de provisión de puestos de trabajo limitados a personal de ámbitos determinados. d) Planes de formación y capacitación del personal para facilitar su recolocación. e) Medidas específicas de promoción interna. f) Reasignación de efectivos. g) Prestación de servicios a tiempo parcial. h) Establecimiento de convenios con otras administraciones públicas para la reasignación de efectivos. i) Incentivos a la excedencia voluntaria y a la jubilación anticipada e incentivos a la renuncia al servicio activo o baja definitiva en él. j) Otras medidas que procedan en relación con los objetivos del programa de racionalización".*

Mientras que el artículo 43 del repetido Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, dispone que: *"1. En el ámbito de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, los programas de racionalización de recursos humanos podrán afectar a uno o varios departamentos, organismos o áreas administrativas concretas. 2. La iniciativa para su elaboración corresponderá al departamento u organismo afectado o, conjuntamente, a los departamentos competentes en materia de función pública y de hacienda. En este último supuesto, se recabará informe a los departamentos u organismos a los que se aplique. Se acompañará de un expediente justificativo que incluirá las causas objetivas que motiven la adopción de éstas y la finalidad a conseguir, informe sobre los efectos económicos, la medida o medidas concretas a aplicar, así como el ámbito organizativo, temporal y de personal al cual le sería de aplicación el programa de racionalización. 3. Una vez obtenidos los informes precitados se procederá a la negociación con la representación de personal. 4. Su aprobación corresponderá al departamento competente en materia de función pública, previo informe favorable del que lo sea en materia de hacienda. Cuando se circunscriban a un solo departamento serán aprobados por éste, previo informe favorable de los departamentos citados. 5. Los programas de racionalización se elaborarán de conformidad con lo que establezcan las bases del régimen estatutario del personal funcionario".*

Los artículos 44, 45 y 46 de este Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas, regulan las reasignaciones de efectivos, y los concursos de provisión restringidos al personal de las unidades u organismos identificados como excedentarios. De conformidad con todo lo anterior, los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas a los que se refiere el artículo 9.5 de la NFIRPF pueden ser definidos como los programas de racionalización y adaptación del personal a sus necesidades específicas de los que pueden dotarse las citadas Administraciones, de acuerdo con su capacidad de auto organización y previa negociación con la representación del personal, con la finalidad de conseguir una organización administrativa idónea para la prestación de los servicios públicos con los recursos adecuados e imprescindibles.

Estos planes, o programas, han de contener de forma conjunta las actuaciones a desarrollar para alcanzar dicha finalidad. En concreto, además de las medidas establecidas en la normativa general de aplicación para los planes de empleo, estos planes o programas pueden incluir incentivos a la excedencia voluntaria, a la jubilación anticipada, a la renuncia al servicio activo y/o a la baja definitiva en él.

De otro lado, en el ámbito estrictamente laboral, los expedientes de regulación de empleo se configuran como los procedimientos a través de los cuales se llevan a cabo los despidos colectivos necesarios para intentar superar una situación económica negativa de la empresa (si están basados en causas económicas), o para permitirle adaptar sus recursos a los cambios experimentados en los medios o en los instrumentos de producción, en los sistemas y métodos de trabajo del personal o en el modo de organizar la producción, y/o en la demanda de los productos o servicios que oferta (cuando vienen motivados por causas técnicas, organizativas o de producción, respectivamente). La disposición adicional decimosexta del Estatuto de los Trabajadores regula la aplicación del despido por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción en el sector público.

Por ello, vistas las similitudes que existen entre los planes estratégicos de recursos humanos, propios de las Administraciones públicas, y los expedientes de regulación de empleo, característicos del derecho laboral (en particular, teniendo en cuenta que ambos se articulan como los medios a través de los que el empleador intenta racionalizar y adaptar los recursos humanos a sus necesidades objetivas de organización), la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas otorga un tratamiento análogo a las indemnizaciones que se perciban por uno u otro concepto, a efectos de la exención regulada en el artículo 9.5 de la NFIRPF.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, en el ámbito de las Administraciones públicas, el establecimiento de incentivos a la jubilación anticipada no es exclusivo de los planes estratégicos o de los programas de racionalización de los recursos humanos, sino que se trata de una de las materias que pueden ser objeto de negociación colectiva, conforme a lo previsto en las letras g) e i) del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, tal y como reconoció el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de diciembre de 2013 (así como el Tribunal de Justicia de Andalucía, en su Sentencia de 19 de diciembre de 2016), al tratarse de una medida de acción social.

Concretamente, el citado artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, estipula que: "*1. Serán objeto de negociación, en su ámbito respectivo y en relación con las competencias de cada Administración Pública y con el alcance que legalmente proceda en cada caso, las materias siguientes: (...) g) Los criterios generales para la determinación de prestaciones sociales y pensiones de clases pasivas. (...) i) Los criterios generales de acción social. (...)*".

De modo que, en lo que respecta a las Administraciones públicas, no pueden acogerse a la exención regulada en el artículo 9.5 de la NFIRPF todas las indemnizaciones por jubilación

anticipada, sino solo aquéllas que deriven de los planes estratégicos de recursos humanos descritos más arriba, al igual que, en el ámbito de la empresa privada, tampoco están exentas todas las indemnizaciones por cese que puedan abonarse.

En el supuesto planteado, la universidad pregunta por el tratamiento tributario correspondiente a las indemnizaciones por jubilación parcial, por jubilación voluntaria anticipada y por jubilación como consecuencia de incapacidad que abona a sus trabajadores, conforme a lo indicado en tres acuerdos que no facilita, pero que no parecen estar aprobados ni como planes estratégicos, ni como programas de racionalización de sus recursos humanos, tal y como los mismos han sido descritos más arriba. Además, en el escrito que presenta transcribe parte de la exposición de motivos de un acuerdo previo de 2010, no de aquéllos por los que pregunta, en cuyos principios generales sí se afirma que los mismos pretenden atender a las necesidades de organización y de plantilla de la universidad, conjugándolas con las legítimas expectativas de los empleados públicos en orden a su pase a la situación de jubilación, y que se guían por el respeto máximo a la voluntad de los trabajadores, en cuanto al momento en el que decidan acceder a la situación de jubilación, con el objetivo de establecer medidas encaminadas al rejuvenecimiento de las plantillas y de garantía del recambio generacional.

Con lo que, en estas circunstancias, no queda acreditado que las indemnizaciones objeto de consulta deriven de ningún plan estratégico de recurso humanos, en sentido de lo dispuesto en el artículo 9.5 de la NFIRPF (aprobado al amparo de lo establecido en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, en el artículo 22 de la Ley 6/1989, de 6 de julio, de la Función Pública Vasca, y en los artículos 41 y siguientes del Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo del Personal Funcionario de las Administraciones Públicas Vascas).

Finalmente, debe precisarse que las indemnizaciones por acceso a la jubilación parcial no pueden beneficiarse, en ningún caso, de la exención por la que se pregunta, al no derivar de ningún despido, ni de ningún cese, tal y como exige el artículo 9.5 de la NFIRPF, y al no existir ninguna desvinculación efectiva del trabajador con la entidad, en el sentido de lo previsto en el artículo 7 del RIRPF. Concretamente, en lo que afecta a las indemnizaciones a tanto alzado que vienen a compensar al trabajador por la parte del sueldo que deja de recibir como consecuencia de su acceso a la situación de jubilación parcial, esta Dirección General entiende que se trata de rendimientos del trabajo con un período de generación igual al número de años que le resten a dicho empleado hasta cumplir la edad de jubilación ordinaria, toda vez que es éste el período durante el cual se le compensa por el descenso en las retribuciones a percibir (normalmente, no superior a 5 años). No obstante, no cabe emitir ningún pronunciamiento concreto sobre las indemnizaciones objeto de consulta, al no haber sido descritas en el escrito presentado.

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 /as 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 4912002, 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 podrán 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 1° 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 1ª) la regla de transitoriedad debe interpretarse en el sentido de su aplicación a los períodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

HECHOS PLANTEADOS

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

- La Sociedad IMF, S.L. tiene su domicilio fiscal en territorio común.
- Sus ejercicios fiscales van desde el 1 de enero al 31 de diciembre.
- Realiza operaciones tanto en territorio común como en territorio foral.
- Durante los ejercicios 2016 y 2017 su volumen de operaciones ha superado la cifra de diez millones de euros.
- De esta cifra, el porcentaje de operaciones correspondiente a territorio foral está situado por encima del 95% en ambos ejercicios y no se espera que cambie en el futuro.
- Hasta la fecha ha tributado en ambas Administraciones en función del porcentaje de operaciones realizado en cada una de ellas, pero con gestión e inspección de los impuestos por parte de la AEAT, ya que era de aplicación la normativa estatal.

CUESTIÓN PLANTEADA

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

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

CONTESTACIÓN

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De acuerdo con la Disposición transitoria citada, la modificación introducida en el artículo 14 del Concierto debe aplicarse, a todos los efectos, a los 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 periodos impositivos o de liquidación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 10/2017.

Aunque en la enumeración de los preceptos a que hace referencia esta regla de transitoriedad no se incluye el artículo 27, debe entenderse que se trata de una omisión involuntaria, ya que no resultaría coherente aplicar reglas transitorias diferentes en el IVA y en el IS. Esta circunstancia queda reflejada expresamente en la exposición de motivos de la Ley 10/2017, en la que se señala que la actualización de la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 14, 15, 19 y 27 del Concierto será de aplicación a los 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.Uno y 29.Seis 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.

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
16/2017	8/2012	Discrepancia sobre el domicilio fiscal de la persona jurídica. Reconociendo que la determinación del lugar donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios, es una cuestión compleja que debe conformarse caso por caso, resultan especialmente decisivos para la JACE en este conflicto los argumentos relativos a los administradores y apoderados, a la comprobación presencial del domicilio fiscal declarado y a la documentación bancaria. Refiere jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como otras resoluciones de la propia JACE sobre asuntos similares.	res_1716_c.pdf
17/2017	15/2012	Domicilio fiscal de la persona jurídica. La JACE resuelve que el domicilio declarado por el obligado tributario a través de la pertinente declaración censal goza de presunción de veracidad, de manera que la Administración que discrepe ha de aportar pruebas suficientes para destruirla, cosa que en este conflicto no se ha hecho.	res_1717_c.pdf
18/2017	23/2012	Domicilio fiscal de la persona física. Conflicto en el que concurren indicios para vincular al obligado tributario, una persona física, tanto a territorio común como a territorio foral. Resulta determinante que en el inmueble de territorio común están dados de alta varios trabajadores en régimen de empleados de hogar de la Seg Soc y ninguno en el inmueble (del que es arrendatario) de territorio foral. Adicionalmente, consta en diligencia declaración del OT de que tanto él como su esposa residen en el inmueble de territorio común.	res_1718_c.pdf
19/2017	89/2011	Discrepancia sobre la competencia para la exacción del IVA (solicitud de devolución de cuotas IVA cursada por el OT) en relación con un no residente sin establecimiento permanente cuyo representante está domiciliado en territorio foral. Archivo de expediente por desistimiento o renuncia.	res_1719_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
20/2017	35/2017	Inadmisión del conflicto planteado por el OT sobre la competencia exaccionadora en IS e IVA. A pesar de que queda acreditado en el expediente que el OT ha realizado un pago improcedente a una de las administraciones en conflicto, se inadmite por la JACE al no tratarse de un conflicto negativo de competencias, ya que una de las administraciones se considera competente para la exacción.	res_1720_c.pdf
21/2017	10/2013	Competencia respecto a la exacción del IVA. Conflicto planteado por el OT sobre la misma cuestión planteada entre dos de las Administraciones concernidas, pendiente de resolución por la JACE. Inadmisión del conflicto al no tratarse de un conflicto negativo de competencias, ya que una de las administraciones está en la práctica asumiendo la competencia (ha asumido la devolución al OT del IVA correspondiente a todas las Administraciones, reclamando posteriormente a cada una de ellas la proporción derivada de su respectivo porcentaje de volumen de operaciones).	res_1721_c.pdf
1/2018	19/2014	Discrepancia sobre la fecha de efectos en relación con una propuesta de rectificación de domicilio fiscal de persona jurídica. Se declara el conflicto extemporáneo por incumplimiento de los plazos previsto en el art. 13.2 del Reglamento de la JACE.	res_1801_c.pdf
2/2018	22/2012	Localización a efectos del IS y el IVA de las operaciones de venta realizadas por una sociedad de territorio común, de productos fabricados en territorio foral por sociedad distinta que son transportados a sus clientes desde las instalaciones de territorio foral. Inaplicación de la Sentencia ROVER.	res_1802_c.pdf
3/2018	22/2012	Administración competente para la exacción y recaudación de las cuotas del IVA repercutidas a una sociedad por su proveedor no residente. Conflicto sobre si el proveedor del obligado tributario actúa mediante establecimiento permanente y por tanto puede repercutir IVA en concepto de operaciones interiores a éste o, por el contrario, debió operar la inversión de sujeto pasivo.	res_1803_c.pdf

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
4/2018	20/2013	Determinación volumen de operaciones atribuible a cada territorio, común y foral en relación con el IVA: discrepancia sobre la calificación de una operación inmobiliaria como primera o segunda entrega a efectos de su consideración como exenta (sin derecho a deducción) en el IVA y si, en consecuencia, tiene o no incidencia en el cálculo de la proporción del volumen de operaciones a imputar a cada Administración. Rechazo de las objeciones de inadmisión presentadas por una Administración alegando incompetencia de la JACE y resolución de la JACE determinando los porcentajes de volumen de operaciones derivados de la calificación de la operación controvertida como sujeta y no exenta del IVA.	res_1804_c.pdf

RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2017

I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2017

Al cierre del ejercicio de 2017 la recaudación consolidada por tributos concertados de las diputaciones forales ha ascendido a **14.473.928 miles de euros**, tasa que ha supuesto una **variación interanual del 11,8%** y una **ejecución sobre la última previsión** realizada el pasado octubre del **100,7%** (107,2% sobre presupuesto).

Conviene precisar, no obstante, que el incremento recaudatorio de 2017 recoge –gracias a los **acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 17/05/2017 y del Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 11/10/2017**– los ingresos por ajuste IVA retenidos por el Estado en años anteriores como consecuencia de las discrepancias existentes en el cálculo de los cupos. Si no se tuviesen en cuenta las retenciones/compensaciones derivadas de las mencionadas discrepancias, el incremento global de la recaudación se habría situado en el **5,5%,** una **ejecución sobre el presupuesto del 102,8%.**

Respecto a la previsión establecida en octubre de 2017, tanto la imposición directa como la indirecta han mostrado una progresión mayor a la esperada, 100,4% y 101,1% respectivamente.

En lo que se refiere a la **imposición directa,** su avance respecto a 2016 (7,2%) se ha sostenido principalmente en el impuesto sobre sociedades y en el IRPF, si bien el resto de impuestos directos también han reflejado un comportamiento favorable, especialmente el impuesto sobre la renta de no residentes.

La recaudación por IRPF ha registrado una tasa de crecimiento anual del 6,0%, situándose por encima tanto de la previsión de octubre (101,2% de ejecución sobre la misma) como de la previsión presupuestaria inicial (102,3%). Todos los conceptos impositivos del impuesto han tenido una contribución positiva. Así, el principal componente, los ingresos por retenciones de rendimientos del trabajo, ha crecido un 3,7%.

También cabe destacar el incremento de la cuota diferencial neta (38,9%), gracias al positivo resultado de la campaña de la renta 2016 y el aumento de la recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario (10,7%), tras cuatro años consecutivos de importantes descensos interanuales. Este incremento se explica en gran parte por el cómputo de ingresos fiscales excepcionales derivados del reparto de un dividendo extraordinario en el marco de una importante operación empresarial. Del mismo modo esta circunstancia ha tenido su repercusión en la parte de recaudación por retenciones de rendimientos de capital mobiliario correspondiente al impuesto sobre sociedades (10,7%) y en el impuesto sobre la renta de no residentes (33,2 millones de euros de ingresos frente a la devolución de 2,4 millones en 2016).

La recaudación por el impuesto sobre sociedades ha superado holgadamente (118,8%) la previsión presupuestaria inicial, aunque no ha alcanzado el nivel recaudatorio previsto en octubre (97,3%). La recaudación por este impuesto se ha visto impulsada por los resultados de la campaña de sociedades 2016, que se han estimado un 19,2% superiores a los del año anterior. También ha sido significativamente mayor el importe de las devoluciones de la campaña realizadas a final de año, lo que ha ocasionado una merma recaudatoria importante que a la postre ha impedido el cumplimiento de la previsión de octubre. En lo que se refiere a la **imposición directa**, su moderado avance (3,5%) se ha basado en la evolución del IRPF y en las menores devoluciones extraordinarias derivadas de regularizaciones del impuesto sobre la renta de no residentes con el Estado respecto al ejercicio anterior.

La recaudación derivada de la **imposición indirecta** se ha incrementado a una tasa del 16,4%. Sin tener en cuenta las retenciones/ compensaciones del ajuste IVA con el Estado derivadas de las discrepancias en los cupos de los años anteriores, el incremento global por impuestos indirectos ha sido del 4,3%.

En el apartado de impuestos indirectos, es significativa la evolución mostrada por el **IVA de gestión propia**, cuyo aumento interanual a diciembre (2,3%) ha sido muy moderado si se compara con la pujanza mostrada por el gasto en consumo final a lo largo del año. Ello ha conllevado que la recaudación por este impuesto se haya situado por debajo del objetivo presupuestario establecido (96,4%), si bien ha cumplido la previsión de octubre (100,4%).

De los impuestos que gravan consumos específicos de bienes, el único que ha tenido un comportamiento favorable (incluyendo el ajuste con el Estado) ha sido el impuesto especial s/ hidrocarburos, cuya recaudación se ha incrementado un 5,5%. La recaudación global de los impuestos especiales de fabricación y del impuesto sobre la electricidad ha registrado un avance del 2,5%, quedándose a cuatro décimas porcentuales respecto a la previsión de octubre y a 3,8 puntos porcentuales de la previsión presupuestaria.

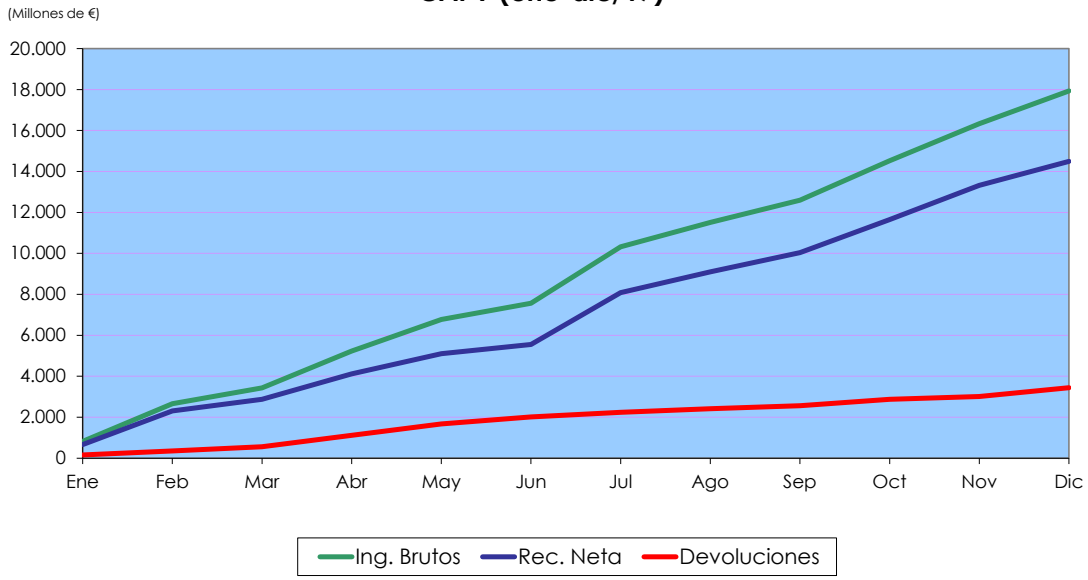
DISTRIB. TERRITORIAL	Alava	Bizkaia	Gipuzkoa
Rec. tot. contabilizada:			
Peso relativo	15,9%	51,8%	32,3%
Variación interanual	13,0%	11,7%	11,3%
Ejec. presupuestaria	108,2%	107,3%	106,7%
Variación interanual	6,5%	5,6%	4,9%

* Se consideran los ajustes IVA calculados en 2016 y 2017 de acuerdo a la metodología del Concierto Económico con independencia de las retenciones, compensaciones o regularizaciones (acuerdos CMCE 17/5/2017) practicadas por discrepancias en los cálculos de los cupos.

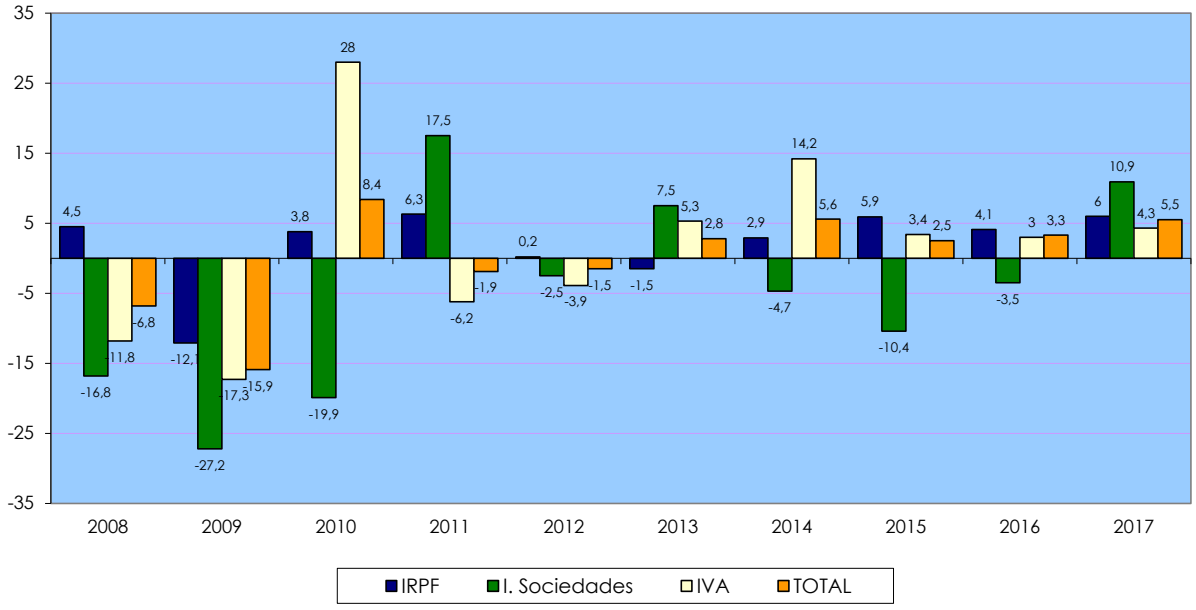
En definitiva, se han recaudado **1.523.202 m€ más que en el ejercicio anterior**, que provienen del aumento tanto de la recaudación bruta en gestión propia (613.305 m€) como de los ajustes con el Estado (925.958 m€). La aportación de las devoluciones de gestión propia ha sido negativa ya que han aumentado en 16.061 m€.

Respecto a los ingresos provenientes de los **ajustes con el Estado**, éstos han sido superiores en un 84,9% a los de 2016. Sin tener en cuenta las retenciones/compensaciones del ajuste IVA con el Estado derivadas de las discrepancias en

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS
CAPV (ene-dic/17)



INGRESOS POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV
Evolución porcentual sobre el año anterior



los cupos de los años anteriores, el incremento global de los ajustes ha sido del 9,9%.

En cuanto a la **recaudación bruta** relativa a la gestión propia la tasa de incremento se ha situado en un 4,1% en 2017, por encima del incremento de 2016 (2,3%), debido principalmente a la positiva evolución de los ingresos brutos por el impuesto sobre la renta (IRPF) e impuesto sobre sociedades (IS).

Por otra parte, las **devoluciones** relativas a la gestión propia en 2017 aumentaron ligeramente (0,5%).

En el **análisis por figuras tributarias**, se observa que el aumento recaudatorio se ha visto impulsado principalmente por el IVA –debido en gran medida a los ingresos computados tras los acuerdos de **la Comisión Mixta del Concierto Económico de 17/05/2017**–.

(miles de euros)

IRPF	292.347
I. Sociedades	108.958
IVA	1.021.921
II.EE. Fabricación	35.551
Otros tributos e Ingresos Tributarios	64.425
TOTAL	**1.523.202**

En términos porcentuales, tal y como se muestra en el gráfico de encima de estas líneas[1], el mayor avance recaudatorio, entre los impuestos más significativos, corresponde al impuesto sobre sociedades.

II. **IRPF**

Las Diputaciones Forales han recaudado por el IRPF durante el ejercicio 2017 un **total de 5.132.194 m€**, recaudación que supone una **variación interanual del 6,0%** (frente a un 4,1% en 2016), con un comportamiento positivo en todos sus componentes.

La recaudación de retenciones por r**endimientos del trabajo** –el componente del IRPF de mayor peso recaudatorio– ha mostrado en 2017 un avance del 3,7%, casi un punto porcentual

1 Para el período 2011-2017 se han computado los importes íntegros de ajuste IVA calculados de acuerdo a la metodología del Concierto ya que la recaudación efectiva del ajuste en cada año está afectada por las retenciones/compensaciones entre Administraciones (2011-2016) y por la regularización de 2017 en un contexto de desacuerdos en la determinación de los cupos correspondientes al período de 2011-2016. Estas discrepancias se resolvierojn en 2017 tras los acuerdos de la CMCE del 17 de mayo.

superior al de 2016. Esta evolución se ha enmarcado en un contexto de alzas salariales (incremento salarial medio en los convenios vigentes: 1,5%, aproximadamente medio punto porcentual más que en 2016) y de una ligera aceleración en el ritmo de incremento del empleo (1,4% frente al 1,2%).

El comportamiento de la recaudación por retenciones por **rendimientos de capital mobiliario** ha sido positivo (10,7%) principalmente por haber recogido ingresos procedentes del reparto de un dividendo extraordinario en el marco de una importante operación empresarial.

La recaudación por retenciones por **rendimientos de capital inmobiliario** ha reflejado un incremento del 1,9%, en sintonía con la evolución de los precios en el mercado inmobiliario de alquiler.

Los ingresos por **retenciones sobre ganancias patrimoniales** han registrado desde principios de año incrementos importantes en todos los territorios, siendo la tasa final de cierre de un 52%. A este respecto hay que señalar que en 2016 se produjo una importante disminución de estos rendimientos (-44,5%) y por otro, el notable incremento de las retenciones ligadas a los fondos de inversión.

La recaudación por **retenciones del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas** también ha aumentado de forma importante en 2017 hasta alcanzar los 44.767,9 miles de euros (+57,5%).

La **recaudación por pagos fraccionados** de empresarios y profesionales ha registrado en 2017 un incremento del 6,7%, gracias al avance de las rentas empresariales en el marco expansivo de la economía vasca.

La evolución recaudatoria de la **cuota diferencial neta del IRPF** se deriva básicamente de las campañas de renta, cuyos ingresos y devoluciones son una consecuencia lógica de la mayor o menor incidencia de las medidas normativas aplicadas.

En el periodo de abril a agosto, la evolución de la cuota diferencial neta, reflejó una importante mejora (13,6%), debido fundamentalmente al positivo resultado obtenido por las autoliquidaciones a pagar por los contribuyentes en la campaña de la renta de 2016 en todos los territorios históricos.

A final de año, la cuota diferencial neta ha mostrado un resultado más favorable (38,9%) como consecuencia de una mejora interanual en los ingresos registrados en la mensual de noviembre que recoge parte de la recaudación de las autoliquidaciones con cuota diferencial positiva derivadas de la campaña de la renta (en torno al 40%).

Las cifras de cierre de ejercicio de la cuota diferencial neta han sido las siguientes:

(miles de euros)

	2016	2017	% Δ
Rec. íntegra y Residuos	639.242	688.529	7,7
Devoluciones	(820.863)	(799.430)	2.6
Rec. líquida	**(181.621)**	**(110.901)**	**38,9**

La evolución por territorios históricos puede observarse en el gráfico de la página siguiente.

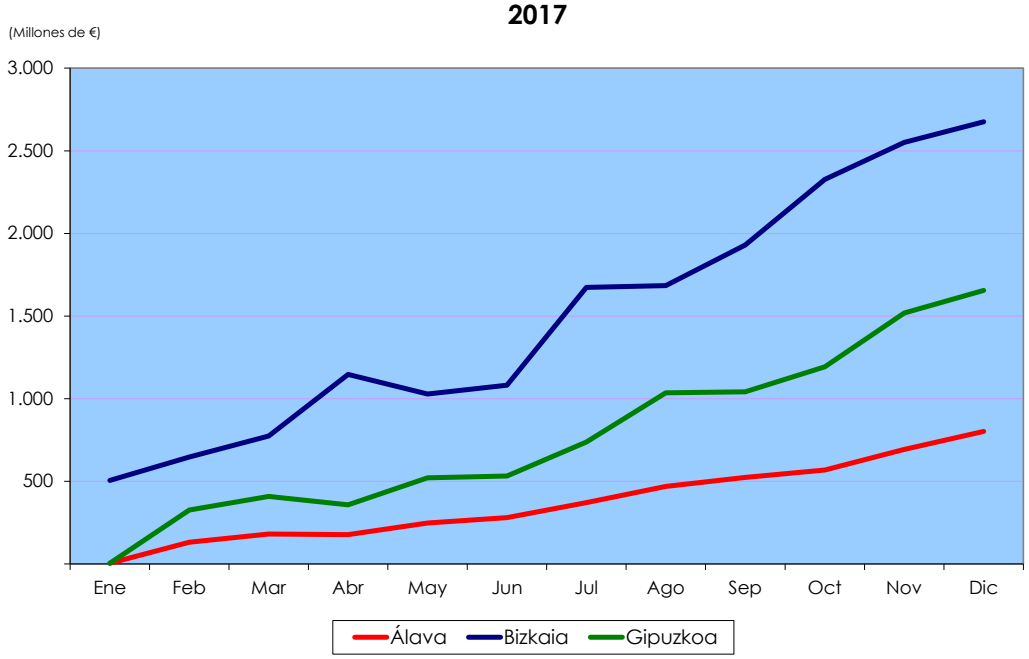
III. **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Las Diputaciones Forales han recaudado por el Impuesto sobre Sociedades a 31 de diciembre de 2017 un total de **1.111.661 m€,** lo que supone 108.958 m€ más que en el año anterior **(+10,9%).**

Dado que la evolución de los ingresos tributarios derivados de las retenciones por rendimientos de capital y ganancias patrimoniales ya ha sido analizada en el apartado del IRPF, el subsiguiente análisis se centrará en el comportamiento de la Cuota Diferencial neta del Impuesto sobre Sociedades, que es por otro lado, el componente de mayor peso recaudatorio.

El primer trimestre de 2017 vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del impuesto sobre sociedades de 2016. El importe de

RECAUDACIÓN CAPV POR IRPF
2017



devoluciones realizadas fue inferior respecto al que se materializó a principios de 2016 (alrededor de 100 millones de euros). Además se produjeron algunos ingresos extraordinarios en la recaudación mensual de enero (en torno a 45 millones de euros).

En el segundo trimestre del año la recaudación por la cuota diferencial del impuesto se incrementó de manera importante (177,3%) debido al favorable resultado de los ingresos por el primer pago fraccionado de 2017 de las empresas sujetas a normativa común (aproximadamente 57 millones de euros más respecto a 2016).

La campaña del impuesto sobre sociedades de 2016 se desarrolló entre el 1 de julio y el 26 de julio de 2017, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. Como consecuencia de ello, el grueso de la recaudación por cuota diferencial neta del impuesto se concentra en agosto. El resultado de la campaña de liquidación del impuesto de sociedades de 2016 ha reflejado un notable incremento de ingresos (+19,2%, 124,9 millones de euros más).

En el último trimestre, los ingresos por cuota diferencial experimentaron un importante deterioro como consecuencia de:

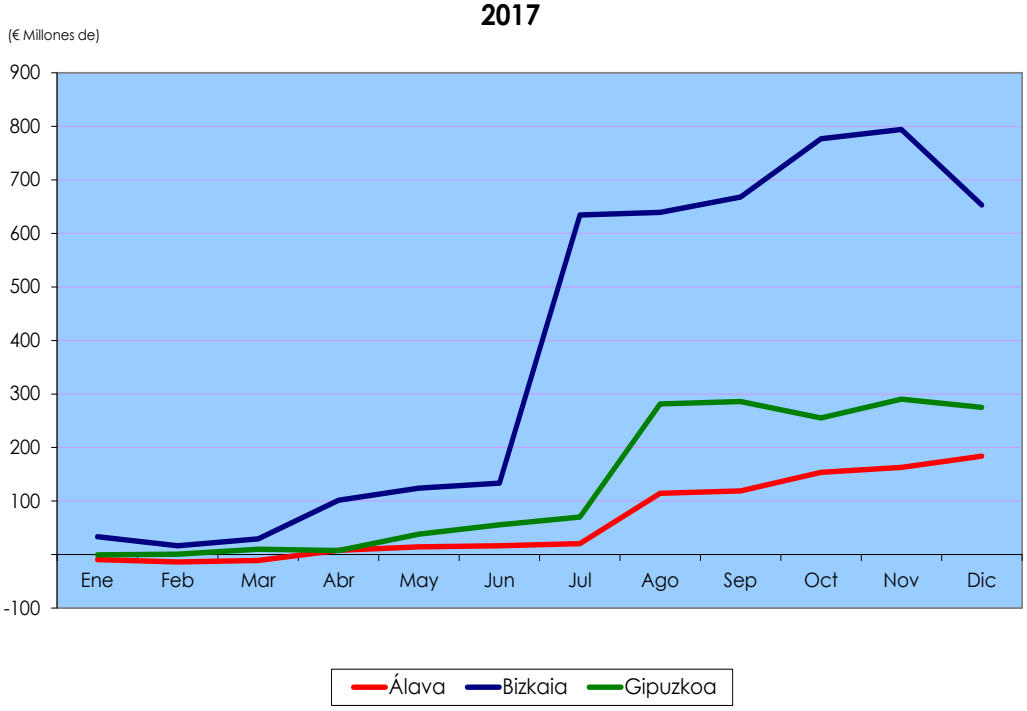
- Una caída estimada del 41,5% en el ingreso global por el segundo y tercer pago fraccionados del impuesto sobre sociedades respecto al obtenido en el año anterior. A este respecto, hay que señalar que la comparativa del cálculo de los pagos se vió afectada por los cambios normativos antes mencionados.

- Un elevado incremento de las devoluciones (43,8%, es decir, 117,8 millones de euros más) procedentes de la campaña del impuesto sobre sociedades de 2016.

Finalmente, la recaudación por cuota diferencial neta a diciembre de 2017 se incrementó un 10,2%, lo que supone 76 millones de euros más que en 2016.

La evolución por territorios históricos puede observarse en el gráfico de la página siguiente.

RECAUDACIÓN CAPV POR I. SOCIEDADES
2017



IV. **IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO**

La recaudación total por IVA se ha situado en **6.036.326 m€**, lo que ha supuesto un incremento **tasa interanual del 20,4%** respecto al ejercicio 2016 (4,3%, en términos homogéneos, es decir, sin considerar las retenciones, compensaciones o regularizaciones derivadas de las discrepancias en los cálculos de los cupos).

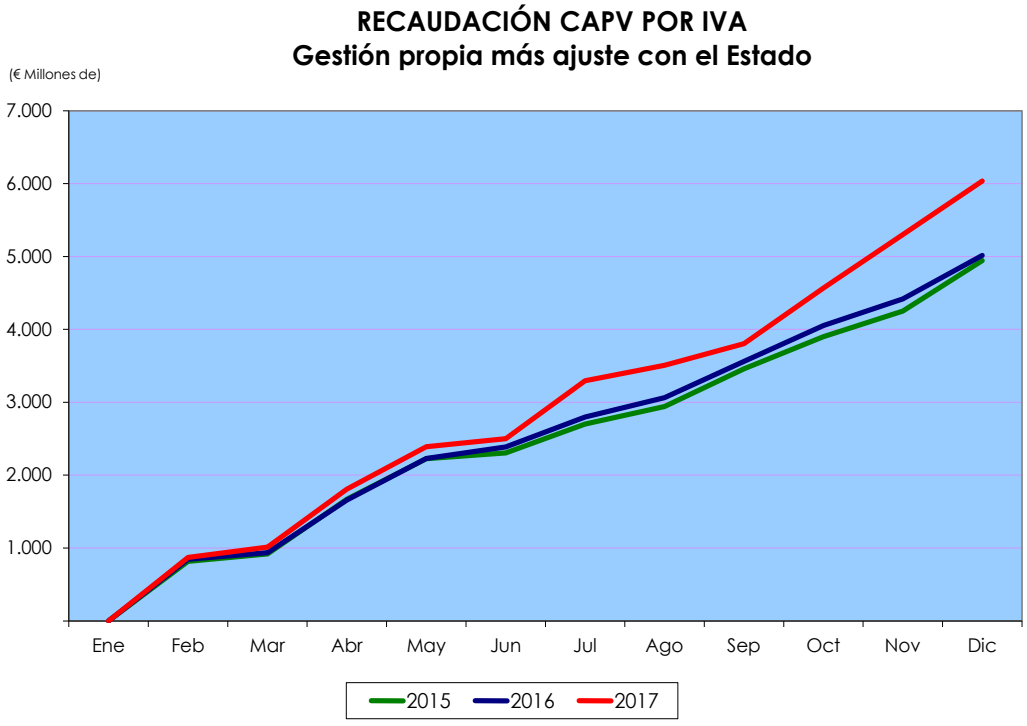
Al cierre de 2017 el crecimiento de la recaudación por **IVA de gestión propia** se situó en el **2,3%.** Este moderado crecimiento se ha producido como consecuencia de un aumento en **los ingresos brutos por este impuesto (2,3%)** ya que el volumen de devoluciones también se ha incrementado (2,3%).

Pese a la positiva evolución de las magnitudes macroeconómicas asociadas al consumo, la mayor parte del año el incremento de los ingresos brutos por IVA ha reflejado ritmos moderados. En todo caso, y al igual que en 2015 y 2016, debe tenerse en cuenta que también en el ámbito del Estado el comportamiento del IVA ha reflejado que gran parte de la mejora de la actividad económica se ha traducido en un importante incremento de las importaciones.

En cuanto al Ajuste IVA con el Estado, el importe ingresado por las Diputaciones Forales ha aumentado un 70,0% respecto de 2016. En esta evolución han tenido una incidencia primordial:

a) El acuerdo de la CMCE de 17/05/2017 por el que se establecieron los cupos líquidos definitivos de los ejercicios 2007-2015 y provisional de 2016.

   En las liquidaciones de cupo acordadas se han compensado ingresos por Ajuste IVA (237.890 miles de euros) que el Estado había retenido como consecuencia de la existencia de discrepancias entre administraciones en el cálculo de los cupos de años anteriores. Además también se ha compensado en los plazos de cupo de 2017 una cuantía de 36.196 miles de euros.



b) El Acuerdo 3.2 del CVFP de 11/10/2017 que establece el cómputo en 2017 de los ingresos por Ajuste IVA pendientes de cobro (325.764,3 miles de euros) tras el Acuerdo de la CMCE de 17/05/2017.

Si no se tuviesen en cuenta las retenciones/ compensaciones derivadas de las discrepancias del cálculo del cupo de estos años, el incremento de los ingresos por ajuste IVA con el Estado hubiese sido del 9,0% (16,1% en concepto de importaciones y -1,5% en concepto de operaciones interiores).

(miles de euros)

	Importaciones	Operaciones interiores	TOTAL
TOTAL	1.098.349	1.175.793	2.274.142

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN e IE DE ELECTRICIDAD

La recaudación de gestión propia por el conjunto de **impuestos especiales de fabricación** ha registrado en 2017 un avance del 3,0%, debido a la positiva evolución del impuesto especial sobre hidrocarburos (5,4%) ya que el resto de impuestos ha reflejado tasas negativas.

El dinamismo mostrado por la economía vasca a lo largo del año ha propiciado un aumento en el consumo de gasolinas y gasóleos, que a su vez ha repercutido en un incremento de la recaudación por el **impuesto especial sobre hidrocarburos –excluido el tramo autonómico–** de un 6,2%. La recaudación asociada al tipo autonómico, por su parte, ha reflejado una reducción muy importante (-86,4%) como consecuencia de que Navarra ha suprimido el tipo autonómico desde el 1 de enero de 2017. En cualquier caso, este importe se deriva al Estado vía ajuste.

Los ingresos por el **impuesto sobre labores del tabaco** reflejaron a principios de 2017 elevadas tasas negativas a causa del acaparamiento previo a la subida de los tipos impositivos que entró en vigor en diciembre de 2016 con la aprobación del RDL 3/2016, de 2 de diciembre. A lo largo del año el ritmo de disminución ha ido moderándose hasta situarse a diciembre de 2017 en un -4,4%.

Evolución tasas interanuales (%)								
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Alcohol	8,8	(0,7)	(12,7)	(13,1)	(2,7)	(4,7)	(9,4)	(25,4)
Hidrocarburos	(0,2)	(6,4)	(3,7)	14,4	(0,1)	3,5	4,9	5,4
Tabaco	1,8	(14,8)	15,8	(6,0)	5,7	(3,9)	4,2	(4,4)
Cerveza	17,3	(1,5)	(13,4)	(12,8)	(26,2)	(16,5)	3,6	(7,7)
Media ponderada	**0,5**	**(8,5)**	**0,8**	**8,6**	**1,1**	**1,6**	**4,6**	**3,0**

De igual manera, los impuestos sobre el consumo de **alcohol** o de **cerveza**, han registrado comportamientos negativos (-25,4% y -7,7% respectivamente) y ello pese a la subida de los tipos impositivos que entró en vigor en diciembre de 2016 con la aprobación del RDL 3/2016, de 2 de diciembre.

Por último, la recaudación por el **impuesto sobre electricidad** ha disminuido un 2,7% en 2017. Esta caída contrasta con el positivo tono de la economía, si bien algunos sectores consumidores intensivos de energía no atraviesan una coyuntura favorable.

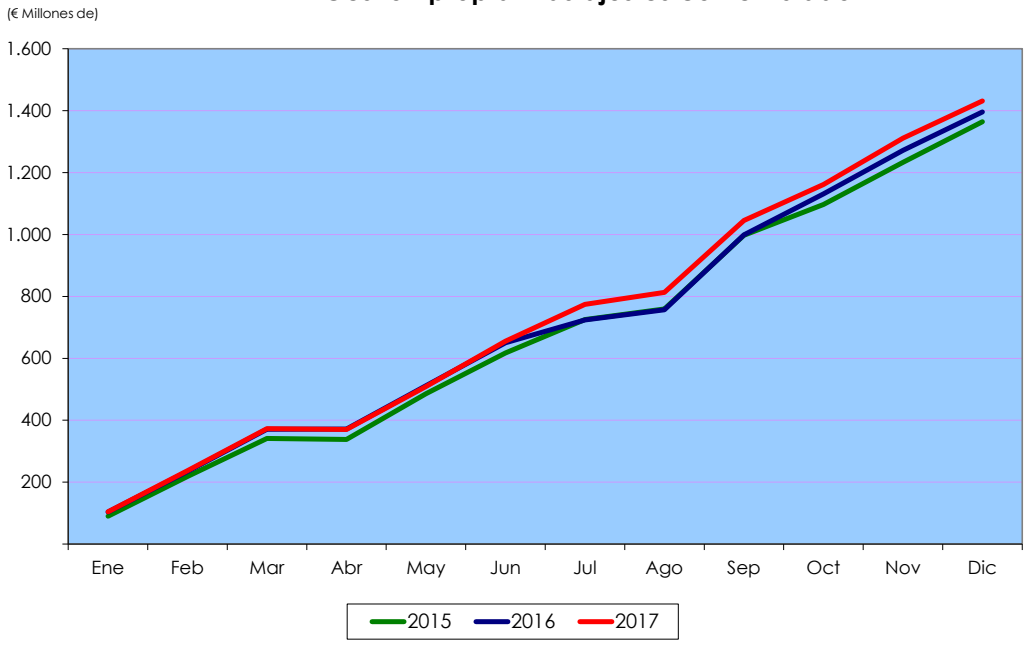
Asimismo se han practicado trimestralmente los Ajustes con la Administración del Estado, resultando un importe negativo de 257.652 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2017:

	Alcohol y P. Interm.	**Hidrocar.**	**Tabaco**	**Cerveza**	**Total**
TOTAL	**41.110**	**(346.353)**	**30.071**	**17.520**	**(257.652)**

La **recaudación de los impuestos especiales de fabricación con la incorporación de los Ajustes practicados** se incrementó un 2,8%, al ser el saldo neto de los Ajustes menos favorable respecto al ejercicio de 2016.

La evolución de la recaudación global por Impuestos Especiales de Fabricación e IE s/ Electricidad en los tres últimos años se puede ver en el siguiente gráfico:

RECAUDACIÓN CAPV POR II.EE FABRICACIÓN e I.E. DE ELECTRICIDAD
Gestión propia más ajustes con el Estado



VI. OTROS TRIBUTOS E INGRESOS TRIBUTARIOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, la evolución ha sido la siguiente:

- La recaudación por el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes** en 2017 ha sido positiva (33.233,5 miles de euros) en contraste con 2016 que registró un valor negativo (-2.388,6 miles de euros). Durante 2017 aunque también se han producido regularizaciones a favor del Estado por un importe similar al año anterior, éstas han quedado en su mayor parte compensadas con los ingresos excepcionales derivados del reparto de un dividendo extraordinario en el marco de una importante operación empresarial.

- La recaudación por el **I. s/ Sucesiones y Donaciones** ha cerrado el ejercicio con un incremento interanual del 6,2%, hasta alcanzar un ingreso consolidado de 117.911,8 miles de euros en 2017.

- La recaudación por el **I. s/ Patrimonio/ Riqueza y Grandes Fortunas** en 2017 ha crecido un 1,2% interanual, con un comportamiento dispar por territorios. Así, la recaudación de Bizkaia ha aumentado un 8,1% (debido en gran medida, al cambio en la fórmula de valoración de los bienes inmuebles que entró en vigor en el ejercicio 2016) mientras que los ingresos de Álava y Gipuzkoa por este impuesto se reducen un 0,6% y un 5,5% respectivamente.

- De los nuevos impuestos sobre el sector eléctrico que se concertaron en 2014, el único impuesto que ha registrado recaudación ha sido el **Impuesto s/el Valor de la Producción de Energía Eléctrica** por un importe de 32.847 miles de euros (+2,2%).

- También en el apartado de imposición directa, en 2014 se concertó el **Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito**, cuya recaudación en 2017 ha ascendido a 24.822,7 miles de euros. Esta cantidad representa el pago a cuenta (50% de la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible) correspondiente al periodo impositivo de 2017, más la autoliquidación del impuesto de 2016. Respecto a 2016, la cuantía recaudada ha sido un 2,1% superior.

- Por tercer año consecutivo la recaudación global del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales** y del **I. s/ Actos Jurídicos Documentados** se ha incrementado notablemente (14,2%), por la reactivación de las transacciones en el mercado inmobiliario de segunda mano.

- La recaudación por el I**. E s/ Determinados Medios de Transporte** ha aumentado en 2017 un 21,1% gracias al importante dinamismo del mercado de vehículos nuevos.

- La recaudación por el **I. s/Primas de Seguros** ha cerrado el ejercicio un 2,0% por encima de la recaudación de 2016, hasta sumar una recaudación total de 75.693,7 miles de euros.

- Además de los impuestos directos ya citados, en 2014 se concertaron los siguientes impuestos indirectos:

  - **Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero**, vigente en el Estado desde el 1 de enero de 2014. La recaudación de 2017 ha sido de 4.163,9 miles de euros, lo que ha supuesto un 65,2% más que en 2016. En aplicación del régimen transitorio regulado en la normativa del impuesto, a los tipos impositivos en 2016 se les aplicó un coeficiente del 0,66, el cual dejó de ser aplicable en 2017.

  - La recaudación de 2017 del **Impuesto sobre Actividades de Juego**, -vigente

en el Estado desde mayo de 2011- ha sido de 5.956,6 miles de euros, un 20,5% superior al importe de 2016.

- En el apartado de impuestos extinguidos se refleja un importe negativo de 7.614,9 miles de euros, de los cuales el grueso corresponde a devoluciones realizadas en el **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos,** como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de febrero de 2014, que declaró contraria al Derecho Europeo la normativa reguladora de este impuesto.

- A diciembre de 2017, la recaudación que engloba los tres apartados de la **Tasa de Juego** prácticamente se ha estabilizado (0,1%). Por conceptos impositivos, destaca el negativo comportamiento de los ingresos por Bingo (-14,5%), en contraste con la mayor recaudación en Casinos y otros (2,9%) y Máquinas y Aparatos Automáticos (2,3%).

- Finalmente, la recaudación por los conceptos de **recargos, intereses de demora y sanciones** ha disminuido un 18,2%, hasta situarse en 62.525,9 miles de euros en 2017.

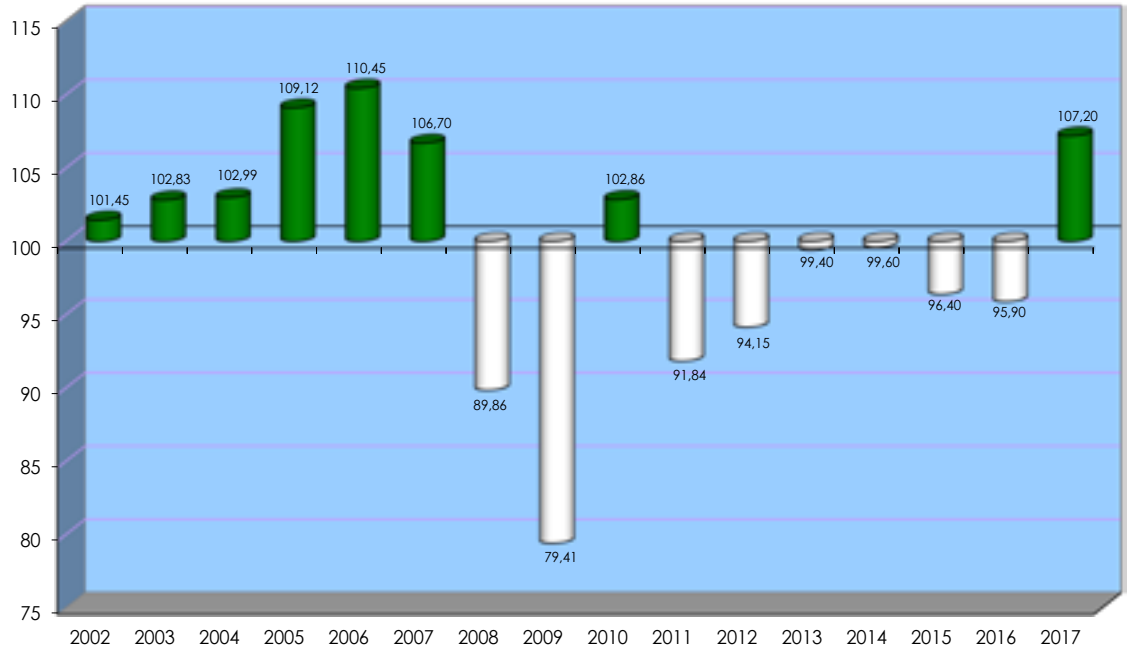
VII. **EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2018**

La recaudación consolidada por gestión propia de las Diputaciones Forales ha superado casi en un punto porcentual la cifra de su presupuesto inicial (100,9%).

La imposición directa se sitúa en el 104,8% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos ha sido del 97,0%.

El grado de ejecución del presupuesto inicial se incrementa 6,3 puntos porcentuales para la recaudación total, esto es, una vez incluidos los Ajustes con la Agencia Tributaria por el IVA y por los II.EE. Fabricación (en su conjunto se han situado en un 174,2% del importe presupuestado) y las tasas y otros ingresos (90,4%).

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)



RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-dic/2017

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2017	CAPV 2016	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	767.144.585	2.468.052.474	1.532.422.084	4.767.619.143	4.597.694.852	3,7
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	24.023.192	95.015.265	47.743.866	166.782.323	150.657.925	10,7
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.001.745	45.773.136	26.220.620	80.995.501	79.468.040	1,9
Retenc. Ganancias Patrimoniales	4.318.034	20.503.962	19.945.911	44.767.907	29.459.573	52,0
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias	2.319.067	11.367.760	10.482.548	24.169.375	15.346.860	57,5
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	26.875.839	71.805.810	60.079.110	158.760.759	148.841.023	6,7
Cuota Diferencial Neta	(32.378.679)	(37.357.515)	(41.164.736)	(110.900.930)	(181.620.862)	38,9
Total IRPF	**801.303.783**	**2.675.160.892**	**1.655.729.403**	**5.132.194.078**	**4.839.847.411**	**6,0**
Impto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	24.023.192	95.015.219	47.743.860	166.782.271	150.657.918	10,7
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	9.001.745	45.772.823	26.220.601	80.995.169	79.468.018	1,9
Retenc. Ganancias Patrimoniales	4.318.034	20.503.956	19.945.910	44.767.900	29.459.572	52,0
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias						
Cuota Diferencial Neta	146.581.772	491.608.310	180.925.395	819.115.477	743.117.007	10,2
Total I. Sociedades	**183.924.743**	**652.900.308**	**274.835.766**	**1.111.660.817**	**1.002.702.515**	**10,9**
Impto. s/Renta No Residentes	7.862.446	13.969.930	11.401.085	33.233.461	(2.388.607)	
Impto. s/Sucesiones y Donaciones	9.913.259	61.188.277	46.810.232	117.911.768	110.978.435	6,2
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	17.322.851	78.940.799	66.963.229	163.226.879	161.327.633	1,2
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.017.713	14.223.642	7.581.377	24.822.732	24.323.175	2,1
I.s/Producción de energía eléctrica	5.403.339	16.640.312	10.803.392	32.847.043	32.135.220	2,2
I.s/Prod. residuos generados energia nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	**1.028.748.134**	**3.513.024.160**	**2.074.124.484**	**6.615.896.778**	**6.168.925.782**	**7,2**
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	618.879.262	1.905.922.397	1.237.382.306	3.762.183.965	3.676.455.810	2,3
IVA. Gestión DF	482.320.960	2.401.810.936	878.052.069	3.762.183.965	3.676.455.810	2,3
IVA. Ajuste DDFF	**136.558.302**	**(495.888.539)**	**359.330.237**			
Impto. s/Transmisiones Patrimoniales	16.830.115	67.452.398	60.137.279	144.419.792	121.347.734	19,0
Impto. s/Actos Jurídicos Documentados	5.708.056	16.968.788	16.176.950	38.853.794	39.197.236	(0,9)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	3.611.942	10.646.690	7.474.524	21.733.156	17.946.623	21,1
II.EE. Frabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	1.181.899	3.639.819	2.363.080	7.184.798	9.630.762	(25,4)
Hidrocarburos	209.743.844	645.934.535	419.360.182	1.275.038.561	1.209.188.001	5,4
Labores tabako	55.835.874	171.954.127	111.637.806	339.427.807	355.020.615	(4,4)
Cerveza	471.648	1.452.503	943.009	2.867.160	3.106.791	(7,7)
Electricidad	10.665.361	32.845.421	21.324.238	64.835.020	66.620.873	(2,7)
I.E. s/Carbón						
Impto. s/Primas de Seguros	10.105.554	40.868.520	24.719.622	75.693.696	74.175.949	2,0
Impto. s/Actividades de juego	1.593.742	2.498.739	1.864.092	5.956.573	4.943.014	20,5
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	307.976	1.784.476	2.071.432	4.163.884	2.520.967	65,2
Impuestos extinguidos	(1.253.115)	(3.856.341)	(2.505.469)	(7.614.925)	(9.587.014)	20,6
Total Impuestos indirectos	**933.682.158**	**2.898.112.072**	**1.902.949.051**	**5.734.743.281**	**5.570.567.361**	**2,9**
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	6.095.900	25.676.351	12.499.846	44.272.097	44.219.394	0,1
Recargos, Demora y Sanciones	2.981.164	42.116.908	17.427.834	62.525.906	76.482.035	(18,2)
Total Tasas y Otros Ingresos	**9.077.064**	**67.793.259**	**29.927.680**	**106.798.003**	**120.701.429**	**(11,5)**
TOTAL GESTIÓN PROPIA	**1.971.507.356**	**6.478.929.491**	**4.007.001.215**	**12.457.438.062**	**11.860.194.572**	**5,0**
IVA. Ajuste Aduanas	180.678.358	556.423.441	361.246.881	1.098.348.680	993.668.653	10,5
IVA. Ajuste Op. Interiores	193.418.004	595.656.906	386.718.429	1.175.793.339	344.280.357	
Total Ajuste IVA	**374.096.362**	**1.152.080.347**	**747.965.310**	**2.274.142.019**	**1.337.949.010**	**70,0**
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	6.762.517	20.826.085	13.520.923	41.109.525	42.686.588	(3,7)
Hidrocarburos	(56.975.011)	(175.462.255)	(113.915.388)	(346.352.654)	(328.826.724)	(5,3)
Labores tabaco	4.946.598	15.233.718	9.890.189	30.070.505	20.926.013	43,7
Cerveza	2.882.117	8.875.871	5.762.483	17.520.471	17.796.781	(1,6)
Total Ajustes Imptos Especiales	**(42.383.779)**	**(130.526.581)**	**(84.741.793)**	**(257.652.153)**	**(247.417.342)**	**(4,1)**
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	**2.303.219.939**	**7.500.483.257**	**4.670.224.732**	**14.473.927.928**	**12.950.726.240**	**11,8**

VIII. RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN EL PERIODO ENERO-ABRIL DE 2018

Durante el primer cuatrimestre del ejercicio de 2018, la recaudación líquida de las Diputaciones Forales por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, ha ascendido a **4.442.267 m€** (miles de euros), lo que representa una tasa de variación interanual del **8,0%** respecto a la acumulada a abril de 2017. En términos absolutos la mayor recaudación registrada ha sido de 327.763 m€ y procede de las figuras tributarias siguientes:

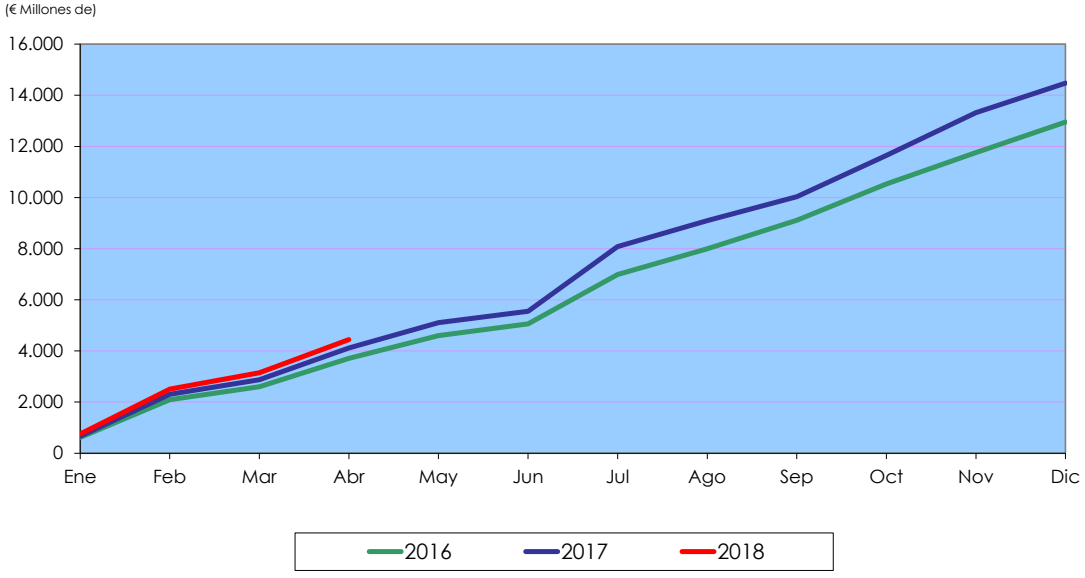
IRPF	142.483
I. Sociedades	66.453
IVA	98.189
II.EE. Fabricación	(23.895)
Otros tributos e Ingresos Tributarios	44.533
TOTAL	**327.763**

Las Diputaciones Forales han recaudado por **tributos concertados de gestión propia** en el intervalo de enero a abril 4.189.688 m€ de euros, un 9,2% más que en el mismo periodo del año pasado. Desde principios de año la recaudación por gestión propia ha registrado incrementos recaudatorios importantes que se han fundamentado inicialmente en las positivas evoluciones de las recaudaciones por IRPF (en especial, de las retenciones de ingresos de capital mobiliario: 54,7% a febrero) y por impuesto sobre sociedades (de las retenciones de ingresos de capital mobiliario y notable reducción del volumen de devoluciones en el impuesto sobre sociedades). A partir de marzo se ha producido, además, una expansión sustancial de los ingresos por IVA.

La recaudación por **Ajustes con el Estado** se ha comportado negativamente (-9,5%, 26,3 millones de euros menos respecto al mismo periodo del año anterior) debido fundamentalmente al aumento de la cuantia trasferida al Estado en concepto de ajuste por el impuesto sobre hidrocarburos. A este respecto, hay que señalar que la liquidación del Ajuste IE s/hidrocarburos 2017 ha sido más negativa que la liquidación de 2016 (-200,7 millones de euros frente a -159,9 millones de euros).

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha registrado un incremento interanual del 4,9%, sustentado básicamente en el avance de los ingresos por IVA e IRPF. Las devoluciones, por su parte, han disminuido

RECAUDACIÓN TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS
CAPV (ene-abr/18)



un 6,6% respecto a las registradas a abril de 2017, debido principalmente a la importante reducción del volumen de devoluciones realizadas en el impuesto sobre sociedades.

	Ene-abr/17	Ene-abr/18	%Δ
Rec. íntegra y Residuos	5.225.349	5.479.625	4,9
Devoluciones	(1.110.845)	(1.037.358)	6,6
Rec. líquida	4.114.504	4.442.267	8,0

RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-abr/2018

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2018	CAPV 2017	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	214.558.995	1.066.238.132	449.690.053	1.730.487.180	1.664.710.802	4,0
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	18.858.660	44.322.410	13.652.123	76.833.193	57.692.045	33,2
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	2.535.390	19.494.114	6.877.746	28.907.250	28.884.259	0,1
Retenc. Ganancias Patrimoniales	1.282.767	7.678.598	16.166.460	25.127.825	14.381.162	74,7
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias	1.847.258	27.391.347	1.181.826	30.420.431	11.691.120	160,2
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	6.834.195	36.151.556	15.509.793	58.495.544	55.412.970	5,6
Cuota Diferencial Neta	(46.753.204)	10.262.847	(89.950.303)	(126.440.660)	(151.424.259)	16,5
Total IRPF	**199.164.061**	**1.211.539.004**	**413.127.698**	**1.823.830.763**	**1.681.348.099**	**8,5**
Impto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	18.858.660	44.322.390	13.652.122	76.833.172	57.692.043	33,2
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	2.535.390	19.493.975	6.877.740	28.907.105	28.884.254	0,1
Retenc. Ganancias Patrimoniales	1.282.767	7.678.596	16.166.460	25.127.823	14.381.161	74,7
Gravamen Esp. s/Premios Det.Loterias						
Cuota Diferencial Neta	(18.757.583)	64.785.660	6.574.555	52.602.632	16.059.871	227,5
Total I. Sociedades	**3.919.234**	**136.280.621**	**43.270.877**	**183.470.732**	**117.017.329**	**56,8**
Impto. s/Renta No Residentes	2.556.804	(11.264.911)	4.288.672	(4.419.435)	(36.808.552)	88,0
Impto. s/Sucesiones y Donaciones	4.354.881	18.611.489	16.416.959	39.383.329	42.889.826	(8,2)
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	420.355	2.484.648	934.459	3.839.462	3.410.351	12,6
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito					7.315	
I.s/Producción de energía eléctrica	1.753.053	5.457.169	3.534.148	10.744.370	9.214.430	16,6
I.s/Prod. residuos generados energia nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos directos	**212.168.388**	**1.363.108.020**	**481.572.813**	**2.056.849.221**	**1.817.078.798**	**13,2**
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión Propia	194.614.454	915.466.331	366.665.610	1.476.746.395	1.383.191.749	6,8
IVA. Gestión DF	147.251.440	1.073.803.080	255.691.875	1.476.746.395	1.383.191.749	6,8
IVA. Ajuste DDFF	**47.363.014**	**(158.336.749)**	**110.973.735**			
Impto. s/Transmisiones Patrimoniales	5.582.174	28.478.219	16.285.156	50.345.549	42.117.032	19,5
Impto. s/Actos Jurídicos Documentados	1.964.923	7.238.395	5.482.792	14.686.110	12.668.663	15,9
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	1.310.603	3.885.226	2.197.596	7.393.425	6.358.372	16,3
II.EE. Frabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	315.344	879.135	724.974	1.919.453	3.117.515	(38,4)
Hidrocarburos	60.002.388	251.319.075	101.531.972	412.853.435	407.540.017	1,3
Labores tabako	13.137.084	42.861.125	30.055.422	86.053.631	83.170.665	3,5
Cerveza	175.688	390.791	256.650	823.129	646.778	27,3
Electricidad	3.354.936	10.508.942	7.082.803	20.946.681	20.725.686	1,1
I.E. s/Carbón						
Impto. s/Primas de Seguros	2.372.890	15.504.549	6.768.152	24.645.591	23.379.017	5,4
Impto. s/Actividades de juego	474.215	1.546.903	610.641	2.631.759	2.065.938	27,4
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	90.970	463.672	557.413	1.112.055	1.970.438	(43,6)
Impuestos extinguidos	(565.923)	(1.738.643)	(731.648)	(3.036.214)	(2.138.070)	(42,0)
Total Impuestos indirectos	**282.829.746**	**1.276.803.720**	**537.487.533**	**2.097.120.999**	**1.984.813.800**	**5,7**
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasas de juego	1.628.909	7.899.754	3.321.984	12.850.647	12.468.678	3,1
Recargos, Demora y Sanciones	1.670.609	13.753.927	7.443.035	22.867.571	21.128.944	8,2
Total Tasas y Otros Ingresos	**3.299.518**	**21.653.681**	**10.765.019**	**35.718.218**	**33.597.622**	**6,3**
TOTAL GESTIÓN PROPIA	**498.297.652**	**2.661.565.421**	**1.029.825.365**	**4.189.688.438**	**3.835.490.220**	**9,2**
IVA. Ajuste Aduanas	43.641.919	133.713.107	88.106.770	265.461.796	260.182.481	2,0
IVA. Ajuste Op. Interiores	26.785.825	82.068.249	54.076.736	162.930.810	163.575.411	(0,4)
Total Ajuste IVA	**70.427.744**	**215.781.356**	**142.183.506**	**428.392.606**	**423.757.892**	**1,1**
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	6.287.044	19.262.677	12.692.640	38.242.361	29.136.044	31,3
Hidrocarburos	(38.591.462)	(118.239.168)	(77.910.622)	(234.741.252)	(194.079.169)	(21,0)
Labores tabaco	1.142.337	3.499.970	2.306.214	6.948.521	8.408.784	(17,4)
Cerveza	2.258.292	6.919.110	4.559.167	13.736.569	11.790.131	16,5
Total Ajustes Imptos Especiales	**(28.903.789)**	**(88.557.411)**	**(58.352.601)**	**(175.813.801)**	**(144.744.210)**	**(21,5)**
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	**539.821.607**	**2.788.789.366**	**1.113.656.270**	**4.442.267.243**	**4.114.503.902**	**8,0**

Normativa Tributaria

En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elabora-dos por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTHA, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.euskadi.eus/informacion/boletin-de-normativa-tributaria-dat/web01-a2ogazer/es/

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al docu-mento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA

ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI